Standardul Internaţional de Raportare Financiară 16 *Contracte de leasing*

Obiectiv

**1** **Prezentul standard prezintă principiile pentru recunoaşterea, evaluarea, prezentarea şi descrierea *contractelor de leasing*. Obiectivul este să se garanteze că *locatarii* și *locatorii* furnizează informații relevante, într-un mod care reprezintă exact respectivele tranzacţii. Pe baza acestor informații, utilizatorii situaţiilor financiare pot evalua efectul pe care îl au contractele de leasing asupra poziţiei financiare, a performanţei financiare și a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.**

2 O entitate trebuie să ia în considerare termenele și condițiile *contractelor* și toate faptele și circumstanțele relevante atunci când aplică prezentul standard. O entitate trebuie să aplice în mod consecvent prezentul standard pentru contracte cu caracteristici similare și în circumstanțe similare.

Domeniu de aplicare

3 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru toate contractele de leasing, inclusiv contractele de leasing pentru *active aferente dreptului de utilizare* din cadrul unui *subcontract de leasing*, cu excepția:

(a) contractelor de leasing privind explorarea sau exploatarea minereurilor, a petrolului, a gazelor naturale şi a altor resurse neregenerabile similare;

(b) contractelor de leasing pentru active biologice care intră sub incidența IAS 41 *Agricultura* și care sunt deținute de către un locatar;

(c) angajamentelor de concesiune a serviciilor care intră sub incidenţa IFRIC 12 *Angajamente de concesiune a serviciilor*;

(d) drepturilor de proprietate intelectuală acordate de către un locator care intră sub incidenţa IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*; și

(e) drepturilor deținute de către un locatar în baza unui acord pentru acordarea licenţei care intră sub incidenţa IAS 38 *Imobilizări necorporale* pentru bunuri cum ar fi filmele, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor.

4 Un locatar poate, dar nu i se impune, să aplice prezentul standard în cazul unor contracte de leasing pentru alte imobilizări necorporale decât cele descrise la punctul 3 litera (e).

Derogări de la dispozițiile de recunoaştere (punctele B3–B8)

5 Un locatar poate alege să nu aplice dispoziţiile de la punctele 22-49 pentru:

(a) *contracte de leasing pe termen scurt*; și

(b) contractelor de leasing pentru care *activul-suport* are o valoare mică (așa cum se descrie la punctele B3-B8).

6 Dacă un locatar optează să nu aplice dispoziţiile de la punctele 22-49 nici în cazul contractelor de leasing pe termen scurt, nici în cazul contractelor de leasing în care activul-suport are o valoare mică, locatarul trebuie să recunoască *plățile de leasing* asociate acestor contracte de leasing ca pe o cheltuială, utilizând fie o bază liniară pe toată durata contractului de leasing, fie o altă bază sistematică. Locatarul trebuie să aplice o altă bază sistematică dacă acea bază este mai reprezentativă pentru modelul beneficiului acordat locatarului.

7 Dacă un locatar contabilizează contractele de leasing pe termen scurt prin aplicarea dispozițiilor de la punctul 6, locatarul trebuie să considere că aceste contracte de leasing sunt contracte noi de leasing în sensul prezentului standard atunci când:

(a) are loc o *modificare a contractului de leasing*; sau

(b) are loc o modificare a duratei contractului de leasing (de exemplu, locatarul exercită o opțiune care nu era inclusă anterior în determinarea duratei contractului de leasing).

8 În cazul contractelor de leasing pe termen scurt, optarea trebuie să se facă în funcție de clasa de active-suport asociată dreptului de utilizare. O clasă de active-suport este un grup de active-suport cu natură și utilizare similare folosite de entitate în activitatea sa. În cazul contractelor de leasing în care activul-suport are o valoare mică, optarea se poate face pentru fiecare contract de leasing în parte.

Identificarea unui contract de leasing (punctele B9–B33)

**9** **La inițierea unui contract, o entitate trebuie să evalueze dacă acel contract este, sau include, un leasing. Un contract este, sau conține, un leasing dacă acel contract acordă dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori. Punctele B9-B31 prezintă îndrumări pentru a evalua dacă un contract este, sau conține, un leasing.**

10 O perioadă de timp poate fi descrisă din punctul de vedere al volumului de utilizare a unui activ identificat (de exemplu, numărul de unități de producţie pe care le va produce o componentă de echipament).

11 O entitate trebuie să reevalueze dacă un contract este, sau include, un leasing doar dacă termenele și condițiile contractului se modifică.

Separarea componentelor unui contract

12 Pentru un contract care este, sau include, un leasing, o entitate trebuie să contabilizeze fiecare componentă de leasing din cadrul contractului ca pe un leasing separat de alte componente decât cele de leasing din cadrul contractului, cu excepția cazului în care entitatea aplică soluția practică de la punctul 15. Punctele B32-B33 prezintă îndrumări privind separarea componentelor unui contract.

Locatar

13 În cazul unui contract care include o componentă de leasing și una sau mai multe componente suplimentare de leasing sau alte componente decât cele de leasing, un locatar trebuie să aloce contravaloarea din contract fiecărei componente de leasing pe baza prețului individual de vânzare relativ al componentei de leasing și a prețului individual de vânzare agregat al altor componente decât cele de leasing.

14 Prețul individual de vânzare relativ al componentelor de leasing și al altor componente decât cele de leasing trebuie calculat pe baza prețului pe care locatorul sau alt furnizor similar îl va percepe unei entități pentru respectiva componentă sau pentru o componentă similară, separat. Dacă un preț individual de vânzare observabil nu este disponibil imediat, locatarul trebuie să estimeze prețul individual de vânzare, maximizând utilizarea informațiilor observabile.

15 Ca soluție practică, un locatar poate opta, în funcție de clasa de active-suport, să nu separe alte componente decât cele de leasing de componentele de leasing, ci să contabilizeze, în schimb, fiecare componentă de leasing și orice alte componente asociate ca pe o singură componentă de leasing. Un locatar nu trebuie să aplice această soluție practică pentru instrumente derivate încorporate care îndeplinesc criteriile de la punctul 4.3.3 din IFRS 9 *Instrumente financiare*.

16 Cu excepția cazului în care se aplică soluția practică de la punctul 15, un locatar trebuie să contabilizeze alte componente decât cele de leasing conform celorlalte standarde aplicabile.

Locator

17 În cazul unui contract care include o componentă de leasing și una sau mai multe componente suplimentare de leasing sau alte componente decât cele de leasing, un locator trebuie să aloce contravaloarea din contract conform punctelor 73–90 din IFRS 15.

Durata contractului de leasing (punctele B34-B41)

18 O entitate trebuie să determine durata contractului de leasing ca fiind perioada irevocabilă a unui contract de leasing, împreună cu:

(a) perioadele acoperite de o opțiune de prelungire a contractului de leasing dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita acea opţiune; și

(b) perioadele acoperite de o opțiune de reziliere a contractului de leasing dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că nu va exercita acea opţiune.

19 Atunci când evaluează măsura în care un locatar are certitudinea rezonabilă că va exercita o opțiune de prelungire a unui contract de leasing sau că nu va exercita o opţiune de reziliere a unui contract de leasing, o entitate trebuie să aibă în vedere toți factorii relevanți și toate circumstanțele relevante care reprezintă un stimulent economic pentru ca locatarul să exercite opțiunea de prelungire a contractului de leasing sau să nu exercite opțiunea de reziliere a contractului de leasing, conform celor descrise la punctele B37-B40.

20 Un locatar trebuie să reevalueze dacă are certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune de prelungire sau că nu va exercita o opţiune de reziliere la apariția unui eveniment semnificativ sau a unei modificări semnificative a circumstanțelor care:

(a) se află sub controlul locatarului; și

(b) afectează măsura în care locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune ce nu era anterior inclusă în determinarea duratei contractului de leasing sau că nu va exercita o opţiune inclusă anterior în determinarea duratei contractului de leasing (conform celor descrise la punctul B41).

21 O entitate trebuie să revizuiască durata contractului de leasing dacă are loc o modificare a perioadei irevocabile a unui contract de leasing. De exemplu, perioada irevocabilă a unui contract de leasing se va modifica dacă:

(a) locatarul exercită o opțiune ce nu era anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing;

(b) locatarul nu exercită o opțiune anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing;

(c) are loc un eveniment care obligă contractual locatarul să exercite o opțiune ce nu era anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing; sau

(d) are loc un eveniment care interzice contractual locatarului să exercite o opțiune anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing.

Locatar

Recunoaştere

**22** **La *data începerii derulării,* un locatar trebuie să recunoască un activ aferent dreptului de utilizare și o datorie ce decurge din contractul de leasing.**

Evaluare

Evaluare iniţială

Evaluarea iniţială a activului aferent dreptului de utilizare

**23** **La data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze la cost activul aferent dreptului de utilizare.**

24 Costul activului aferent dreptului de utilizare trebuie să includă:

(a) valoarea evaluării iniţiale a datoriei care decurge din contractul de leasing, conform descrierii de la punctul 26;

(b) orice plăți de leasing efectuate la data începerii derulării sau înainte de această dată, minus orice *stimulente de leasing primite;*

(c) orice *costuri directe iniţiale* suportate de către locatar; și

(d) o estimare a costurilor care urmează să fie suportate de către locatar pentru demontarea și înlăturarea activului-suport, pentru restaurarea locului în care este situat acesta sau pentru aducerea activului-suport la condiția impusă în termenele și condițiile contractului de leasing, cu excepția cazului în care aceste costuri sunt suportate pentru producerea stocurilor. Locatarul își asumă obligația față de aceste costuri fie la data începerii derulării, fie ca urmare a folosirii activului-suport pe parcursul unei anumite perioade.

25 Un locatar trebuie să recunoască costurile descrise la punctul 24 litera (d) ca parte din costul activului aferent dreptului de utilizare atunci când angajează o obligaţie asociată acelor costuri. Un locatar aplică IAS 2 *Stocuri* pentru costurile care sunt suportate pe parcursul unei anumite perioade ca urmare a faptului că a folosit activul aferent dreptului de utilizare pentru a produce stocuri pe parcursul acelei perioade. Obligaţiile pentru astfel de costuri contabilizate în conformitate cu prezentul standard sau cu IAS 2 sunt recunoscute şi evaluate în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*.

Evaluarea iniţială a datoriei care decurge din contractul de leasing

**26** **La data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze datoria ce decurge din contractul de leasing la valoarea actualizată a plăților de leasing care nu sunt achitate la acea dată. Plățile de leasing trebuie să fie actualizate utilizând *rata dobânzii implicită în contractul de leasing* dacă acea rată poate fi determinată imediat. Dacă această rată nu poate fi determinată imediat, locatarul trebuie să utilizeze *rata marginală de împrumut a locatarului*.**

27 La data începerii derulării, plățile de leasing incluse în evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing cuprind următoarele plăți aferente dreptului de utilizare a activului-suport pe durata contractului de leasing care nu sunt achitate la data începerii derulării:

(a) *plăți fixe* (inclusiv plăți fixe în fond, conform descrierii de la punctul B42), minus orice stimulente de leasing de primit;

(b) *plăți variabile de leasing* care depind de un indice sau de o rată, evaluate inițial pe baza indicelui sau a ratei de la data începerii derulării (conform descrierii de la punctul 28);

(c) sumele preconizate datorate de către locatar în baza unor *garanții aferente valorii reziduale*;

(d) prețul de exercitare al unei opţiuni de cumpărare dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opțiunea (evaluat în funcție de factorii descriși la punctele B37–B40); și

(e) plăți ale penalităților de reziliere a contractului de leasing, dacă durata contractului de leasing reflectă exercitarea de către locatar a unei opţiuni de reziliere a contractului de leasing.

28 Plățile variabile de leasing care depind de un indice sau de o rată conform descrierii de la punctul 27 litera (d) includ, de exemplu, plăți corelate cu un indice al preţului de consum, plăți corelate cu o rată a dobânzii-etalon (cum ar fi LIBOR) sau plăți care variază pentru a reflecta modificări ale ratelor de piață ale chiriilor.

Evaluare ulterioară

Evaluarea ulterioară a activului aferent dreptului de utilizare

**29****După data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare aplicând modelul bazat pe cost, cu excepția cazului în care aplică unul dintre modelele de evaluare descrise la punctele 34 și 35.**

Modelul bazat pe cost

30 Pentru a aplica un model bazat pe cost, un locatar trebuie să evalueze la cost activul aferent dreptului de utilizare:

(a) minus orice amortizare acumulată şi orice pierderi din depreciere acumulate; și

(b) ajustat în funcție de orice reevaluări ale datoriei care decurge din contractul de leasing specificate la punctul 36 litera (c).

31 Un locatar trebuie să aplice dispoziţiile privind amortizarea din IAS 16 *Imobilizări corporale* atunci când amortizează activul aferent dreptului de utilizare, care face obiectul dispoziţiilor de la punctul 32.

