

O NOUĂ PERSPECTIVĂ A PREVALENȚEI ECONOMICULUI ASUPRA JURIDICULUI ÎN CONTRACTELE DE LEASING

Matei Solomon, Mădălina Spînu, Oana Cristina Stoica
Contabilitate și Informatică de Gestiune, Licență, Anul II, Grupa 642

Coordonator științific: Conf. univ. dr. Ștefan Bunea

REZUMAT

În tema pe care am prezentat-o am surprins principalele diferențe și modificări ulterioare apărute între forma inițială IAS 17, propunerile de revizuire și forma finală IFRS 16. În decursul timpului au apărut controverse cu privire la modul de clasificare a contractelor de leasing. Inițial acestea au fost împărțite în contracte de leasing financiar și contracte de leasing operațional, apoi, în ultimul proiect de revizuire, se pune în discuție reclasificarea acestora în leasing de tip A și de tip B, însă modul de reflectare în contabilitate, în special la locator era foarte succint explicat, fapt ce a generat diverse nemulțumiri din partea marilor companii, iar mai apoi IFRS 16 clasifică contractele pe de o parte din perspectiva locatarului în leasing pe termen scurt și leasing pe termen lung, pe de alta parte, din punctul de vedere al locatorului, se menține clasificarea inițială în leasing financiar și operațional.

CUVINTE CHEIE: *leasing, revizuire, controverse, dificultate, fond economic*

1. INTRODUCERE

Conceptul de prevalența economicului asupra juridicului este un subiect controversat deoarece, având origini anglo-saxone, acesta creează în continuare dificultăți de înțelegere în România. Principalul context al aplicării sale îl reprezintă contractele de leasing care constituie o formă des întâlnită de finanțare la entitățile din țara noastră. Reglementările naționale nu rețin decât conceptele de bază, nedetaliând aspecte importante de reprezentare legate de acest domeniu. Aspectele menționate și multe altele au constituit motivația alegerii noastre de a cerceta și dezbate acest subiect.

Literatura de specialitate confirmă faptul că în ceea ce privește aplicarea IFRS, uneori locatarul și locatorul exercită diferit raționamentul profesional, ceea ce conduce la anomalii reprezentate de dubla recunoaștere a unui activ sau de nerecunoaștere a acestuia. Principalul motiv care a determinat revizuirea reglementării actuale este constituit de incoerența standardului IAS 17 cu cadrul conceptual IFRS prin nerecunoașterea obligației de plată ca datorie în ciuda faptului că aceasta respectă definiția și îndeplinește toate criteriile necesare.

În urma crizelor financiare, atenția IASB a fost mutată dinspre satisfacerea nevoilor investitorilor spre o mai bună satisfacere a nevoilor de informare a creditorilor, de aici și nevoia de a rafina conceptul de datorie și de a recunoaște în bilanț orice obligație care corespunde necesităților din cadrul conceptual. Teoria actuală a leasingului este bazată pe transferul de riscuri și beneficii și este discutabilă având în vedere faptul că pentru alte obligații similare, relevant este dreptul de utilizare.

2. PREVALENȚA ECONOMICULUI ASUPRA JURIDICULUI – SUBIECT ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE

Contabilitatea financiară pune accentul pe substanța economică a evenimentelor deși forma legală poate diferi de aceasta și poate sugera un tratament diferit. De obicei, substanța economică a evenimentelor care trebuie contabilizată coincide cu forma legală. Contabilii pun accentul pe fondul economic al evenimentelor astfel încât informația transmisă reflectă mai bine realitatea economică (AICPA, p. 9081).

Primii care și-au pus problema priorității economicului în fața formei au fost profesioniștii contabili americani în încercarea de a reflecta operațiunile de leasing. Între 1949 și 1973, în SUA sunt propuse mai multe proiecte de normă, iar în 1976 organismul de normalizare contabilă americană FASB, a emis norma contabilă FAS 13 “Leasing” care impunea ca imobilizările care fac obiectul contractului de leasing financiar să figureze în bilanțul locatarului ca imobilizări corporale în contrapartidă cu o datorie pe termen lung de mărime egală. Acest model a fost adoptat și în țările anglo-saxone dar și de Belgia, Olanda și Portugalia. De asemenea este preluat și de IASB prin norma IAS 17 “Leasing” revizuită în 1997.