32 În cazul în care contractul de leasing transferă dreptul de proprietate asupra activului-suport la locatar până la încheierea duratei contractului de leasing sau costul activului aferent dreptului de utilizare reflectă faptul că locatarul va exercita o opţiune de cumpărare, locatarul trebuie să amortizeze activul aferent dreptului de utilizare de la data începerii derulării până la sfârșitul *duratei de viaţă utilă* a activului-suport. În caz contrar, locatarul trebuie să amortizeze activul aferent dreptului de utilizare de la data începerii derulării până la prima dată dintre sfârșitul *duratei de viaţă utilă* a activului aferent dreptului de utilizare și sfârșitul duratei contractului de leasing.

33 Un locatar trebuie să aplice IAS 36 *Deprecierea activelor* pentru a determina dacă activul aferent dreptului de utilizare este depreciat și pentru a contabiliza orice pierdere din depreciere identificată.

Alte modele de evaluare

34 Dacă un locatar aplică pentru investiţia sa imobiliară modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 *Investiţii imobiliare*, locatarul trebuie să aplice modelul bazat pe valoarea justă și în cazul activelor aferente dreptului de utilizare care corespund definiției unei investiţii imobiliare din IAS 40.

35 Dacă activele aferente dreptului de utilizare sunt asociate unei clase de imobilizări corporale căreia locatarul îi aplică modelul de reevaluare din IAS 16, un locatar poate opta să aplice acel model de reevaluare tuturor activelor aferente dreptului de utilizare care sunt asociate respectivei clase de imobilizări corporale.

Evaluarea ulterioară a datoriei care decurge din contractul de leasing

**36** **După data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin:**

**(a)** **majorarea valorii contabile pentru a reflecta dobânda asociată datoriei care decurge din contractul de leasing;**

**(b)** **reducerea valorii contabile pentru a reflecta plățile de leasing efectuate; și**

**(c)** **reevaluarea valorii contabile pentru a reflecta orice reevaluare sau modificări ale contractului de leasing menționate la punctele 39-46 sau pentru a reflecta plățile de leasing fixe în fond revizuite (a se vedea punctul B42).**

37 Dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing pentru fiecare perioadă de-a lungul duratei contractului trebuie să fie valoarea care produce o rată periodică constantă a dobânzii pentru soldul datoriei ce decurge din contractul de leasing. Rata periodică a dobânzii este rata de actualizare descrisă la punctul 26 sau, dacă se aplică, rata de actualizare revizuită, descrisă la punctele 41, 43 sau 45 litera (c).

38 După data începerii derulării, un locatar trebuie să recunoască ambele elemente de mai jos în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care costurile sunt incluse în valoarea contabilă a altui activ în conformitate cu alte standarde aplicabile:

(a) dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing; și

(b) plățile variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing în perioada în care apare evenimentul sau contextul ce declanșează acele plăți.

Reevaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing

39 După data începerii derulării, un locatar trebuie să aplice punctele 40-43 pentru a reevalua datoria care decurge din contractul de leasing pentru a reflecta modificarea plăților de leasing. Un locatar trebuie să recunoască valoarea reevaluării datoriei care decurge din contractul de leasing ca o ajustare a activului aferent dreptului de utilizare. Totuși, dacă valoarea contabilă a activului aferent dreptului de utilizare este redusă la zero și are loc o reducere suplimentară la evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing, un locatar trebuie să recunoască orice valoare rămasă din reevaluare în profit sau pierdere.

40 Un locatar trebuie să reevalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin actualizarea plăților de leasing revizuite utilizând o rată de actualizare revizuită, în cazul în care fie:

(a) are loc o modificare a duratei contractului de leasing, conform descrierii de la punctele 20-21. Un locatar trebuie să determine plățile de leasing revizuite pe baza unei durate revizuite a contractului de leasing; fie

(b) are loc o modificare la evaluarea unei opţiuni de cumpărare a activului-suport, evaluat în funcție de evenimentele și circumstanțele descrise la punctele 20-21 în contextul unei opţiuni de cumpărare. Un locatar trebuie să determine plățile de leasing revizuite pentru a reflecta modificarea sumelor datorate în conformitate cu opţiunea de cumpărare.

41 La aplicarea punctului 40, un locatar trebuie să determine rata de actualizare revizuită ca fiind rata dobânzii implicită în contractul de leasing pentru restul duratei contractului de leasing, dacă respectiva rată poate fi determinată imediat, sau ca rata marginală de împrumut a locatarului de la data reevaluării, dacă rata dobânzii implicită în contractul de leasing nu poate fi determinată imediat.

42 Un locatar trebuie să reevalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin actualizarea plăților de leasing revizuite în oricare dintre situațiile de mai jos:

(a) are loc o modificare a sumelor care se preconizează că vor fi datorate în conformitate cu garanția aferentă valorii reziduale. Un locatar trebuie să determine plățile de leasing revizuite pentru a reflecta modificarea sumelor care se preconizează că vor fi datorate în conformitate cu garanția aferentă valorii reziduale.

(b) are loc o modificare a plăților de leasing viitoare care rezultă dintr-o schimbare a unui indice sau a unei rate utilizat(e) pentru a determina acele plăți, inclusiv, de exemplu, o modificare care să reflecte modificările ratelor de piață ale chiriilor ca urmare a unei revizuiri a chiriilor de pe piață. Locatarul trebuie să reevalueze datoria care decurge din contractul de leasing pentru a reflecta acele plăți de leasing revizuite doar atunci când are loc o modificare a fluxurilor de trezorerie (adică atunci când are loc ajustarea plăților de leasing). Un locatar trebuie să determine plățile de leasing revizuite pentru restul duratei contractului de leasing pe baza plăților contractuale revizuite.

43 La aplicarea punctului 42, un locatar trebuie să utilizeze o rată de actualizare nemodificată, cu excepția cazului în care modificarea plăților de leasing este rezultatul unei modificări a ratelor fluctuante ale dobânzii. În acest caz, locatarul trebuie să utilizeze o rată de actualizare revizuită care să reflecte modificările ratei dobânzii.

Modificări ale contractului de leasing

44 Un locatar trebuie să contabilizeze o modificare a contractului de leasing ca pe un leasing separat dacă, concomitent:

(a) modificarea extinde obiectul contractului de leasing prin adăugarea dreptului de utilizare a unuia sau mai multor active-suport; și

(b) contravaloarea contractului de leasing crește cu o valoare proporțională cu prețul individual de vânzare pentru extinderea domeniului de aplicare și cu orice ajustări adecvate ale prețului individual de vânzare pentru a reflecta circumstanțele respectivului contract.

45 Pentru modificarea unui contract de leasing care nu este contabilizată ca un leasing separat, la *data intrării în vigoare a modificării contractului de leasing,* locatarul trebuie:

(a) să aloce contravaloarea din contractul modificat aplicând dispozițiile de la punctele 13-16;

(b) să determine durata contractului de leasing modificat aplicând dispozițiile de la punctele 18-19; și

(c) să reevalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin actualizarea plăților de leasing revizuite, utilizând o rată de actualizare revizuită. Rata de actualizare revizuită este calculată ca fiind rata dobânzii implicită în contractul de leasing pentru restul duratei contractului de leasing, dacă respectiva rată poate fi determinată imediat, sau ca rata marginală de împrumut a locatarului de la data intrării în vigoare a modificării, dacă rata dobânzii implicită în contractul de leasing nu poate fi determinată imediat.

46 Pentru o modificare a contractului de leasing care nu este contabilizată ca un leasing separat, locatarul trebuie să contabilizeze reevaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing prin:

(a) scăderea valorii contabile a activului aferent dreptului de utilizare pentru a reflecta rezilierea parțială sau totală a contractului de leasing pentru modificări ale leasingului care limitează obiectul contractului de leasing. Locatarul trebuie să recunoască în profit sau pierdere orice câştiguri sau pierderi asociate rezilierii parțiale sau totale a contractului de leasing.

(b) efectuarea unei ajustări corespunzătoare asupra activului aferent dreptului de utilizare pentru toate celelalte modificări ale contractului de leasing.

Prezentare

47 Un locatar trebuie să prezinte fie în situaţia poziţiei financiare, fie în note:

(a) activele aferente dreptului de utilizare separat de alte active. Dacă un locatar nu prezintă separat activele aferente dreptului de utilizare în situaţia poziţiei financiare, locatarul trebuie:

(i) să includă activele aferente dreptului de utilizare la același element-rând ca cel la care ar fi prezentate activele-suport dacă acestea ar fi fost proprii; și

(ii) să prezinte care elemente-rând din situaţia poziţiei financiare includ acele active aferente dreptului de utilizare.

(b) datoriile care decurg din contractele de leasing separat de alte datorii. Dacă locatarul nu prezintă separat în situaţia poziţiei financiare datoriile care decurg din contractele de leasing, locatarul trebuie să prezinte care elemente-rând din situaţia poziţiei financiare includ acele datorii.

48 Dispoziţia de la punctul 47 litera (a) nu se aplică activelor aferente dreptului de utilizare care se încadrează în definiția unei investiţii imobiliare și care vor fi prezentate în situaţia poziţiei financiare ca investiţie imobiliară.

49 În situaţia profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global un locatar trebuie să prezinte separat cheltuiala cu dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing și cheltuiala cu amortizarea pentru activul aferent dreptului de utilizare. Cheltuiala cu dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing este o componentă a costurilor de finanțare care, conform punctului 82 litera (b) din IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*, trebuie prezentate separat în situaţia profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global.

50 În situația fluxurilor de trezorerie, un locatar trebuie să clasifice:

(a) plăţile în numerar pentru partea de principal a datoriei care decurge din contractul de leasing în cadrul activităţilor de finanţare;

(b) plăţile în numerar pentru partea de dobândă a datoriei care decurge din contractul de leasing în conformitate cu dispoziţiile din IAS 7 *Situaţia fluxurilor de trezorerie* pentru dobânda plătită; și

(c) plățile aferente contractelor de leasing pe termen scurt, plățile aferente contractelor de leasing pentru active cu valoare mică și plățile variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing în cadrul activităţilor de exploatare.

Prezentarea informaţiilor

**51** **Obiectivul prezentărilor de informații este ca locatarul să prezinte în note informații care, împreună cu informațiile furnizate în situaţia poziţiei financiare, situaţia profitului sau pierderii și situația fluxurilor de trezorerie, oferă utilizatorilor situaţiilor financiare o bază de evaluare a efectului pe care îl au contractele de leasing asupra poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie a locatarului. Punctele 52-60 stipulează dispoziţii cu privire la modul în care poate fi îndeplinit acest obiectiv.**

52 Un locatar trebuie să prezinte informații despre contractele sale de leasing pentru care deține calitatea de locatar într-o singură notă sau într-o secțiune separată a situațiilor sale financiare. Totuși, un locatar nu este obligat să dubleze informațiile pe care le-a prezentat în altă parte din situaţiile financiare, cu condiția ca informațiile să fie încorporate prin referinţe încrucişate în nota unică sau în secțiunea separată referitoare la contracte de leasing.

53 Un locatar trebuie să prezinte următoarele valori pentru perioada de raportare:

(a) cheltuiala cu amortizarea pentru activele aferente dreptului de utilizare, pe clase de activ-suport;

(b) cheltuiala cu dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing;

(c) cheltuiala aferentă contractelor de leasing pe termen scurt contabilizate în conformitate cu punctul 6. Nu este necesar ca această cheltuială să includă cheltuieli legate de contracte de leasing cu termen de cel mult o lună;

(d) cheltuiala aferentă contractelor de leasing pentru active cu valoare mică contabilizate în conformitate cu punctul 6. Această cheltuială nu trebuie să includă cheltuieli legate de contractele de leasing pe termen scurt pentru active cu valoare mică care sunt menționate la punctul 53 litera (c);

(e) cheltuielile legate de plăți variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing;

(f) veniturile din subcontractarea activelor aferente dreptului de utilizare;

(g) ieşirile totale de numerar aferente contractelor de leasing;

(h) suplimentările activelor aferente dreptului de utilizare;

(i) câştigurile sau pierderile generate de tranzacţii de vânzare şi leaseback; și

(j) valoarea contabilă a activelor aferente dreptului de utilizare la finalul perioadei de raportare, în funcție de clasa activului-suport.

54 Un locatar trebuie să prezinte informaţiile prevăzute la punctul 53 sub formă de tabel, cu excepţia cazului în care este mai potrivit un alt format. Valorile prezentate trebuie să includă costurile pe care le-a inclus un locatar în valoarea contabilă a unui alt activ pe parcursul perioadei de raportare.

55 Un locatar trebuie să prezinte valoarea angajamentelor sale de leasing pentru contractele de leasing pe termen scurt contabilizate în conformitate cu punctul 6 dacă portofoliul de contracte de leasing pe termen scurt față de care este angajat la finalul perioadei de raportare nu este similar cu portofoliul de contracte de leasing pe termen scurt căruia îi este asociată cheltuiala aferentă contractului de leasing pe termen scurt prezentată conform dispozițiilor de la punctul 53 litera (c).

56 Dacă activele aferente dreptului de utilizare corespund definiției investiţiei imobiliare, un locatar trebuie să aplice dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din IAS 40. În acest caz, nu este obligatoriu ca un locatar să prezinte informațiile menționate la punctul 53 literele (a), (f), (h) sau (j) pentru acele active aferente dreptului de utilizare.