Standardul US GAAP, în vigoare între 1980 și 2010, prezintă reprezentarea fidelă ca o componentă a fiabilității informației financiare. Prioritatea substanței asupra formei nu este exprimată ca atare deoarece ar fi neesențială, iar fidelitatea nu ar susține reprezentarea în contabilitate dacă ar exista o formă fără fond. Cadrul conceptual IFRS, în vigoare între 1989 și 2010, a integrat principiul prevalenței economicului asupra juridicului pentru a atinge de asemenea obiectivul de fiabilitate a situațiilor financiare.

În septembrie 2010, IASB și FASB au decis să le unească pe acestea două, formând un cadru conceptual unic. FASB a dorit înlocuirea acestuia în vreme ce IASB numai revizuirea parțială. Cele două organisme de normalizare au menținut ca și caracteristici calitative esențiale ale informațiilor financiare relevanța și reprezentarea exactă (Odile Barbe și Laurent Didelot, 2012).

Comisia Europeană a publicat în data de 25 octombrie 2011 o propunere prin care se urmărea înlocuirea Directivelor 4 și 7 cu Directiva 10. Această revizuire a avut ca obiective reducerea și simplificarea raportării entităților mici, îmbunătățirea clarității și comparabilității situațiilor financiare și protecția nevoilor de bază ale utilizatorilor. Noua directivă cuprinde un număr de douăsprezece modificări, printre care și principiile contabile, unul dintre acestea fiind prevalența economicului asupra juridicului. Consecința directă a aplicării acestui principiu este prezentarea corectă în contabilitate. În Franța, acesta nu este aplicat la nivelul conturilor financiare individuale, ci doar la nivel de conturi consolidate. Înțelesul pe care francezii l-au perceput asupra principiului anglo-saxon, cel de primordialitate a realității economice asupra aparenței juridice sau prioritatea substanței asupra formei poate conduce la unele concluzii eronate deoarece aceste exprimări presupun subordonarea în fața unei realități, situație care nu ar ține cont de domeniul legislativ. Formula franceză pune accentul pe prioritate în timp ce modelul anglo-saxon expune ideea de alăturare deasupra ideii de substituție. (Niculae Feleagă, Ion Ionașcu, 1998).

Situația cel mai des întâlnită în care se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului este contractul de leasing financiar. Din punct de vedere juridic, locatorul, deși rămâne proprietar al bunurilor ce fac obiectul contractului, nu mai prezintă bunul în bilanțul

său, iar locatarul devine proprietarul acestor bunuri, dar totuși le prezintă în bilanțul său alături de bunurile pentru care, juridic, este proprietar.

Conform SIC 27, o entitate poate intra într-o tranzacție sau o serie de tranzacții structurate cu o parte sau cu mai multe părți care nu au legătură și care implică forma legală a unui contract de leasing (spre exemplu, o entitate poate da în regim de leasing un activ către un investitor și să închirieze același activ înapoi, sau în mod alternativ, să îl vândă din punct de vedere juridic după care să îl ia înapoi prin leasing). Forma fiecărui aranjament prin termenele și condițiile sale poate varia semnificativ. În ceea ce privește închirierea și leaseback-ul, un exemplu poate fi acela că aranjamentul este făcut pentru a obține un avantaj fiscal aferent investitorului, partajat cu entitatea sub forma unei taxe și nu pentru a transmite dreptul de utilizare a activului. Atunci când un acord cu un investitor implică forma juridică a unui contract de leasing, se pun probleme cu privire la modul în care să se determine dacă o serie de tranzacții este legată și ar trebui să fie contabilizată ca fiind o tranzacție și dacă aranjamentul corespunde definiției unui contract de leasing în conformitate cu IAS 17.

Conform IFRIC 4, stabilirea dacă un contract este sau conține leasing se bazează pe fondul acestuia și necesită o evaluare dacă executarea lui depinde de utilizarea unui activ sau a anumitor active și dacă se conferă dreptul de a utiliza activul. Cu toate că un anumit activ poate fi identificat în mod explicit într-un acord, acesta nu face obiectul unui contract de leasing dacă executarea acordului nu depinde de utilizarea activului specificat.

O entitate poate încheia un acord care conține o tranzacție sau o serie de tranzacții conexe și care nu ia forma juridică a unui contract de leasing, dar conferă dreptul de a utiliza un activ în schimbul unei plăți sau serii de plăți. Exemplele includ acordurile în care o entitate poate transmite un astfel de drept de a utiliza un activ către o altă entitate, de multe ori împreună cu serviciile auxiliare. Evaluarea dacă un contract conține leasing se face încă la început pe baza tuturor faptelor și circumstanțelor. În cazul în care un contract conține leasing, acesta va fi clasificat drept financiar sau operațional, în conformitate cu IAS 17. Plățile și alte considerații solicitate de contract trebuie să fie separate la începutul acordului sau la o reevaluare a acestuia în cele pentru închiriere și cele folosite pentru alte elemente, pe baza valorii juste. Plățile minime de leasing includ numai plățile pentru închiriere și exclud plățile pentru alte elemente ale acordului. În unele cazuri, separarea plăților pentru leasing de cele efectuate pentru alte elemente ale contractului va cere cumpărătorului să utilizeze o tehnică de estimare. În cazul în care locatarul ajunge la concluzia că este imposibil să se separe plățile în mod credibil, în contractul de leasing financiar, se recunoaște un activ și o datorie la o valoare egală cu cea a activului suport care face obiectul contractului de leasing. În consecință, datoria se reduce după cum se efectuează plățile și se atribuie cheltuieli financiare privind dobânzile recunoscute folosind rata marginală a locatarului. În cazul unui contract de leasing operațional, toate plățile sunt tratate ca plăți de leasing respectându-se cerințele din IAS 17, acestea trebuind separate de plățile minime de leasing ale altor acorduri care nu includ plăți pentru elementele de non-leasing precizându-se acest fapt.

În conformitate cu SIC 15, în negocierea unui contract de leasing sau reînnoirea unuia, locatorul poate oferi stimulente pentru locatar. În mod alternativ, la negocierea contractului de leasing părțile pot conveni la o perioadă de gratuitate sau la o chirie redusă. Problema este dată de modul în care stimulentele dintr-un contract de leasing operațional ar trebui să fie recunoscute în situațiile financiare atât ale locatarului cât și ale locatorului.

Toate stimulentele prevăzute în contractul de leasing sunt recunoscute ca parte integrată a contraprestației convenită pentru utilizarea acelor active închiriate, indiferent de natura stimulentele, forma sau tabloul de rambursare. Locatorul trebuie să recunoască costul total al stimulentele ca o reducere a chiriilor, iar venitul pe durata contractului de leasing trebuie repartizat pe o bază liniară, cu excepția cazului în care se stabilește o altă bază sistematică mai reprezentativă pentru perioada de timp în care se diminuează valoarea bunul închiriat. Locatarul trebuie să recunoască beneficiul stimulentele ca o reducere a cheltuielilor cu chiria pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru perioada de timp a bunului închiriat. Costurile suportate de către locatar se contabilizează în conformitate cu standardele aplicabile acestor costuri, inclusiv acelea care sunt rambursate în mod eficient printr-un aranjament de stimulare. Acest tratament este preluat și în OMFP 1802/2014.

Tratamentul stimulentele (exemplificare)

Întreprinderea Alfa încheie un contract de leasing cu întreprinderea Beta pe baza următoarelor informații:

- Data începerii contractului : 01.01.N
- Obiect: clădire
- Durata: 10 ani
- Chiria anuală: 10000 lei
- Gratuitate în primul an

Venit total al contractului = 10000 lei * 9 ani = 90000 lei

$$\text{Venit anual} = \frac{90000 \text{ lei}}{10 \text{ ani}} = 9000 \text{ lei}$$

Înregistrări în contabilitatea locatorului

Înregistrări contabile aferente anului N

1. Înregistrarea chiriei anuale

$$418 = 706 \quad 9000 \text{ lei}$$

Înregistrări contabile aferente anilor N+1-N+9

1. Înregistrarea chiriei anuale

$$4111 = \begin{array}{r} \% \quad \underline{10000 \text{ lei}} \\ 706 \quad 9000 \text{ lei} \\ 418 \quad 1000 \text{ lei} \end{array}$$