57 Dacă un locatar evaluează activele aferente dreptului de utilizare la valori reevaluate în conformitate cu IAS 16, locatarul trebuie să prezinte pentru acele active aferente dreptului de utilizare informațiile prevăzute la punctul 77 din IAS 16.

58 Un locatar trebuie să prezinte o analiză a scadențelor datoriilor care decurg din contractele de leasing în conformitate cu punctele 39 și B11 din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*, separat de analizele scadențelor altor datorii financiare.

59 În plus față de prezentările de informații prevăzute la punctele 53-58, un locatar trebuie să prezinte informaţii calitative și cantitative suplimentare despre activitățile sale de leasing, necesare pentru îndeplinirea obiectivului de prezentare a informațiilor de la punctul 51 (conform descrierii de la punctul B48). Aceste informaţii suplimentare pot include, fără a se limita la, informații care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze:

(a) natura activităților de leasing ale locatarului;

(b) viitoarele fluxuri de trezorerie la care ar putea fi expus locatarul care nu sunt reflectate de evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing. Aici este inclusă expunerea generată de:

(i) plățile variabile de leasing (conform descrierii de la punctul B49);

(ii) opțiunile de prelungire și opţiunile de reziliere (conform descrierii de la punctul B50);

(iii) garanţiile aferente valorii reziduale (conform descrierii de la punctul B51); și

(iv) contractele de leasing care nu au început încă față de care locatarul este angajat.

(c) restricțiile sau clauzele restrictive impuse prin contractele de leasing; și

(d) tranzacţiile de vânzare şi leaseback (conform descrierii de la punctul B52).

60 Un locatar care contabilizează contracte de leasing pe termen scurt sau contracte de leasing pentru active cu valoare mică în conformitate cu punctul 6 trebuie să prezinte acest aspect.

Locator

Clasificarea contractelor de leasing (punctele B53-B58)

**61** **Un locator trebuie să clasifice fiecare dintre contractele sale de leasing fie ca *leasing operaţional*, fie ca *leasing financiar*.**

**62** **Un contract de leasing este clasificat drept leasing financiar dacă transferă în esență toate riscurile şi recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ-suport. Un contract de leasing este clasificat drept leasing operaţional dacă nu transferă în esență toate riscurile şi recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ-suport.**

63 Dacă un contract de leasing este un leasing financiar sau un leasing operaţional depinde mai degrabă de fondul tranzacţiei decât de forma contractului. Exemple de situaţii care, individual sau corelate, pot conduce, de obicei, la clasificarea unui leasing drept leasing financiar sunt:

(a) contractul de leasing transferă locatarului titlul de proprietate asupra activului-suport până la sfârşitul duratei contractului de leasing;

(b) locatarul are opţiunea de a cumpăra activul-suport la un preţ preconizat a fi suficient de scăzut faţă de *valoarea justă* la data la care opţiunea devine exercitabilă încât, la *data inițierii contractului de leasing*, există certitudinea rezonabilă că opţiunea va fi exercitată;

(c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, *durata de viaţă economică* a activului-suport, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;

(d) la data inițierii contractului de leasing, valoarea actualizată a plăţilor de leasing este cel puţin egală cu întreaga valoare justă a activului-suport; și

(e) activul-suport are un caracter atât de specializat încât numai locatarul îl poate utiliza fără modificări majore.

64 Aspecte ce indică situaţii care, individual sau corelate, pot, de asemenea, să conducă la clasificarea unui leasing drept leasing financiar sunt:

(a) dacă locatarul poate rezilia contractul de leasing, pierderile locatorului generate de rezilierea contractului sunt suportate de locatar;

(b) câştigurile sau pierderile rezultate din variaţia valorii juste reziduale cad în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalente cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzare la sfârşitul contractului de leasing); și

(c) locatarul are capacitatea de a continua leasingul pentru o a doua perioadă, la o chirie substanţial mai redusă decât chiria pieţei.

65 Exemplele şi indicatorii de la punctele 63 şi 64 nu sunt întotdeauna concludenți. Dacă din alte caracteristici reiese clar că leasingul nu transferă în esență toate riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra activului-suport, atunci leasingul este clasificat drept operaţional. De exemplu, acesta poate fi cazul dacă dreptul de proprietate asupra activului-suport este transferat la sfârşitul contractului de leasing în schimbul unei plăţi variabile egale cu valoarea sa justă la acel moment sau dacă există plăți variabile de leasing care au ca rezultat faptul că locatorul nu transferă în esență toate aceste riscuri şi recompense.

66 Clasificarea contractului de leasing se face la data inițierii și este reevaluată doar dacă are loc o modificare a contractului de leasing. Modificările estimărilor (de exemplu, modificări ale duratei de viaţă economică estimate sau ale valorii reziduale estimate a activului-suport) sau modificările de circumstanţe (de exemplu, neîndeplinirea obligațiilor de către locatar) nu determină o nouă clasificare a leasingului în scopuri contabile.

Contracte de leasing financiar

Recunoaştere şi evaluare

**67** **La data începerii derulării unui contract de leasing, un locator trebuie să recunoască, în situaţia poziţiei financiare, activele deţinute în sistem de leasing financiar și să le prezinte drept o creanţă la o valoare egală cu *investiţia netă în leasing.***

Evaluare iniţială

68 Locatorul trebuie să utilizeze rata dobânzii implicită în contractul de leasing pentru a evalua investiția netă în leasing. În cazul unui subcontract de leasing, dacă rata de actualizare implicită din subcontractul de leasing nu poate fi calculată direct, un locator intermediar poate utiliza rata de actualizare folosită pentru contractul principal de leasing (ajustat în funcție de orice costuri directe iniţiale asociate subcontractului) pentru a evalua investiția netă în subcontractul de leasing.

69 Costurile directe iniţiale, altele decât cele angajate de către locatori producători sau dealeri, sunt incluse în evaluarea iniţială a investiției nete în leasing şi reduc valoarea venitului recunoscut pe durata contractului de leasing. Rata dobânzii implicită în contractul de leasing este definită astfel încât costurile directe iniţiale să fie incluse în mod automat în investiția netă în leasing; nu este necesar să fie adăugate separat.

Evaluarea iniţială a plăților de leasing incluse în investiția netă în leasing

70 La data începerii derulării contractului de leasing, plățile de leasing incluse în evaluarea investiției nete în leasing cuprind următoarele plăți aferente dreptului de utilizare a activului-suport pe durata contractului de leasing și care nu sunt achitate la începerea derulării contractului de leasing:

(a) plăți fixe (inclusiv plăți fixe în fond, conform descrierii de la punctul B42), minus orice datorii aferente stimulentelor care decurg din contracte de leasing;

(b) plăți variabile de leasing care depind de un indice sau de o rată, evaluate inițial pe baza indicelui sau a ratei de la data începerii derulării contractului de leasing;

(c) orice garanţii aferente valorii reziduale furnizate locatorului de către locatar, o parte asociată locatarului sau o terță parte neasociată locatorului care este capabilă din punct de vedere financiar să achite obligațiile asociate garanției;

(d) prețul de exercitare al unei opţiuni de cumpărare dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opțiunea (evaluat în funcție de factorii descriși la punctul B37); și

(e) plăți ale penalităților de reziliere a contractului de leasing, dacă durata contractului de leasing reflectă exercitarea de către locatar a unei opţiuni de reziliere a contractului de leasing.

Locatori producători sau dealeri

71 La data începerii derulării unui contract de leasing, un locator producător sau dealer trebuie să recunoască următoarele pentru fiecare dintre contractele sale de leasing financiar:

(a) veniturile care sunt valoarea justă a activului-suport sau, dacă este mai mică, valoarea actualizată a plăților de leasing care îi revin locatorului, actualizată utilizând o rată a dobânzii pe piaţă;

(b) costul vânzării care este costul activului-suport sau valoarea contabilă a acestuia, dacă este diferită, minus valoarea actualizată a *valorii reziduale negarantate*; și

(c) profitul sau pierderea din vânzare (care este diferența dintre veniturile și costurile aferente vânzării) în conformitate cu politica pentru vânzări promoţionale căreia i se aplică IFRS 15. Un locator producător sau dealer trebuie să recunoască profitul sau pierderea din vânzare aferent(ă) unui leasing financiar la data începerii derulării contractului de leasing, indiferent dacă locatorul transferă sau nu activul-suport conform descrierii din IFRS 15.

72 Producătorii sau distribuitorii le oferă adesea clienţilor opţiunea de a cumpăra un bun sau de a-l prelua în sistem de leasing. Un leasing financiar inițiat de un locator producător sau dealer pentru un activ generează un profit sau o pierdere echivalent(ă) profitului sau pierderii rezultat(e) din vânzarea promoţională a activului-suport, la preţuri de vânzare normale, reflectând orice reducere cantitativă sau comercială aplicabilă.

73 Uneori, locatorii producători sau distribuitori stabilesc rate ale dobânzii scăzute în mod artificial pentru atragerea clienţilor. Utilizarea unei astfel de rate va duce la recunoaşterea de către locator, la data începerii derulării contractului de leasing, a unei părţi excesive a venitului total din tranzacţie. Dacă se utilizează rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, un locator producător sau dealer trebuie să restricționeze profitul din vânzare la cel care s-ar aplica dacă s-ar percepe o rată a dobânzii de pe piaţă.

74 Un locator producător sau dealer trebuie să recunoască drept cheltuială costurile suportate în legătură cu obținerea unui leasing financiar la data începerii derulării unui contract de leasing deoarece acestea sunt, în principal, asociate obținerii profitului din vânzare al producătorului sau dealerului. Costurile suportate de către locatorii producători sau dealeri în legătură cu obținerea unui leasing financiar sunt excluse din definiția costurilor directe iniţiale și, prin urmare, sunt excluse din investiţia netă în leasing.

Evaluare ulterioară

**75** **Un locator trebuie să recunoască veniturile din finanțare pe durata contractului de leasing, pe baza unui tipar care reflectă o rată periodică constantă de rentabilitate aferentă investiţiei nete în leasing a locatorului.**

76 Locatorul urmăreşte alocarea pe o bază sistematică şi raţională a venitului financiar pe durata contractului de leasing. Un locator trebuie să deducă plăţile de leasing aferente perioadei din *investiţia brută în leasing* în vederea diminuării valorii principalului şi a *venitului financiar neîncasat*.

77 Un locator trebuie să aplice dispoziţiile pentru derecunoaştere și depreciere din IFRS 9 în cazul unei investiții nete în leasing. Un locator trebuie să revizuiască periodic valorile reziduale negarantate estimate folosite la calculul investiţiei brute în leasing. Dacă a avut loc o reducere a valorii reziduale negarantate estimate, locatorul trebuie să revizuiască alocarea venitului de-a lungul duratei contractului de leasing şi să recunoască imediat orice reducere a valorilor angajate.

78 Un locator care clasifică un activ deținut în sistem de leasing financiar drept deţinut în vederea vânzării (sau îl include într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării), în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*, trebuie să contabilizeze activul în conformitate cu acel standard.

Modificări ale contractului de leasing

79 Un locator trebuie să contabilizeze o modificare a unui leasing financiar ca un leasing separat dacă, concomitent:

(a) modificarea extinde obiectul contractului de leasing prin adăugarea dreptului de utilizare a unuia sau mai multor active-suport; și

(b) contravaloarea contractului de leasing crește cu o valoare proporțională cu prețul individual de vânzare pentru extinderea obiectului și cu orice ajustări adecvate ale prețului individual de vânzare pentru a reflecta circumstanțele respectivului contract.

80 În cazul unei modificări a unui leasing financiar care nu este contabilizată ca leasing separat, un locator trebuie să contabilizeze modificarea după cum urmează:

(a) dacă acel contract de leasing ar fi fost clasificat ca leasing operaţional dacă modificarea ar fi fost în vigoare la data inițierii contractului, locatorul trebuie:

(i) să contabilizeze modificarea contractului de leasing ca un nou leasing de la data intrării în vigoare a modificării; și

(ii) să evalueze valoarea contabilă a activului-suport ca investiţie netă în leasing imediat înainte de data intrării în vigoare a modificării contractului de leasing.

(b) în caz contrar, locatorul trebuie să aplice dispoziţiile din IFRS 9.

Contracte de leasing operaţional

Recunoaştere şi evaluare

**81** **Un locator trebuie să recunoască plățile de leasing aferente contractelor de leasing operaţional la venituri, fie pe o bază liniară, fie pe o altă bază sistematică. Locatorul trebuie să aplice altă bază sistematică dacă acea bază este mai reprezentativă pentru tiparul de diminuare a beneficiului generat de utilizarea activului-suport.**

82 Un locator trebuie să recunoască drept cheltuieli costurile, inclusiv amortizarea, suportate pentru obţinerea venitului din leasing.

83 Un locator trebuie să adauge costurile directe iniţiale suportate pentru încheierea unui contract de leasing operaţional la valoarea contabilă a activului-suport şi să recunoască aceste costuri drept cheltuială pe durata contractului de leasing, pe aceeaşi bază ca venitul din leasing.

84 Politica de amortizare pentru activul-suport amortizabil care face obiectul contractelor de leasing operaţional trebuie să fie consecventă cu politica normală de amortizare folosită de locator pentru active similare. Un locator trebuie să calculeze amortizarea în conformitate cu IAS 16 şi IAS 38.