2. Încasarea chiriei anuale

$$5121=4111 \quad 10000 \text{ lei}$$

Înregistrări în contabilitatea locatarului

Înregistrări contabile aferente anului N

1. Înregistrarea chiriei anuale

$$612 = 408 \quad 9000 \text{ lei}$$

Înregistrări contabile aferente anilor N+1-N+9

%	=	401	<u>10000 lei</u>
612			9000 lei
408			1000 lei

2. Plata chiriei anuale

401=5121 10000 lei

3. OBIECTIVELE ȘI METODOLOGIA CERCETĂRII

3.1 Premisele cercetării

- Cum a evoluat referențialul național și respectiv referențialul IFRS în ultimii ani cu privire la prevalența economicului asupra juridicului?
- Care sunt argumentele pertinente care să susțină necesitatea revizuirii IAS 17 Leasing?
- Cum se justifică conceptul de schimbare de paradigmă în ceea ce privește contabilizarea contractelor de leasing?
- Care sunt principalele diferențe între IAS 17 și IFRS 16?
- Cum s-ar prezenta o monografie contabilă la locatar?

3.2 Obiectivele cercetării

Obiectivul 1: Cercetare calitativă și comparativă a reglementărilor contabile naționale și respectiv a referențialului IFRS cu privire la prevalența economicului asupra juridicului în scopul identificării diferențelor și nuanțelor celor două referențiale cu posibile consecințe în practică sensibil diferite.

Obiectivul 2: Analiza procesului de revizuire a standardului IAS 17 Leasing cu scopul de a evidenția inconsistențele standardului actual, necesitatea unei schimbări de paradigmă și soluțiile considerate rezonabile și justificate de către IASB.

3.3 Metodologia cercetării

Pentru a îndeplini obiectivul 1 am recurs la:

- analiza textelor din reglementările contabile naționale din ultimii 17 ani privind reflectarea prevalenței economicului asupra juridicului;
- analiza cadrului conceptual IFRS cu privire la "substance over form";
- analiza unor materiale relevante emise de IASB.

În ceea ce privește finalizarea celui de-al doilea obiectiv, am apelat la:

- identificarea materialelor relevante aferente revizuirii IAS 17 "Leasing" (documente de discuție, proiecte de revizuire, proiecte de expunere);
- identificarea de opinii ale Big Four din materialele emise de IASB și din mediul on-line (site-uri Big Four);
- valorificarea surselor relevante din literatura de specialitate
- elaborarea unui exemplu ilustrativ în ceea ce privește aplicarea IFRS 16 la locatar

4. CERCETARE PRIVIND IDENTIFICAREA ȘI FUNDAMENTAREA UNEI NOI PERSPECTIVE A PREVALENȚEI ECONOMICULUI ASUPRA JURIDICULUI ÎN CONTRACTELE DE LEASING

4.1. Analiza calitativă a referințelor reglementărilor naționale și respectiv referențialului IFRS cu privire la prevalența economicului asupra juridicului

În România, principiul prevalenței economicului asupra juridicului este relativ nou, apariția sa având loc în anul 1999 prin Ordinul 403/1999. Acesta prevedea faptul că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică. Ulterior, acest ordin a fost înlocuit cu OMFP 94/2001 care nu prezenta nicio modificare cu privire la acesta.

În OMFP 1752/2005 se adaugă faptul că principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile care sunt obligate la întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, pentru ambele seturi de situații financiare, iar de entitățile obligate la întocmirea situațiilor financiare consolidate, doar pentru acestea. În anul 2009 apare OMFP 3055 care detaliază mai mult abordările din ordinele precedente.