85 Un locator trebuie să aplice IAS 36 pentru a determina dacă un activ-suport care face obiectul unui leasing operaţional este sau nu depreciat și pentru a contabiliza orice pierdere din depreciere identificată.

86 Un locator producător sau distribuitor nu recunoaşte niciun profit din vânzare atunci când încheie un contract de leasing operaţional, deoarece operaţiunea de leasing nu este echivalentă cu o vânzare.

Modificări ale contractului de leasing

87 Un locator trebuie să contabilizeze o modificare a unui leasing operaţional ca pe un nou leasing de la data intrării în vigoare a modificării, considerând orice plăți de leasing în avans sau angajate asociate contractului de leasing inițial ca parte a plăților de leasing pentru noul contract de leasing.

Prezentare

88 Un locator trebuie să prezinte activele-suport care fac obiectul unor contracte de leasing operaţional în situaţia poziţiei sale financiare, în funcție de natura activului-suport.

Prezentarea informaţiilor

**89** **Obiectivul prezentărilor de informații este ca locatorii să prezinte în note informații care, împreună cu informațiile furnizate în situaţia poziţiei financiare, situaţia profitului sau pierderii și situația fluxurilor de trezorerie, oferă utilizatorilor situaţiilor financiare o bază de evaluare a efectului pe care îl au contractele de leasing asupra poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie a locatorului. Punctele 90-97 stipulează dispoziţiile cu privire la modul în care poate fi îndeplinit acest obiectiv.**

90 Un locator trebuie să prezinte următoarele valori pentru perioada de raportare:

(a) pentru contracte de leasing financiar:

(i) profitul sau pierderea din vânzare;

(ii) venitul din finanțare asociat investiției nete în leasing; și

(iii) venitul legat de plățile variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea investiției nete în leasing.

(b) pentru contractele de leasing operaţional, venitul din contractul de leasing, prezentând separat venitul aferente plăților variabile de leasing care nu depind de un indice sau de o rată.

91 Un locator trebuie să prezinte informaţiile prevăzute la punctul 90 sub formă de tabel, cu excepţia cazului în care un alt format este mai potrivit.

92 Un locator trebuie să prezinte informaţiile calitative și cantitative suplimentare despre activitățile sale de leasing necesare pentru îndeplinirea obiectivului de prezentare a informațiilor de la punctul 89. Aceste informaţii suplimentare includ, fără a se limita la, informații care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze:

(a) natura activităților de leasing ale locatorului; și

(b) modul în care locatorul gestionează riscul asociat oricăror drepturi pe care le păstrează în legătură cu activele-suport. Mai exact, un locator trebuie să prezinte strategia sa de gestionare a riscului pentru drepturile pe care le păstrează în legătură cu activele-suport, inclusiv orice metode prin care locatorul reduce acest risc. Printre aceste metode se pot număra, de exemplu, acordurile de răscumpărare, garanțiile aferente valorii reziduale sau plățile variabile de leasing utilizate în plus față de limitele specificate.

Contracte de leasing financiar

93 Un locator trebuie să furnizeze o explicație calitativă și cantitativă cu privire la modificările semnificative ale valorii contabile a investiţiei nete în contractele de leasing financiar.

94 Un locator trebuie să prezinte o analiză a scadențelor pentru plățile de leasing de primit, evidențiind plățile de leasing neactualizate care urmează să fie primite anual cel puțin în fiecare dintre primii cinci ani și un total al valorilor pentru restul anilor. Un locator trebuie să reconcilieze plățile de leasing neactualizate și investiția netă în leasing. Reconcilierea trebuie să identifice venitul financiar neîncasat aferent creanţelor care decurg din contractele de leasing și orice valoare reziduală negarantată actualizată.

Contracte de leasing operaţional

95 Pentru elementele de imobilizări corporale care fac obiectul unui leasing operaţional, un locator trebuie să aplice dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din IAS 16. În conformitate cu dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din IAS 16, un locator trebuie să prezinte dezagregat fiecare clasă de imobilizări corporale, în active care fac obiectul contractelor de leasing operaţional și active care nu fac obiectul contractelor de leasing operaţional. În consecință, un locator trebuie să furnizeze informațiile prevăzute de IAS 16 pentru activele care fac obiectul unui leasing operaţional (în funcție de clasa activului-suport) separat de activele proprii deținute și utilizate de către locator.

96 Un locator trebuie să aplice dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41 pentru activele care fac obiectul contractelor de leasing operaţional.

97 Un locator trebuie să prezinte o analiză a scadențelor pentru plățile de leasing, evidențiind plățile de leasing neactualizate care urmează să fie primite anual, cel puțin în fiecare dintre primii cinci ani și un total al valorilor pentru restul anilor.

Tranzacţii de vânzare şi leaseback

98 Dacă o entitate (locatarul-vânzător) transferă un activ către altă entitate (locatorul-cumpărător) și ia în leasing acel activ de la locatorul-cumpărător, atât locatarul-vânzător, cât și locatorul-cumpărător trebuie să contabilizeze contractul de transfer și leasingul în conformitate cu punctele 99-103.

Evaluarea măsurii în care transferul activului este o vânzare

99 O entitate trebuie să aplice dispoziţiile din IFRS 15 în baza cărora se determină dacă obligația de executare este sau nu îndeplinită pentru a determina dacă transferul unui activ este sau nu contabilizat ca o vânzare a acelui activ.

Transferul activului este o vânzare

100 Dacă transferul unui activ de către locatarul-vânzător îndeplinește dispoziţiile din IFRS 15 pentru a fi contabilizat ca o vânzare a acelui activ:

(a) locatarul-vânzător trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare generat din leaseback proporțional cu valoarea contabilă anterioară a activului care este asociat dreptului de utilizare păstrat de către locatarul-vânzător. În consecință, locatarul-vânzător trebuie să recunoască doar valoarea oricărui câştig sau oricărei pierderi care este asociată cu drepturile transferate către locatorul-cumpărător.

(b) locatorul-cumpărător trebuie să contabilizeze achiziția activului în conformitate cu standardele aplicabile, iar leasingul în conformitate cu dispoziţiile contabile din prezentul standard.

101 Dacă valoarea justă a contravalorii vânzării unui activ nu este egală cu valoarea justă a activului sau dacă plățile pentru contractul de leasing nu se fac la ratele de pe piață, o entitate trebuie să facă următoarele ajustări pentru a evalua la valoarea justă încasările din vânzare:

(a) orice termene sub nivelul pieței trebuie contabilizate ca plăți de leasing achitate în avans; și

(b) orice termene peste nivelul pieței trebuie contabilizate ca o finanțare suplimentară furnizată locatarul-vânzător de către locatorul-cumpărător.

102 Entitatea trebuie să evalueze orice eventuală ajustare prevăzută la punctul 101 pe baza valorii cel mai ușor de determinat dintre:

(a) diferența dintre valoarea justă a contravalorii pentru vânzare și valoarea justă a activului; și

(b) diferența dintre valoarea actualizată a plăților contractuale pentru contractul de leasing și valoarea actualizată a plăților pentru contractul de leasing la ratele de pe piață.

Transferul activului nu este o vânzare

103 Dacă transferul unui activ de către locatarul-vânzător nu îndeplinește dispoziţiile din IFRS 15 pentru a fi contabilizat ca o vânzare a acelui activ:

(a) locatarul-vânzător trebuie să continue să recunoască activul transferat și trebuie să recunoască o datorie financiară egală cu încasările din transfer. Acesta trebuie să contabilizeze datoria financiară în conformitate cu IFRS 9.

(b) locatorul-cumpărător nu trebuie să recunoască activul transferat și trebuie să recunoască un activ financiar egal cu încasările din transfer. Acesta trebuie să contabilizeze activul financiar în conformitate cu IFRS 9.

Anexa A Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard.

|  |  |
| --- | --- |
| **data începerii derulării unui contract de leasing (data începerii derulării)** | Data la care un **locator** pune la dispoziția **locatarului**, pentru utilizare, un **activ-suport**. |
| **durată de viaţă economică** | Fie perioada în care se preconizează că un activ va putea fi utilizat, din punct de vedere economic, de către unul sau mai mulți utilizatori, fie numărul de unități de producție sau de unități similare preconizate să fie obținute dintr-un activ de către unul sau mai mulți utilizatori. |
| **data intrării în vigoare a modificării** | Data la care ambele părți convin asupra unei **modificări a contractului de leasing**. |
| **valoare justă** | În sensul aplicării dispoziţiilor privind contabilitatea **locatorului** din prezentul standard, valoarea la care ar putea fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, între părţi interesate şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective. |
| **leasing financiar** | Un **leasing** care transferă în esență toate riscurile şi recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui **activ-suport**. |
| **plăți fixe** | Plăți efectuate de un **locatar** către un **locator** în schimbul dreptului de utilizare a unui **activ-suport** pe **durata contractului de leasing**, cu excepția **plăților variabile de leasing**. |
| **investiţie brută în leasing** | Suma:  (a) **plăţilor de leasing** de primit de către un **locator** în baza unui **contract de leasing financiar**; și a  (b) oricărei **valori reziduale negarantate** acumulate de către locator. |
| **data inițierii contractului de leasing (data inițierii)** | Prima dată dintre data acordului de **leasing** şi data angajamentului părţilor de a respecta principalele termene și condiții ale leasingului. |
| **costuri directe iniţiale** | Costurile marginale de obținere a unui **contract de leasing** care nu ar fi fost suportate dacă nu ar fi fost obținut contractul de leasing, cu excepția costurilor suportate de un **locator** producător sau dealer care sunt asociate unui contract de **leasing financiar**. |
| **rata dobânzii implicită în contractul de leasing** | Rata dobânzii care determină ca valoarea actualizată a (a) **plăţilor de leasing** şi a (b) **valorii reziduale negarantate** să fie egală cu suma (i) **valorii juste** a **activului-suport** şi a (ii) oricărui **cost direct iniţial** al locatorului. |
| **contract de leasing** | 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. |
| **stimulente de leasing** | Plăți efectuate de un **locator** către un **locatar**, asociate unui **contract de leasing**, ori rambursarea sau asumarea de către un locator a costurilor locatarului. |
| **modificarea contractului de leasing** | O schimbare a obiectului unui **contract de leasing**, sau a contravalorii unui contract de leasing, care nu făcea parte din termenele și condițiile inițiale ale contractului de leasing (de exemplu, adăugarea sau rezilierea dreptului de utilizare a unuia sau a mai multor **active-suport**, ori prelungirea sau scurtarea **duratei contractului de leasing**). |
| **plăți de leasing** | Plăți efectuate de un **locatar** către un **locator** în schimbul dreptului de utilizare a unui **activ-suport** pe **durata contractului de leasing**, care includ următoarele:  (a) **plăți fixe** (inclusiv plăți fixe în fond) minus orice **stimulente de leasing**;  (b) **plăţi variabile de leasing** care depind de un indice sau de o rată;  (c) prețul de exercitare al unei opţiuni de cumpărare dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opțiunea; și  (d) plăți ale penalităților de reziliere a **contractului de leasing**, dacă durata contractului de leasing reflectă exercitarea de către locatar unei opţiuni de reziliere a contractului de leasing.  Pentru locatar, plățile de leasing includ și valorile despre care se preconizează că vor fi plătite de locatar în baza **garanţiilor aferente valorii reziduale**. Plățile de leasing nu includ plățile alocate altor componente decât cele de leasing dintr-un contract, cu excepția cazului în care locatarul alege să combine alte componente decât cele de leasing cu o componentă de leasing și să le contabilizeze ca o singură componentă de leasing.  În cazul locatorului, plățile de leasing includ și orice garanţii aferente valorii reziduale furnizate locatorului de către locatar, o parte asociată locatarului sau o terță parte neasociată locatorului care este capabilă din punct de vedere financiar să se descarce de obligațiile asociate garanției. Plățile de leasing nu includ plățile alocate altor componente decât cele de leasing. |
| **durata contractului de leasing** | Perioada irevocabilă pentru care un **locatar** are dreptul să utilizeze un **activ-suport**, împreună cu:  (a) perioadele acoperite de o opțiune de prelungire a **contractului de leasing**, dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita acea opţiune; și  (b) perioadele acoperite de o opțiune de reziliere a contractului de leasing, dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că nu va exercita acea opţiune. |
| **locatar** | O entitate care obține dreptul de a utiliza un **activ-suport** pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori. |
| **rata marginală de împrumut a locatarului** | Rata dobânzii pe care ar trebui să o plătească **locatarul** pentru a împrumuta, pe o perioadă similară și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru a obține un activ cu o valoare similară cu cea a **activului aferent dreptului de utilizare**, într-un mediu economic similar. |
| **locator** | O entitate care furnizează dreptul de a utiliza un **activ-suport** pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori. |
| **investiţie netă în leasing** | **Investiţia brută în leasing** actualizată la **rata dobânzii implicită din contractul de leasing**. |
| **leasing operaţional** | Un **leasing** care nu transferă în esență toate riscurile şi recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui **activ-suport**. |
| **plăţi opționale de leasing** | Plăți care trebuie efectuate de un **locatar** către un **locator** pentru dreptul de utilizare a unui **activ-suport** pe perioade acoperite de o opțiune de prelungire sau de reziliere a unui **contract de leasing** care nu sunt incluse în **durata contractului de leasing**. |
| **perioadă de utilizare** | Perioada totală de timp în care este utilizat un activ pentru executarea unui contract încheiat cu un client (inclusiv orice perioade de timp neconsecutive). |
| **garanție aferentă valorii reziduale** | O garanție dată unui **locator** de către o parte neasociată locatorului care garantează că valoarea **activului-suport** (sau o parte din această valoare) de la finalul **contractului de leasing** va avea cel puțin un nivel specificat. |
| **activ aferent dreptului de utilizare** | Un activ care reprezintă dreptul unui **locatar** de a utiliza un **activ-suport** pe **durata contractului de leasing**. |
| **contract de leasing pe termen scurt** | Un **contract de leasing** care, la **data începerii derulării** sale, are o **durată** de cel mult 12 luni. Un contract de leasing care include o opţiune de cumpărare nu este un contract de leasing pe termen scurt. |
| **subcontract de leasing** | O tranzacţie pentru care un **activ-suport** este subcontractat unei terțe părți de către locatar („locatorul intermediar”), iar **contractul de leasing** („contractul principal de leasing”) dintre locatorul inițial și locatar rămâne în vigoare. |
| **activ-suport** | Un activ care face obiectul unui **contract de leasing** și pentru care un **locator** a acordat dreptul de utilizare a acelui activ unui **locatar**. |
| **venit financiar neîncasat** | Diferenţa dintre:  (a) **investiţia brută în leasing**; și  (b) **investiţia netă în leasing**. |
| **valoare reziduală negarantată** | Acea parte din valoarea reziduală a **activului-suport** a cărei valorificare de către un **locator** nu este sigură sau este garantată doar de o parte afiliată locatorului. |
| **plăţi variabile de leasing** | Partea din plățile efectuate de **locatar** către un **locator** pentru dreptul de a utiliza un **activ-suport** pe **durata contractului de leasing** care variază din cauza modificărilor faptelor sau circumstanțelor care apar după **data începerii derulării contractului de leasing** și care diferă de simpla trecere a timpului. |