În OMFP 1802/2014, conceptul de prevalență a economicului asupra juridicului este regăsit sub forma principiului contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Exemple de situații când se aplică acest principiu pot fi considerate: încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități aferente; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Prevalența economicului asupra juridicului joacă un rol crucial în reprezentarea fidelă și calitatea informațiilor din situațiile financiare. Plasând responsabilitatea de a ține cont defondul economic al tranzacțiilor și evenimentelor asupra preparatorilor de situații financiare, acestora le va fi mai greu să justifice contabilizarea într-o manieră care reflectă în mod corect substanța situației. Cu toate acestea, prevalența economicului asupra juridicului nu a fost recunoscută de IASB și FASB ca un principiu distinct în cadrele conceptuale respective din cauza dificultății întâmpinate la definirea sa separată de celelalte principii contabile, în particular de reprezentarea fidelă și fiabilitate.

În cadrul conceptual IFRS (2010) sunt prezentate caracteristicile calitative ale situațiilor financiare care îndeplinesc într-o anumită măsură cerințele principiului prevalenței economicului asupra juridicului. Acestea sunt împărțite în cadrul conceptual IASB în caracteristici calitative fundamentale (relevanța și reprezentarea exactă) și caracteristici calitative amplificatoare (comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea). Relevanța informației reprezintă faptul că aceasta are capacitatea de a genera o diferență în deciziile luate de utilizatori. Această diferență se bazează pe o valoare predictivă, retrospectivă sau ambele. Relevanța unei informații este legată de natura și importanța ei. Importanța relativă a informației este apreciată în funcție de consecințele pe care le are omisiunea sau inexactitatea acesteia asupra deciziilor economice ale utilizatorilor cu privire la entitatea raportoare. Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor cu privire la entitatea raportoare. Pentru a fi utile, informațiile financiare nu trebuie să fie doar relevante, ci să fie și reprezentate exact, ceea ce înseamnă ca acestea să fie complete, neutre, și fără erori. Comparabilitatea se referă la abilitatea de a identifica similitudini și diferențe între elemente. Verificabilitate îi ajută pe utilizatori să se asigure că informația reprezintă corect fenomenul economic pe care aceasta își propune să-l reprezinte. O informație este oportună atunci când aceasta este disponibilă pentru factorii decizionali în timp util pentru a le influența decizia. Inteligibilitatea situațiilor financiare se referă la clasificarea, caracterizarea și prezentarea clară și concisă a acestora.

4.2. Analiza proiectului de revizuire a referințelor internaționale privind leasingul pentru a identifica limitele standardului IAS 17 și a interpretărilor aferente lui

Limite IAS 17

- În cazul leasingului operațional, conform standardului IAS 17, entitățile menționează aceste contracte doar în notele explicative, nerecunoscând o datorie, fapt care duce la alterarea gradului de îndatorare a întreprinderii respective și la transmiterea de informații eronate utilizatorilor situațiilor financiare (IASB DP/2009/1 1.12 (a)). Spre exemplu o societate ce are ca obiect de activitate transportul de bunuri sau persoane, ce închiriază un numar ridicat de autoturisme, va avea în proporție mare datorii provenite din leasing operațional care nu vor figura în bilanț ca datorii, situație care va genera un grad de îndatorare redus substanțial față de realitatea economică.

- În prezent nu există o cerință expresă ca activele și datoriile provenite din leasing financiar să fie prezentate distinct de cele provenite din alte surse. De aceea, cele mai multe entități care raportează în conformitate cu IFRS nu le prezintă separat. În ceea ce privește activele care fac obiectul contractelor de leasing financiar, acestea se prezintă cumulat cu cele obținute prin achiziție sau producție proprie.
- În contabilitatea locatorului, în urma contractului de leasing financiar, activul suport este scos din gestiune, riscurile reziduale aferente acestuia (considerate neesențiale) nefiind menționate în situațiile financiare.
- Caracteristicile contractelor de leasing financiar pot fi utilizate și interpretate diferit de locator și locatar, iar cei doi pot ajunge la concluzii diferite cu privire la natura contractului. Spre exemplu, locatarul consideră contractul ca fiind de leasing financiar, în timp ce locatorul îl consideră de leasing operațional și invers. Astfel activul va figura în bilanțul ambelor entități, fie nu va figura în niciunul dintre acestea. Prin urmare, activul poate fi amortizat de ambele entități sau de niciuna dintre ele.
- Rata de actualizare implicită tinde să fie irelevantă dacă locatarul și locatorul provin din medii diferite.
- IAS 17 în forma actuală pune în dificultate utilizatorii în situații rare, în care valoarea de la recunoașterea inițială este diferită la locatar față de cea de la locator. Efectul va fi descompunerea fluxurilor dintre cei doi de o manieră diferită, (ce e rambursare de datorie la locatar, nu va fi recuperare de investiție la locator și ce e cheltuială la locatar nu va fi venit la locator). Această limită s-a menținut și în standardul nou emis.
- Nu este justificată includerea chiriilor contingente în datoria inițială a locatarului deoarece nu se poate stabili cu exactitate contribuția activului care face obiectul contractului de leasing la performanța viitoare a întreprinderii. Schimbările în estimări, chiar dacă sunt justificate și ar putea să influențeze deciziile managerilor, nu sunt suficiente pentru reclasificarea contractelor.
- IAS 17 nu prevede în mod clar tratamentul unui contract care are și componente non-leasing (EFRAG).