Termenii definiți în alte standarde și utilizați în prezentul standard cu același înțeles

|  |  |
| --- | --- |
| **contract** | Un acord între două sau mai multe părți care creează drepturi și obligații exercitabile. |
| **durată de viaţă utilă** | Perioada în care se preconizează că un activ va fi disponibil pentru a fi utilizat de către o entitate; sau numărul de unităţi de producţie sau unităţi similare pe care entitatea preconizează să le obţină de la activ. |

Anexa B  Îndrumări de aplicare

*Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-103 şi are aceeaşi autoritate ca celelalte secţiuni ale standardului.*

Aplicarea la nivel de portofoliu

B1 Prezentul standard specifică modul de contabilizare a unui contract de leasing. Totuși, ca o soluție practică, o entitate poate aplica prezentul standard pentru un portofoliu de contracte de leasing cu caracteristici similare dacă entitatea preconizează, în mod rezonabil, că efectele asupra situațiilor financiare determinate de aplicarea prezentului standard pentru portofoliul respectiv nu vor fi semnificativ diferite de efectele aplicării prezentului standard pentru contracte individuale de leasing din cadrul respectivului portofoliu. La contabilizarea unui portofoliu, o entitate trebuie să utilizeze estimări și ipoteze care reflectă dimensiunea și structura portofoliului respectiv.

Combinarea contractelor

B2 La aplicarea prezentului standard, o entitate trebuie să combine două sau mai multe contracte încheiate în același moment sau aproape în același moment cu același partener contractual (sau părți afiliate partenerului contractual) și să contabilizeze contractele ca pe un singur contract dacă sunt îndeplinite unul sau mai multe dintre următoarele criterii:

(a) contractele sunt negociate ca pachet cu un obiectiv comercial general care nu poate fi înțeles decât dacă se iau în considerare contractele împreună;

(b) valoarea contraprestaţiei de plată dintr-un contract depinde de prețul sau de executarea celuilalt contract; sau

(c) drepturile de utilizare a activelor-suport transferate prin contracte (sau unele drepturi de utilizare a activelor-suport transferate prin fiecare contract în parte) formează un singur contract de leasing, în sensul punctului B32.

Derogare de la dispozițiile de recunoaştere: contracte de leasing pentru care activul-suport are o valoare mică (punctele 5-8)

B3 Cu excepția celor specificate la punctul B7, prezentul standard permite unui locatar să aplice punctul 6 pentru a contabiliza contracte de leasing pentru care activul-suport are o valoare mică. Un locatar trebuie să evalueze valoarea activului-suport pe baza valorii activului atunci când este nou, indiferent de vechimea activului luat în leasing.

B4 Pentru a se evalua dacă valoarea activului-suport este sau nu mică se folosește o bază absolută. Contractele de leasing pentru active cu valoare mică îndeplinesc condiţiile pentru tratamentul contabil de la punctul 6 indiferent dacă acele contracte de leasing sunt sau nu semnificative pentru locatar. Evaluarea nu este afectată de dimensiunea, natura sau situația locatarului. Prin urmare, se preconizează că locatari diferiți vor ajunge la aceeași concluzie atunci când determină dacă un anumit activ-suport are sau nu o valoare mică.

B5 Un activ-suport are o valoare mică doar dacă:

(a) locatarul poate beneficia de pe urma utilizării activului-suport în mod individual sau împreună cu alte resurse disponibile imediat locatarului; și

(b) activul-suport nu depinde în foarte mare măsură de alte active, nici nu este strâns corelat cu acestea.

B6 Un leasing al unui activ-suport nu îndeplinește condițiile unui contract de leasing pentru un activ cu valoare mică dacă natura acelui activ face ca acel activ să nu aibă, în mod normal, o valoare mică atunci când este nou. De exemplu, contractele de leasing pentru automobile nu îndeplinesc condițiile unor contracte de leasing pentru active cu valoare mică deoarece un automobil nou nu are, în mod normal, o valoare mică.

B7 Dacă un locatar subcontractează un activ sau preconizează că va subcontracta un activ, contractul de leasing principal nu se califică drept contract de leasing pentru un activ cu valoare mică.

B8 Printre activele-suport cu valoare mică se numără tabletele și calculatoarele personale, articolele mici de mobilă și telefoanele.

Identificarea unui contract de leasing (punctele 9-11)

B9 Pentru a evalua dacă un contract transferă sau nu dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat (a se vedea punctele B13-B20) pentru o perioadă de timp, o entitate trebuie să evalueze măsura în care, pe parcursul *perioadei de utilizare*, clientul deține concomitent:

(a) dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice din utilizarea activului identificat (conform descrierii de la punctele B21-B23); și

(b) dreptul de a dispune cu privire la utilizarea activului identificat (conform descrierii de la punctele B24-B30).

B10 În cazul în care clientul are dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat doar pentru o porțiune din durata contractului, contractul conține un contract de leasing pentru respectiva porțiune a duratei contractului.

B11 Un contract pentru furnizarea de bunuri sau servicii poate fi încheiat printr-un angajament comun sau, în locul unui angajament comun, conform definiției din IFRS 11 *Angajamente comune*. În această situație, angajamentul comun este considerat a fi clientul din cadrul contractului. Prin urmare, pentru a evalua dacă un astfel de contract conține sau nu un leasing, o entitate trebuie să evalueze dacă angajamentul comun are sau nu dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat pe parcursul perioadei de utilizare.

B12 O entitate trebuie să evalueze dacă un contract conține sau nu un leasing pentru fiecare componentă de leasing în parte. A se vedea punctul B32 pentru îndrumări cu privire la componentele separate de leasing.

Activ identificat

B13 Un activ este identificat, în mod normal, ca fiind specificat explicit într-un contract. Totuși, un activ poate fi identificat și ca fiind specificat în mod implicit la momentul la care activul este pus la dispoziția clientului.

Drepturi reale de substituire

B14 Chiar dacă activul este specificat, un client nu are dreptul de a utiliza un activ identificat dacă furnizorul are dreptul real de a substitui activul pe parcursul perioadei de utilizare. Dreptul unui furnizor de a substitui un activ este real doar dacă sunt îndeplinite concomitent următoarele două condiții:

(a) furnizorul are capacitatea practică de a substitui active alternative pe parcursul perioadei de utilizare (de exemplu, clientul nu îi poate interzice furnizorului să substituie activul și există activele alternative disponibile imediat furnizorului sau furnizorul le poate procura într-un interval de timp rezonabil); și

(b) furnizorul ar beneficia din punct de vedere economic de pe urma exercitării dreptului său de substituire a activului (adică se preconizează că beneficiile economice asociate cu substituirea activului vor depăși costurile asociate cu substituirea acelui activ).

B15 Dacă furnizorul are un drept sau o obligaţie să substituie activul doar începând de la o anumită dată sau apariție a unui anumit eveniment, dreptul de substituire al furnizorului nu este real deoarece furnizorul nu are capacitatea practică de a substitui active alternative pe parcursul perioadei de utilizare.

B16 Atunci când o entitate evaluează dacă dreptul de substituire deținut de un furnizor este real sau nu, entitatea se bazează pe faptele și circumstanțele de la inițierea contractului și trebuie să excludă din analiza sa evenimentele viitoare despre care nu se preconizează, la inițierea contractului, că este probabil să aibă loc. Printre evenimentele viitoare despre care nu se preconizează, la inițierea contractului, că este probabil să aibă loc și care trebuie excluse, prin urmare, din evaluare se numără:

(a) acordul dat de un viitor client pentru plata unei rate superioare celei de pe piață pentru utilizarea activului;

(b) introducerea unor tehnologii noi care nu sunt dezvoltate în mod semnificativ la inițierea contractului de leasing;

(c) o diferență semnificativă între utilizarea activului de către client sau performanța activului, pe de o parte, și utilizarea sau performanța considerată ca fiind probabilă la inițierea contractului, pe de altă parte; și

(d) o diferență semnificativă între prețul pe piață al activului pe parcursul perioadei de utilizare și preţul pieţei considerat ca fiind probabil la inițierea contractului de leasing.

B17 Dacă activul este localizat la sediul clientului sau în altă parte, costurile asociate substituirii sunt, în general, mai mari decât atunci când acesta este localizat la sediul furnizorului și, prin urmare, este mai probabil ca aceste costuri să depășească beneficiile asociate substituirii activului.

B18 Dreptul sau obligaţia unui furnizor de a substitui activul în vederea reparaţiilor şi întreţinerii, dacă activul nu funcționează corespunzător sau dacă este disponibilă o actualizare tehnică, nu îi limitează dreptul clientului de a utiliza un activ identificat.

B19 În cazul în care clientul nu poate determina direct dacă furnizorul are sau nu dreptul real de substituire, clientul trebuie să presupună că niciun drept de substituire nu este real.

Părți de active

B20 O parte din capacitatea unui activ este un activ identificat dacă este fizic distinct (de exemplu, un etaj dintr-o clădire). O capacitate sau altă parte dintr-un activ care nu este fizic distinctă (de exemplu, o parte din capacitatea unui cablu optic) nu este un activ identificat, cu excepția cazului în care aceasta reprezintă în esență toată capacitatea activului și, astfel, furnizează clientului dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice în urma utilizării activului.

Dreptul de a obține beneficii economice în urma utilizării

B21 Pentru a controla utilizarea unui activ identificat, un client trebuie să aibă dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice în urma utilizării activului pe parcursul perioadei de utilizare (de exemplu, prin utilizarea exclusivă a activului pe parcursul acelei perioade). Un client poate obține beneficii economice în urma utilizării unui activ, direct sau indirect, în numeroase moduri, cum ar fi prin utilizarea, deținerea sau subcontractarea activului. Beneficiile economice din utilizarea unui activ includ rezultatele primare și produsele secundare (inclusiv potențiale fluxuri de trezorerie derivate din aceste elemente), precum și alte beneficii economice din utilizarea activului care ar putea fi valorificate printr-o tranzacţie comercială cu o terță parte.

B22 Atunci când evaluează dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice din utilizarea unui activ, o entitate trebuie să aibă în vedere toate beneficiile economice care rezultă în urma utilizării activului ce intră în sfera dreptului clientului de a utiliza activul (a se vedea punctul B30). De exemplu:

(a) dacă un contract limitează utilizarea unui autovehicul la un singur teritoriu pe parcursul perioadei de utilizare, o entitate trebuie să aibă în vedere doar beneficiile economice rezultate în urma utilizării autovehiculului pe acel teritoriu, și nu în afara acestuia.

(b) dacă un contract specifică faptul că un client poate conduce un autovehicul doar un număr de km pe parcursul perioadei de utilizare, o entitate trebuie să aibă în vedere doar beneficiile economice rezultate în urma utilizării autovehiculului în limitele kilometrajului permis, și nu dincolo de acesta.

B23 Dacă un contract impune unui client să plătească furnizorului sau altei părți o parte din fluxurile de trezorerie derivate în urma utilizării unui activ drept contravaloare, acele fluxuri de trezorerie plătite drept contravaloare trebuie considerate ca fiind parte din beneficiile economice pe care le obține clientul în urma utilizării activului. De exemplu, în cazul în care clientul trebuie să plătească furnizorului un procent din vânzări în urma utilizării spațiului de desfacere drept contravaloare pentru acea utilizare, această dispoziție nu interzice clientului dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice rezultate în urma utilizării spațiului de desfacere. Motivul este că fluxurile de trezorerie generate din acele vânzări sunt considerate a fi beneficii economice pe care le obține clientul în urma utilizării spațiului de desfacere și din care plătește ulterior o parte furnizorului, drept contravaloare pentru dreptul de utilizare a acelui spațiu.

Dreptul de a dispune cu privire la utilizare

B24 Un client are dreptul de a dispune cu privire la utilizarea unui activ identificat pe parcursul perioadei de utilizare fie dacă:

(a) acel client are dreptul de a dispune cu privire la modul și scopul în care este utilizat activul pe parcursul perioadei de utilizare (conform descrierii de la punctele B25-B30); fie dacă

(b) deciziile relevante despre modul și scopul în care este utilizat activul sunt predeterminate și:

(i) clientul are dreptul de a exploata activul (sau de a dispune și determina modul în care alții exploatează activul) pe parcursul perioadei de utilizare, fără ca furnizorul să aibă dreptul de a modifica acele instrucțiuni de exploatare; sau

(ii) clientul a proiectat activul (sau anumite aspecte ale activului) într-o manieră care predetermină modul și scopul în care va fi folosit activul pe parcursul perioadei de utilizare.

Modul și scopul în care este utilizat un activ

B25 Un client are dreptul de a dispune cu privire la modul și scopul în care este utilizat activul dacă, în sfera dreptului său de utilizare definit în contract, poate modifica modul și scopul în care este utilizat activul pe parcursul perioadei de utilizare. Atunci când face această evaluare, o entitate are în vedere drepturile decizionale care sunt cele mai relevante pentru modificarea modului și scopului în care este utilizat activul pe parcursul perioadei de utilizare. Drepturile decizionale sunt relevante atunci când ele afectează beneficiile economice care urmează să rezulte din utilizare. Este posibil ca drepturile decizionale care sunt cele mai relevante să fie diferite pentru contracte diferite, în funcție de natura activului și de termenele și condițiile contractului.

B26 Printre drepturile decizionale care, în funcție de circumstanțe, acordă dreptul de a modifica modul și scopul în care este utilizat activul, în limitele sferei stabilite a dreptului de utilizare al clientului, se numără:

(a) drepturile de modificare a tipului de rezultat care este generat de activ (de exemplu, de a decide dacă să se utilizeze un container de transport pentru a transporta bunuri sau pentru depozitare, sau de a decide asupra proporției de produse vândute din spațiul de desfacere);

(b) drepturile de modificare a momentului în care este generat rezultatul (de exemplu, de a decide când va fi utilizată o componentă de utilaj sau o centrală electrică);

(c) drepturile de modificare a locului în care este generat rezultatul (de exemplu, de a decide asupra destinației unui camion sau a unei nave, ori de a decide unde va fi utilizată o componentă de echipament); și

(d) drepturile de a modifica dacă este sau nu generat rezultatul și cantitatea acestuia (de exemplu, de a decide dacă se va produce sau nu energie cu ajutorul unei centrale electrice și cât de multă energie se va produce cu ajutorul acelei centrale).

B27 Printre drepturile decizionale care nu acordă dreptul de a modifica modul și scopul în care este utilizat activul se numără drepturi limitate la exploatarea sau întreținerea activului. Astfel de drepturi pot fi deținute de client sau de furnizor. Cu toate că drepturile cum sunt cele de exploatare sau întreținere a activului sunt, adesea, vitale pentru utilizarea eficientă a unui activ, acestea nu sunt drepturi de a dispune asupra modului și scopului în care este utilizat activul și depind, de multe ori, de decizii legate de modul și scopul în care este utilizat activul. Totuși, drepturile de exploatare a unui activ pot acorda clientului dreptul de a dispune cu privire la utilizarea activului dacă deciziile relevante despre modul și scopul în care este utilizat acel activ sunt predeterminate (a se vedea punctul B24 litera (b) subpunctul (i)).

Decizii stabilite pe parcursul și anterior perioadei de utilizare

B28 Deciziile relevante despre modul și scopul în care este utilizat activul pot fi predeterminate în diverse moduri. De exemplu, deciziile relevante pot fi predeterminate prin proiectarea activului sau prin restricții contractuale referitoare la utilizarea activului respectiv.

B29 Atunci când evaluează dacă un client are sau nu dreptul de a dispune cu privire la utilizarea unui activ, o entitate trebuie să aibă în vedere doar drepturile decizionale referitoare la utilizarea activului pe parcursul perioadei de utilizare, cu excepția cazului în care clientul a proiectat activul (sau anumite caracteristici ale acestuia) conform descrierii de la punctul B24 litera (b) subpunctul (ii). În consecință, cu excepția cazului în care există condițiile de la punctul B24 litera (b) subpunctul (ii), o entitate nu trebuie să aibă în vedere decizii care sunt predeterminate înainte de perioada de utilizare. De exemplu, dacă un client poate doar să specifice ce va produce un activ înainte de perioada de utilizare, clientul nu are dreptul de a dispune cu privire la utilizarea acelui activ. Capacitatea de a specifica rezultatul într-un contract înainte de perioada de utilizare, fără alte drepturi decizionale asociate utilizării activului, acordă clientului aceleași drepturi ca oricărui alt client care cumpără bunurile sau serviciile.

Drepturi de protecție

B30 Un contract poate include termene și condiții gândite să protejeze interesul furnizorului în activul respectiv sau în alte active, pentru a-și proteja personalul sau pentru a asigura conformitatea furnizorului cu legile și reglementările. Cele ce urmează sunt exemple de drepturi de protecţie. De exemplu, un contract (i) poate specifica valoarea maximă de utilizare a unui activ sau limita locul sau momentul în care clientul poate utiliza activul, (ii) poate impune unui client să respecte anumite practici de exploatare sau (iii) poate impune unui client să comunice furnizorului modificările modului în care va fi folosit un activ. Drepturile de protecţie definesc, în general, sfera drepturilor de utilizare ale clientului, însă, luate separat, nu interzic clientului dreptul de a dispune cu privire la utilizarea unui activ.

B31 Următoarea schemă poate ajuta entitățile să evalueze dacă un contract este sau conține un leasing.

Niciunul; modul și scopul în care este utilizat un activ sunt predeterminate

Are clientul, furnizorul sau niciunul dintre aceștia dreptul de a dispune cu privire la modul și scopul în care este utilizat un activ pe parcursul perioadei de utilizare? A se vedea punctele B25-B30.

Clientul are dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice ca urmare a folosirii activului pe parcursul perioadei de utilizare?

A se vedea punctele B21-B23.

Clientul a proiectat activul într-o manieră care predetermină modul și scopul în care va fi folosit activul pe parcursul perioadei de utilizare?

A se vedea punctul B24 litera (b) subpunctul (ii)

Da

Nu

Nu

Da

Client

Da

Da

Furnizor

Nu

Nu

Clientul are dreptul de a exploata activul pe parcursul perioadei de utilizare, fără ca furnizorul să aibă dreptul de a modifica acele instrucțiuni de exploatare? A se vedea punctul B24 litera (b) subpunctul (i).

Există un activ identificat?

A se vedea punctele B13-B20.

Separarea componentelor unui contract (punctele 12-17)

B32 Dreptul de a utiliza un activ-suport este o componentă de leasing separată dacă, în paralel:

(a) locatarul poate beneficia de pe urma utilizării activului-suport fie în mod individual, fie împreună cu alte resurse care sunt disponibile imediat locatarului. Resursele disponibile imediat sunt bunuri sau servicii ce sunt vândute sau date în leasing separat (de către locator sau alți furnizori) sau resursele pe care locatarul deja le-a obținut (de la locator sau din alte tranzacţii sau evenimente); și

(b) activul-suport nici nu depinde în foarte mare măsură de, nici nu este strâns corelat cu celelalte active-suport din cadrul contractului. De exemplu, faptul că un locatar ar putea decide să nu ia în leasing activul-suport, fără ca drepturile sale de a utiliza alte active-suport din contract să fie afectate în mod semnificativ, ar putea indica faptul că activul-suport nu depinde în foarte mare măsură de, nici nu este strâns corelat cu, acele active-suport.

B33 Un contract poate include o valoare de plătit de către locatar pentru activitățile și costurile care nu transferă un bun sau un serviciu către locatar. De exemplu, un locator poate include în valoarea totală de plătit un onorariu pentru cheltuieli administrative sau alte costuri pe care le suportă asociate contractului de leasing, care nu transferă un bun sau un serviciu către locatar. Astfel de valori de plătit nu generează o componentă separată a contractului, ci sunt considerate a fi parte din contravaloarea totală alocată componentelor identificabile în mod distinct din cadrul contractului.

Durata contractului de leasing (punctele 18-21)

B34 Atunci când determină durata contractului de leasing și evaluează cât va dura perioada irevocabilă a contractului de leasing, o entitate trebuie să aplice definiția unui contract și să determine perioada în care contractul este executoriu. Un contract de leasing încetează a mai fi executoriu atunci când locatarul și locatorul au fiecare dreptul de a rezilia contractul de leasing fără permisiunea celeilalte părți, fără a suferi decât o penalizare nesemnificativă.

B35 Dacă doar locatarul are dreptul de a rezilia un contract de leasing, acel drept este considerat ca fiind o opţiune de reziliere a contractului de leasing care este disponibilă locatarului pe care o entitate o ia în considerare atunci când determină durata contractului de leasing. Dacă doar locatorul are dreptul de a rezilia un contract de leasing, perioada irevocabilă a contractului de leasing include perioada acoperită de opțiunea de reziliere a contractului de leasing.

B36 Durata contractului de leasing începe la data începerii derulării acestuia și include orice perioade scutite de chirie acordate locatarului de către locator.

B37 La data începerii derulării, o entitate evaluează dacă locatarul are sau nu certitudinea rezonabilă că va exercita o opțiune de prelungire a contractului de leasing ori de cumpărare a activului-suport, sau că nu va exercita o opţiune de reziliere a contractului de leasing. Entitatea are în vedere toți factorii și toate circumstanțele relevante care reprezintă un stimulent economic pentru ca locatarul să exercite, sau să nu exercite, opţiunea, inclusiv orice modificări preconizate ale faptelor și circumstanțelor care apar de la data începerii derulării contractului de leasing până la data de exercitare a opţiunii. Exemplele de factori ce trebuie avuți în vedere cuprind, fără a se limita la:

(a) termenele și condițiile contractuale pentru perioadele opționale comparate cu ratele pe piață, cum ar fi:

(i) valoarea plăților pentru contractul de leasing din orice perioadă opţională;

(ii) valoarea oricăror plăți variabile pentru contractul de leasing sau alte plăți contingente, cum ar fi plăți ce rezultă din penalități de reziliere și garanţii aferente valorii reziduale; și

(iii) termenele și condițiile oricăror opţiuni care pot fi exercitate ulterior perioadelor opționale inițiale (de exemplu, o opţiune de cumpărare care poate fi exercitată la finalul unei perioade de prelungire, la o rată care este, în prezent, sub ratele pe piață).

(b) modernizările semnificative ale activului în sistem de leasing (sau care sunt preconizate) pe durata contractului de leasing despre care se preconizează că vor genera beneficii economice semnificative pentru locatar, atunci când devine exercitabilă opțiunea de prelungire sau de reziliere a contractului de leasing sau de cumpărare a activului-suport;

(c) costurile legate de rezilierea contractului de leasing, cum ar fi costurile de negociere, costurile de reamplasare, costurile de identificare a altui activ-suport care să corespundă exigențelor locatarului, costurile de integrare a unui nou activ în activitatea locatarului sau costurile cu penalizările de reziliere și alte costuri similare, inclusiv cele asociate returnării activului-suport într-o anumită stare stipulată contractual sau într-un anumit amplasament stipulat contractual;

(d) importanța respectivului activ-suport pentru activitatea locatarului, ținând cont, de exemplu, de măsura în care activul-suport este sau nu un activ specializat, de amplasarea activului-suport și de disponibilitatea alternativelor corespunzătoare; și

(e) condiționalitatea asociată cu exercitarea opțiunii (adică atunci când opțiunea poate fi exercitată doar dacă sunt îndeplinite una sau mai multe condiții) și probabilitatea ca acele condiții să existe.

B38 O opțiune de prelungire sau de reziliere a contractului de leasing poate fi combinată cu una sau mai multe caracteristici contractuale (de exemplu, o garanţie aferentă valorii reziduale) astfel încât locatarul să garanteze locatorului un randament în numerar minim sau fix care este, în esență, identic indiferent dacă opțiunea este sau nu exercitată. În astfel de situații, și fără a aduce atingere îndrumărilor referitoare la plățile fixe în fond de la punctul B42, o entitate trebuie să presupună că locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opțiunea de a prelungi contractul de leasing sau că nu va exercita opțiunea de reziliere a contractului de leasing.