4.3. De la paradigma transferului de riscuri și beneficii la paradigma dreptului de utilizare. Analiza proiectului de revizuire a IAS 17 Leasing.

Pasul I Documentul de discuție (discussion paper)

În urma identificării limitelor IAS 17, în iulie 2006, a fost inclusă în agenda IASB problematica privind revizuirea acestuia.

La 19 martie 2009, IASB publică documentul de discuție privind revizuirea standardului IAS 17. Bordul a susținut că noul standard propus trebuie să se bazeze într-o anumită măsură pe cel existent în prezent. În această primă abordare se prevedea faptul că într-un contract de leasing simplu, locatarul obține dreptul de utilizare asupra unui bun economic care coincide cu definiția unui activ și în același timp are obligația de a plăti chiria aferentă contractului care îndeplinește definiția unei datorii. La evaluarea inițială, nu trebuiau recunoscute separat componentele de leasing (spre exemplu opțiunea de reînnoire a contractului, opțiunea de cumpărare, chiriile contingente sau garanții privind valoarea reziduală a activului) acestea fiind incluse în cost. Inițial, datoria trebuia evaluată la valoarea actualizată a plăților de leasing prin folosirea unei rate marginale a dobânzii de către locatar, iar dreptul de utilizare a activului trebuia să fie evaluat la cost. Amortizarea dreptului se făcea pe cea mai scurtă perioadă dintre durata de viață a activului și durata contractului. În cazul în care exista opțiunea de a extinde durata contractului, cele două părți trebuiau să convină de la început

care este durata cea mai probabilă. Se prevedea reevaluarea duratei contractului de leasing la fiecare perioadă de raportare, schimbările survenite în urma acestuia fiind recunoscute ca o ajustare a dreptului de utilizare.

Am analizat cu atenție comentariile cu privire la acest prim document de discuție și am remarcat faptul că principalii respondenți nu au fost de acord cu obligația locatarului de a revizui datoria pentru a reflecta fluctuațiile ratei. Menționăm astfel argumentele date de FEE, EFRAG și Deloitte care susțin ideea că raportul cost-beneficiu al acestei măsuri va fi unul nefavorabil. De asemenea, în cazul în care IASB decide totuși să aplice această măsură, Deloitte ar opta pentru reevaluarea datoriei numai la apariția unei modificări în cash-flow și nu la fiecare perioadă de raportare. În ceea ce privește natura dreptului de utilizare a activului, părerile au fost împărțite. Astfel EFRAG și Deloitte au susținut bordul cu privire la înregistrarea dreptului de utilizare în funcție de natura activului suport în timp ce FEE insistă pe diferențierea între activul suport și dreptul de utilizare a acestuia, clasificându-l pe cel din urmă ca o imobilizare necorporală indiferent de natura activului suport.

Pasul II Proiectul de expunere (Exposure draft)

În data de 17 august 2010 a fost publicat de către IASB un prim proiect de expunere. Mulți respondenți și-au exprimat susținerea pentru recunoașterea dreptului de utilizare și a datoriei de leasing rezultate dintr-un contract care îndeplinește definiția unui leasing deși unii s-au împotrivit aplicării aceluiași model pentru toate contractele de leasing. Cu toate acestea, au fost diverse opinii cu privire la tiparul recunoașterii profitului sau pierderii la locatari. Pe de o parte, cei care lucrează în firme de contabilitate au susținut propunerea din proiectul de expunere și pe de altă parte, cei din industria leasingului și unii utilizatori și preparatori susțin o amortizare bazată pe anuitate sau ipotecă a dreptului de utilizare pentru a crea un profit sau pierdere liniară similar cu contabilizarea actuală a leasingului operațional. În ceea ce privește contabilitatea locatorului, mulți dintre cei care au răspuns întrebărilor au observat că propunerile referitoare la aceasta erau mai puțin dezvoltate decât cele pentru contabilitatea locatarului. Aceștia au considerat că bordul trebuie să muncească mai mult și să facă testări de teren înainte de a finaliza orice amendament referitor la contabilitatea locatorului. Un număr semnificativ de respondenți, și-au pus problema dacă propunerile referitoare la contabilizarea locatorului aduceau o îmbunătățire la raportarea financiară curentă afirmând că modelul actual de contabilizare la locator nu este “defect” și raportul cost-beneficiu al oricărei schimbări propuse trebuie evaluat cu grijă și luat în considerare deoarece rezultatele raportării financiare pot să nu difere substanțial de aplicarea standardului existent. În plus, complexitatea contabilității locatorului este sporită în loc să fie redusă. Respondenții au oferit o multitudine de propuneri pentru rafinarea contabilității locatorului, susținând semnificativ dezvoltarea unui singur model de contabilizare compatibil cu modelul de la locatar. Per total, cei întrebați, au avut opinii mixte dacă IASB ar trebui să intervină cu propuneri de schimbare a modelului la locatar având în vedere că obiectivul principal al acestora ar trebui să se concentreze pe contabilitatea locatarului și să se adreseze contabilității locatorului mai târziu sau cu un proiect complet care analizează atât locatarul cât și locatorul deoarece doar analizându-i pe amândoi ar putea bordul să rezolve problemele legate de propunerile pentru oricare dintre ei.

Pasul III Al doilea proiect de expunere (Exposure draft)

În data de 21 iulie 2011, IASB și FASB își anunță intenția de a publica un nou proiect de expunere ce urma să apară în prima jumătate a anului 2012, însă acesta apare tocmai pe data de 16 mai 2013. Bunea Ștefan (2015) analizează aspectele cu privire la proiectul de expunere din 2013. Proiectul de revizuire definește leasingul ca fiind un contract care conferă dreptul

de utilizare a unui activ (activ suport) pentru o perioadă de timp, în schimbul unei contraprestații. Dacă îndeplinirea contractului depinde de utilizarea unui activ identificabil și în același timp prevede dreptul de control al utilizării acestui activ pentru o perioadă de timp, în schimbul unor plăți, atunci îl considerăm ca fiind un contract de leasing.

Se prevede recunoașterea dreptului de utilizare a activului suport, nu a activului în sine și a unei datorii pentru contract de leasing pe o perioadă mai mare de 12 luni. Elementele de leasing dintr-un contract trebuie separate de acesta. Contractele de leasing sunt clasificate în două categorii: leasing de tip A și leasing de tip B. Diferența dintre cele două tipuri de leasing este dată de modul în care beneficiile activului sunt consumate, astfel leasingul de tip A cuprinde toate activele în afară de terenuri și clădiri exceptând cazul în care durata de viață a acestora din urmă este acoperită în cea mai mare parte de durata contractului de leasing și valoarea actualizată a plăților de leasing reprezintă o parte semnificativă din valoarea justă a terenului/clădirii. Leasingul de tip B cuprinde terenurile și clădirile, precum și celelalte active care îndeplinesc următoarele condiții: durata contractului de leasing acoperă o parte nesemnificativă din durata de viață economică a acestora și valoarea actualizată a plăților de leasing este neglijabilă comparativ cu valoarea justă a acestora la data începerii contractului.

În contabilitatea locatarului, ambele tipuri de contracte se recunosc inițial astfel:

Drept de utilizare a activului = Datorie a

unde:

a = valoarea actualizată a plăților de leasing

Dacă locatarul suportă costuri inițiale directe legate de contract, atunci costul dreptului de utilizare include și aceste costuri.