B39 Cu cât este mai scurtă perioada irevocabilă a unui contract de leasing, cu atât este mai mare probabilitatea ca un locatar să exercite o opțiune de prelungire a contractului de leasing sau să nu exercite o opţiune de reziliere a contractului de leasing. Aceasta deoarece costurile asociate obținerii unui activ de substituire vor fi, probabil, proporțional mai mari cu cât este mai mică perioada irevocabilă.

B40 Practicile anterioare ale unui locatar referitoare la perioada în care a folosit, în general, anumite tipuri de active (fie luate în leasing, fie proprii) și motivația sa economică pot furniza informații care să fie utile la evaluarea măsurii în care locatarul are o certitudine rezonabilă că va exercita sau că nu va exercita o opţiune. De exemplu, dacă un locatar a folosit, în general, anumite tipuri de active pe parcursul unei anumite perioade de timp sau dacă există o practică a locatarului de exercitare frecventă a opțiunilor aferente contractelor de leasing pentru anumite tipuri de active-suport, locatarul trebuie să aibă în vedere motivația economică care stă la baza acelei practici din trecut atunci când evaluează dacă are sau nu certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune aferentă contractelor de leasing pentru acele active.

B41 Punctul 20 specifică faptul că, după data începerii derulării unui contract de leasing, un locatar reevaluează durata contractului de leasing la apariția unui eveniment semnificativ sau a unei modificări semnificative a circumstanțelor care poate fi controlat(ă) de către locatar și care influențează dacă acesta are sau nu certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune care nu era anterior inclusă în calcularea duratei contractului de leasing sau că nu va exercita o opţiune inclusă anterior în calculul duratei contractului de leasing. Exemplele de evenimente sau modificări semnificative ale circumstanțelor includ:

(a) modernizările semnificative ale activului în sistem de leasing care nu sunt anticipate la data începerii derulării unui contract de leasing despre care se preconizează că vor genera beneficii economice semnificative pentru locatar, atunci când devine exercitabilă opțiunea de prelungire sau de reziliere a contractului de leasing sau de cumpărare a activului-suport;

(b) o modificare semnificativă sau o personalizare a activului-suport care nu a fost anticipată la data începerii derulării contractului de leasing;

(c) data inițierii unui subcontract de leasing pentru activul-suport pentru o perioadă care se extinde dincolo de finalul duratei de leasing determinate anterior; și

(d) o decizie de afaceri a locatarului care este direct relevantă pentru exercitarea, sau neexercitarea, unei opţiuni (de exemplu, o decizie de a prelungi contractul de leasing pentru un activ complementar, de a ceda un activ alternativ sau de a ceda o unitate operaţională în cadrul căreia este utilizat activul aferent dreptului de utilizare).

Plăți de leasing fixe în fond (punctele 27 litera (a), 36 litera (c) și 70 litera (a))

B42 Plățile de leasing includ orice plăți de leasing fixe în fond. Plățile de leasing fixe în fond sunt plățile care ar putea conține, în formă, un anumit grad de variabilitate, dar care sunt inevitabile în fond. Plățile de leasing fixe în fond există dacă, de exemplu:

(a) plățile sunt structurate ca plăți variabile de leasing, dar nu există o variabilitate reală a acestora. Aceste plăți conțin clauze variabile care nu au un fond economic real. Printre aceste tipuri de plăți se numără:

(i) plățile care trebuie efectuate doar dacă activul se dovedește a fi capabil să funcționeze pe durata contractului de leasing sau doar dacă are loc un eveniment care nu poate să nu aibă loc; sau

(ii) plățile care sunt structurate inițial ca plăți variabile de leasing, corelate cu utilizarea activului-suport, dar pentru care variabilitatea va fi soluționată la un moment dat după data începerii derulării contractului de leasing astfel încât plățile devin fixe pentru restul duratei contractului de leasing. Acele plăți devin plăți fixe în fond atunci când variabilitatea este soluționată.

(b) există mai mult de un set de plăți pe care le-ar putea face un locatar, dar un singur set dintre acestea este realist. În acest caz, o entitate trebuie să considere setul realist de plăți ca fiind plăți de leasing.

(c) există mai mult de un set realist de plăți pe care le-ar putea face un locatar, dar acesta trebuie să efectueze cel puțin unul din acele seturi de plăți. În acest caz, o entitate trebuie să considere ca plăți de leasing setul de plăți care însumează cea mai mică valoare (pe o bază actualizată).

Implicarea locatarului în activul-suport înainte de data începerii derulării unui contract de leasing

Costurile locatarului legate de construcția sau proiectarea activului-suport

B43 O entitate poate negocia un contract de leasing înainte ca activul-suport să fie disponibil pentru a fi utilizat de către locatar. Pentru anumite contracte de leasing poate fi necesar ca activul-suport să fie construit sau reproiectat pentru a fi utilizat de către locatar. În funcție de termenele și condițiile contractului se poate impune unui locatar să efectueze plăți legate de construcția sau proiectarea activului.

B44 Dacă un locatar suportă costuri legate de construcția sau proiectarea unui activ-suport, locatarul trebuie să contabilizeze acele costuri în conformitate cu alte standarde, cum ar fi IAS 16. Costurile legate de construcția sau proiectarea unui activ-suport nu includ plățile efectuate de către locatar pentru dreptul de utilizare a activului-suport. Plățile pentru dreptul de utilizare a activului-suport sunt plăți pentru un contract de leasing, indiferent de momentul efectuării acelor plăți.

Titlul de proprietate al activului-suport

B45 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 tranzacţia.

B46 Dacă locatarul controlează activul-suport (sau obține controlul asupra acestuia) înainte ca activul să fie transferat locatorului, tranzacția este o tranzacţie de vânzare şi leaseback care este contabilizată în conformitate cu punctele 98-103.

B47 Totuși, dacă locatarul nu obține controlul asupra activului-suport înainte ca activul să fie transferat locatorului, tranzacția nu este o tranzacţie de vânzare şi leaseback. De exemplu, o astfel de situație apare atunci când un producător, un locator și un locatar negociază o tranzacţie pentru cumpărarea de către locator a unui activ de la producător, activ care este, la rândul lui, dat în leasing locatarului. Locatarul poate obține titlul de proprietate pentru activul-suport înainte ca titlul de proprietate să fie transferat locatorului. În acest caz, dacă locatarul obține titlul de proprietate pentru activul-suport, dar nu obține controlul asupra activului-suport înainte ca acesta să fie transferat locatorului, tranzacția nu este contabilizată ca o tranzacţie de vânzare şi leaseback, ci ca un leasing.

Prezentările de informaţii ale locatarului (punctul 59)

B48 Atunci când determină dacă informaţiile suplimentare referitoare la activitățile de leasing sunt necesare pentru îndeplinirea obiectivului de prezentare a informațiilor de la punctul 51, un locatar trebuie să ia în considerare:

(a) dacă acele informații sunt relevante pentru utilizatorii situaţiilor financiare. Un locatar trebuie să furnizeze informaţiile suplimentare precizate la punctul 59 doar dacă se preconizează că acele informații sunt relevante pentru utilizatorii situaţiilor financiare. În acest context, este posibil ca această situație să apară dacă utilizatorii sunt ajutați să înțeleagă:

(i) flexibilitatea oferită de contractele de leasing. Contractele de leasing pot oferi flexibilitate dacă, de exemplu, un locatar își poate reduce expunerea prin exercitarea opțiunilor de reziliere sau de reînnoire a contractelor de leasing cu termene și condiții favorabile.

(ii) restricțiile impuse prin contractele de leasing. Contractele de leasing pot impune restricții, de exemplu, atunci când se impune locatarului să mențină anumiți coeficienți financiari.

(iii) sensibilitatea informațiilor raportate față de variabile-cheie. Informațiile raportate pot fi sensibile, de exemplu, la viitoare plăți variabile de leasing.

(iv) expunerea la alte riscuri generate de contractele de leasing.

(v) abateri de la practica din sectorul de activitate. Astfel de abateri pot include, de exemplu, termene și condiții neobișnuite sau unice de leasing care afectează portofoliul de leasing al unui locatar.

(b) măsura în care acele informații reies din informațiile care sunt fie prezentate în situaţiile financiare primare, fie descrise în note. Nu este necesar ca un locatar să dubleze informațiile pe care le-a prezentat deja în altă secțiune a situaţiilor financiare.

B49 Informațiile suplimentare legate de plățile variabile de leasing care, în funcție de circumstanțe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informațiilor de la punctul 51 pot include informații care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru utilizarea plăților variabile de leasing și prevalența acelor plăți;

(b) amploarea relativă a plăților variabile de leasing față de plățile fixe;

(c) variabilele-cheie de care depind plățile variabile de leasing și modul în care se estimează că plățile vor varia ca urmare a schimbării acelor variabile-cheie; și

(d) alte efecte operaționale și financiare ale plăților variabile de leasing.

B50 Informațiile suplimentare legate de opțiunile de prelungire sau de reziliere care, în funcție de circumstanțe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informațiilor de la punctul 51 pot include informații care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru utilizarea opțiunilor de prelungire sau de reziliere și prevalența acelor opțiuni;

(b) amploarea relativă a *plăților opționale de leasing* față de plățile de leasing;

(c) prevalența exercitării opţiunilor care nu erau incluse în evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing; și

(d) alte efecte operaționale și financiare ale acelor opţiuni.

B51 Informațiile suplimentare legate de garanțiile aferente valorii reziduale care, în funcție de circumstanțe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informațiilor de la punctul 51 pot include informații care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru acordarea de garanții aferente valorii reziduale și prevalența acelor garanții;

(b) amploarea expunerii locatarului față de riscul aferent valorii reziduale;

(c) natura activelor-suport pentru care sunt furnizate garanțiile aferente valorii reziduale; și

(d) alte efecte operaționale și financiare ale acelor garanții.

B52 Informațiile suplimentare legate de tranzacţiile de vânzare şi leaseback care, în funcție de circumstanțe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informațiilor de la punctul 51 pot include informații care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru tranzacţiile de vânzare şi leaseback și prevalența acelor tranzacții;

(b) termenele și condițiile esențiale ale tranzacţiilor de vânzare şi leaseback;

(c) plățile care nu sunt incluse în evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing; și

(d) efectul asupra fluxului de trezorerie pe care îl au tranzacţiile de vânzare şi leaseback în perioada de raportare.

Clasificarea contractelor de leasing din perspectiva locatorului (punctele 61-66)

B53 Clasificarea contractelor de leasing pentru locatori în conformitate cu prezentul standard se face în funcție de măsura în care contractul de leasing transferă riscurile şi recompensele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ-suport. Riscurile includ posibilitatea de a se înregistra pierderi, ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a activului sau a uzurii morale tehnologice şi a unor variaţii ale rentabilității datorate modificării condiţiilor economice. Recompensele pot fi reprezentate de preconizarea unei activităţi profitabile pe durata vieţii economice a activului-suport şi a unor câştiguri rezultate din creşterea valorii sau din valorificarea unei valori reziduale.

B54 Un contract de leasing poate include termenele și condițiile de ajustare a plăților de leasing în funcție de anumite modificări care au loc între data începerii derulării contractului de leasing și data inițierii (cum ar fi o modificare a costului activului-suport pentru locator sau o modificare a costului de finanțare a contractului de leasing pentru locator). În acest caz, în sensul clasificării contractului de leasing, trebuie să se considere că efectul acestor modificări a avut loc la data inițierii.

B55 Atunci când un contract de leasing include atât elementul „clădiri”, cât şi elementul „teren”, un locator trebuie să evalueze separat clasificarea fiecărui element drept leasing financiar sau leasing operaţional, în conformitate cu punctele 62–66 și B53–B54. Pentru a determina încadrarea elementului teren ca leasing operaţional sau ca leasing financiar, un argument important îl reprezintă faptul că terenul are, în mod obișnuit, o durată de viaţă economică nedeterminată.

B56 De câte ori este necesar pentru a clasifica şi contabiliza un contract de leasing pentru teren şi clădiri, un locator trebuie să aloce plăţile de leasing (inclusiv orice sume forfetare plătite în avans) între elementele clădiri şi teren în mod proporţional cu valorile juste relative ale drepturilor de utilizare în sistem de leasing a elementelor clădiri și teren, de la data inițierii contractului de leasing. Dacă plăţile aferente contractului de leasing nu pot fi distribuite în mod fiabil între aceste două elemente, întregul leasing este clasificat drept leasing financiar, cu excepția cazului când este clar că ambele elemente sunt contracte de leasing operaţional, situație în care întregul leasing este clasificat drept leasing operaţional.

B57 În cazul unui contract de leasing pentru clădiri și teren în care valoarea elementului teren nu este semnificativă pentru leasing, un locator poate trata terenul și clădirile ca pe o singură unitate în scopul clasificării contractului de leasing și poate clasifica această unitate ca pe un leasing financiar sau un leasing operaţional, în conformitate cu punctele 62–66 și B53–B54. În acest caz, un locator trebuie să considere durata de viaţă economică a clădirilor ca fiind durata de viaţă economică a întregului activ-suport.

Clasificarea subcontractelor de leasing

B58 La clasificarea unui subcontract de leasing, un locator intermediar trebuie să clasifice subcontractul de leasing drept leasing financiar sau leasing operaţional după cum urmează:

(a) în cazul în care contractul de leasing principal este un leasing pe termen scurt pe care entitatea, ca locatar, l-a contabilizat în conformitate cu punctul 6, subcontractul de leasing trebuie clasificat ca leasing operaţional.

(b) în caz contrar, subcontractul de leasing trebuie clasificat în funcție de activul aferent dreptului de utilizare care rezultă din contractul de leasing principal, mai degrabă decât în funcție de activul-suport (de exemplu, elementul de imobilizări corporale care face obiectul contractului de leasing).

Anexa C  
Data intrării în vigoare şi tranziţia

Prezenta anexă este parte integrantă din standard şi are aceeaşi autoritate ca celelalte secţiuni ale standardului.

Data intrării în vigoare

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date pentru entitățile care aplică deja IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții* la data aplicării inițiale a prezentului standard sau anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard mai devreme, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

Tranziţia

C2 În sensul dispoziţiilor de la punctele C1-C19, data aplicării iniţiale este începutul perioadei anuale de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard.

Definiţia unui contract de leasing

C3 Ca soluție practică, unei entități nu i se impune să reevalueze dacă un contract este, sau conține, un leasing la data aplicării inițiale. În schimb, unei entități i se permite:

(a) să aplice prezentul standard în cazul unor contracte care erau identificate anterior drept contracte de leasing în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing* și IFRIC 4 *Determinarea măsurii în care un angajament conţine un contract de leasing*. O entitate trebuie să aplice, în cazul acelor contracte de leasing, dispoziţiile tranzitorii de la punctele C5-C18.

(b) să nu aplice prezentul standard în cazul contractelor care nu erau identificate anterior drept conținând un leasing în conformitate cu IAS 17 și IFRIC 4.

C4 Dacă o entitate alege soluția practică de la punctul C3, aceasta trebuie să prezinte acest fapt și să aplice soluția practică în cazul tuturor contractelor sale. Ca urmare, o entitate trebuie să aplice dispoziţiile de la punctele 9-11 doar în cazul contractelor încheiate (sau modificate) la data aplicării inițiale sau ulterior acestei date.

Locatari

C5 Un locatar trebuie să aplice prezentul standard pentru contractele sale de leasing fie:

(a) retroactiv, pentru fiecare perioadă de raportare anterioară prezentată în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*; fie

(b) retroactiv, cu efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard recunoscut la data aplicării inițiale în conformitate cu punctele C7-C13.

C6 Un locatar trebuie să aplice opțiunea descrisă la punctul C5 consecvent pentru toate contractele sale de leasing în care are rolul de locatar.

C7 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), locatarul nu trebuie să retrateze informaţiile comparative. În schimb, locatarul trebuie să recunoască efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard ca pe o ajustare a soldului de deschidere a rezultatului reportat (sau al altor componente de capital propriu, după caz), la data aplicării inițiale.

Contracte de leasing clasificate anterior drept contracte de leasing operaţional

C8 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), locatarul trebuie:

(a) să recunoască o datorie care decurge din contractul de leasing la data aplicării inițiale pentru contractele de leasing clasificate anterior ca leasing operaţional în conformitate cu IAS 17. Locatarul trebuie să evalueze datoria care decurge din acel contract de leasing la valoarea actualizată a plăților de leasing restante, actualizată pe baza ratei marginale de împrumut de la data aplicării inițiale.

(b) să recunoască un activ aferent dreptului de utilizare la data aplicării inițiale pentru contractele de leasing clasificate anterior ca leasing operaţional în conformitate cu IAS 17. Locatarul trebuie să aleagă, pentru fiecare leasing în parte, evaluarea activului aferent dreptului de utilizare fie:

(i) la valoarea sa contabilă ca și când standardul ar fi fost aplicat de la data începerii derulării contractului de leasing, dar actualizată pe baza ratei marginale de împrumut a locatarului de la data aplicării inițiale; fie

(ii) la o valoare egală cu datoria care decurge din contractul de leasing, ajustată cu valoarea oricăror plăți de leasing plătite în avans sau acumulate aferente respectivului contract de leasing recunoscute în situaţia poziţiei financiare imediat după data aplicării inițiale.

(c) să aplice IAS 36 *Deprecierea activelor* pentru activele aferente dreptului de utilizare la data aplicării inițiale, cu excepția cazului în care locatarul aplică soluția practică de la punctul C10 litera (b).

C9 Fără a aduce atingere dispoziţiilor de la punctul C8, pentru contracte de leasing clasificate anterior ca leasing operaţional în conformitate cu IAS 17, un locatar:

(a) nu este obligat să facă nicio ajustare la momentul tranziției pentru contractele de leasing în care activul-suport are o valoare mică (conform descrierii de la punctele B3-B8) care va fi contabilizată în conformitate cu punctul 6. Locatarul trebuie să contabilizeze acele contracte de leasing conform prezentului standard de la data aplicării inițiale.

(b) nu este obligat să facă nicio ajustare la momentul tranziției pentru contractele de leasing contabilizate ca o investiţie imobiliară utilizând modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 *Investiţii imobiliare*. Locatarul trebuie să contabilizeze activul aferent dreptului de utilizare și datoria care decurge din acele contracte de leasing în conformitate cu IAS 40 și cu prezentul standard, de la data aplicării inițiale.

(c) trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare la valoarea justă la data aplicării inițiale pentru contractele de leasing contabilizate anterior drept contracte de leasing operațional în conformitate cu IAS 17 și care vor fi contabilizate ca investiţie imobiliară utilizând modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 de la data aplicării inițiale. Locatarul trebuie să contabilizeze activul aferent dreptului de utilizare și datoria care decurge din acele contracte de leasing în conformitate cu IAS 40 și cu prezentul standard, de la data aplicării inițiale.

C10 Un locatar poate utiliza una sau mai multe dintre următoarele soluții practice atunci când aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C5 litera (b) pentru contractele de leasing clasificate anterior ca leasing operaţional în conformitate cu IAS 17. Unui locatar i se permite să aplice aceste soluții practice pentru fiecare contract de leasing în parte:

(a) un locatar poate să aplice o singură rată de actualizare pentru un portofoliu de contracte de leasing cu caracteristici destul de similare (cum ar fi contractele de leasing cu o durată rămasă a contractului de leasing similară pentru o clasă similară de active-suport într-un mediu economic similar).

(b) un locatar se poate baza pe evaluarea sa cu privire la măsura în care contractele de leasing sunt oneroase în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active* contingente imediat înainte de data aplicării inițiale, ca alternativă la realizarea unei examinări a deprecierii. Dacă un locatar alege această soluție practică, locatarul trebuie să ajusteze activul aferent dreptului de utilizare la data aplicării inițiale cu valoarea oricăror provizioane pentru contracte cu titlu oneros recunoscute în situaţia poziţiei financiare înainte de data aplicării inițiale.

(c) un locatar poate alege să nu aplice dispoziţiile de la punctul C8 pentru contractele de leasing a căror durată se încheie în termen de 12 luni de la data aplicării inițiale. În acest caz, un locatar trebuie:

(i) să contabilizeze acele contracte de leasing în același mod cu contractele de leasing pe termen scurt, conform descrierii de la punctul 6; și

(ii) să includă costurile asociate acelor contracte de leasing în prezentarea cheltuielilor aferente contractului de leasing pe termen scurt din perioada anuală de raportare care cuprinde data aplicării inițiale.

(d) un locatar poate exclude costurile directe iniţiale din evaluarea activului aferent dreptului de utilizare la data aplicării inițiale.

(e) un locatar poate utiliza înţelegerea ulterioară, cum ar fi determinarea duratei contractului de leasing, dacă acesta cuprinde opțiuni de prelungire sau de reziliere a leasingului.

Contracte de leasing clasificate anterior drept contracte de leasing financiar

C11 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), pentru contracte de leasing care erau clasificate drept leasing financiar în conformitate cu IAS 17, valoarea contabilă a activului aferent dreptului de utilizare și a datoriei care decurge din contractul de leasing la data aplicării inițiale va fi valoarea contabilă a activului și a datoriei care decurg din contractele de leasing imediat înainte de data respectivă, evaluată în conformitate cu IAS 17. În cazul acelor contracte de leasing, un locatar trebuie să contabilizeze activul și datoria care decurg din acele contracte de leasing în conformitate cu prezentul standard, de la data aplicării inițiale.

Prezentarea informaţiilor

C12 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), locatarul trebuie să prezinte informațiile despre aplicarea inițială prevăzute la punctul 28 din IAS 8, cu excepția informațiilor specificate la punctul 28 litera (f) din IAS 8. În loc de informațiile specificate la punctul 28 litera (f) din IAS 8, locatarul trebuie să prezinte:

(a) media ponderată a ratei marginale de împrumut a locatarului aplicată datoriilor care decurg din contractele de leasing recunoscute în situaţia poziţiei financiare la data aplicării inițiale; și

(b) o explicație a oricărei diferențe dintre:

(i) angajamentele de leasing operaţional prezentate în conformitate cu IAS 17 la finalul perioadei anuale de raportare imediat precedente datei aplicării inițiale, actualizate utilizând rata marginală de împrumut de la data aplicării inițiale, conform descrierii de la punctul C8 litera (a); și

(ii) datoriile care decurg din contractele de leasing recunoscute în situaţia poziţiei financiare la data aplicării inițiale.

C13 Dacă un locatar utilizează una sau mai multe dintre soluțiile practice de la punctul C10, el trebuie să prezinte acest fapt.

Locatori

C14 Cu excepția situației descrise la punctul C15, unui locator nu i se impune să facă nicio ajustare la momentul tranziției pentru contracte de leasing în care are rolul de locator și trebuie să contabilizeze acele contracte de leasing în conformitate cu prezentul standard de la data aplicării inițiale.

C15 Un locator intermediar trebuie:

(a) să reevalueze subcontractele de leasing care erau clasificate drept leasing operaţional în conformitate cu IAS 17 și sunt în curs la data aplicării inițiale, pentru a determina dacă fiecare subcontract de leasing trebuie să fie clasificat drept leasing operaţional sau leasing financiar în conformitate cu prezentul standard. Locatorul intermediar trebuie să realizeze această evaluare la data aplicării inițiale pe baza termenelor și condițiilor contractuale păstrate în contractul principal de leasing și în subcontractul de leasing la data respectivă.

(b) pentru subcontractele de leasing care erau clasificate drept leasing operaţional în conformitate cu IAS 17, dar sunt clasificate drept leasing financiar în conformitate cu prezentul standard, să contabilizeze subcontractele de leasing ca pe un nou leasing financiar încheiat la data aplicării inițiale.

Tranzacţii de vânzare şi leaseback înainte de data aplicării inițiale

C16 O entitate nu trebuie să reevalueze tranzacţiile de vânzare şi leaseback încheiate înainte de data aplicării inițiale pentru a determina dacă transferul activului-suport îndeplinește dispoziţiile din IFRS 15 pentru a fi contabilizat drept vânzare.

C17 Dacă o tranzacţie de vânzare şi leaseback a fost contabilizată drept o vânzare și un leasing financiar în conformitate cu IAS 17, locatarul-vânzător trebuie:

(a) să contabilizeze tranzacția de leaseback la fel cum contabilizează orice leasing financiar care există la data aplicării inițiale; și

(b) să continue să amortizeze orice câștig din vânzare pe parcursul duratei contractului de leasing.

C18 Dacă o tranzacţie de vânzare şi leaseback a fost contabilizată drept vânzare și leasing operațional în conformitate cu IAS 17, locatarul-vânzător trebuie:

(a) să contabilizeze tranzacția de leaseback la fel cum contabilizează orice leasing operațional care există la data aplicării inițiale; și

(b) să ajusteze activul aferent dreptului de utilizare din leaseback pentru orice câştiguri sau pierderi amânate care sunt asociate termenelor ce nu sunt disponibile pe piață recunoscute în situaţia poziţiei financiare imediat înainte de data aplicării inițiale.

Valori recunoscute anterior în legătură cu combinările de întreprinderi

C19 Dacă un locatar a recunoscut anterior un activ sau o datorie în conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* luând în considerare termenele favorabile sau nefavorabile ale unui leasing operaţional achiziționat ca parte a unei combinări de întreprinderi, locatarul trebuie să derecunoască acel activ sau acea datorie și să ajusteze valoarea contabilă a activului aferent dreptului de utilizare cu valoarea corespunzătoare la data aplicării inițiale.

Referinţe la IFRS 9

C20 Dacă o entitate aplică prezentul standard, dar nu aplică încă IFRS 9 *Instrumente financiare*, orice referință la IFRS 9 din prezentul standard trebuie interpretată ca referință la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

Retragerea altor standarde

C21 Prezentul standard înlocuieşte următoarele standarde și interpretări:

(a) IAS 17 *Contracte de leasing;*

(b) IFRIC 4 *Determinarea măsurii în care un angajament conţine un contract de leasing;*

(c) SIC-15 *Leasing operaţional —Stimulente;* și

(d) SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacţiilor care implică forma legală a unui contract de leasing.*