Drept de utilizare a activului = $\frac{a+b}{a+b}$ %
Datorie a
Conturi la bănci b

unde:

b=costuri inițiale directe

În contabilitatea locatorului, lucrurile se complică destul de mult, iar evaluarea inițială se face astfel:

Contractele de tip A:

Situația 1: Valoarea justă a activului suport = Valoarea contabilă a activului suport

%	=	%	
x	Creanță	Activ suport	z
y	Activ rezidual	Cont la bancă	w

unde:

x = valoarea actualizată a plăților de leasing (cu o rată care ține cont de costurile inițiale directe) la care se adaugă costurile inițiale directe;

y = valoarea actualizată a valorii reziduale cu o rată care nu ține cont de incidența costurilor inițiale directe;

z = valoarea contabilă a activului suport (egală cu valoarea justă);

w = costurile inițiale directe.

Situația 2: Valoarea justă a activului suport \neq Valoarea contabilă a activului suport

Dacă Valoarea justă $>$ Valoarea contabilă:

$$\begin{array}{l} \% \\ x \end{array} \quad \begin{array}{l} \\ \text{Creanță} \end{array} = \begin{array}{l} \% \\ \text{Venit} \\ \text{Cont la bancă} \end{array} \quad \begin{array}{l} x-w \\ w \end{array}$$

și

$$\begin{array}{l} y \\ v \end{array} \quad \begin{array}{l} \% \\ \text{Activ rezidual} \\ \text{Costul vânzării} \end{array} = \begin{array}{l} \% \\ \text{Activ suport} \\ \text{Profit nerealizat} \end{array} \quad \begin{array}{l} t \\ u \end{array}$$

unde:

t = valoarea contabilă a activului suport;

u = câștigul – câștigul realizat;

$$v = t - y + u$$

Câștigul = Valoarea justă a activului suport – valoarea contabilă a activului suport

Câștigul realizat = câștigul x (Valoarea actualizată a plăților de leasing/Valoarea justă a activului suport)

Dacă Valoarea justă $<$ Valoarea contabilă:

$$\begin{array}{l} x \\ \\ \\ \end{array} \quad \begin{array}{l} \% \\ \text{Creanță} \end{array} = \begin{array}{l} \% \\ \text{Venit} \\ \text{Cont la bancă} \end{array} \quad \begin{array}{l} x-w \\ w \end{array}$$

și

$$\begin{array}{l} y \\ v \\ m \end{array} \quad \begin{array}{l} \% \\ \text{Activ rezidual} \\ \text{Costul vânzării} \\ \text{Pierdere nerealizată} \end{array} = \begin{array}{l} \% \\ \text{Activ suport} \end{array} \quad \begin{array}{l} t \end{array}$$

unde:

m = pierderea – pierderea realizată;

Pierderea = Valoarea justă a activului suport – valoarea contabilă a activului suport

Pierderea realizată = pierderea x (Valoarea actualizată a plăților de leasing/Valoarea justă a activului suport)

$$v = t - y - m$$

Contracte de tip B:

$$\text{Creanță} = \text{Venit din chirii} \quad p$$

unde:

p = plățile de leasing recunoscute pe o bază liniară sau pe o altă bază care ar fi mai potrivită cu ritmul în care se activul suport generează beneficii economice viitoare pentru locator.

$$\text{Cheltuială amânată} = \text{Cont la bancă} \quad w$$

și, ulterior:

Cheltuieli după natură sau după funcții = Cheltuieli amânate s

unde:

s = costurile inițiale directe recunoscute în profit și pierdere pe aceeași bază ca cea utilizată pentru recunoașterea veniturilor din chirii.

În cazul în care contractul de leasing este pe termen scurt (cu alte cuvinte are o durată, cu tot cu opțiunile de prelungire egală sau mai mică de 12 luni) locatorul va recunoaște veniturile din chirii pe o bază liniară sau pe o altă bază care să aproximeze mai bine ritmul în care activul suport generează beneficii economice viitoare pentru acesta.

Opinii relevante exprimate în procesul de consultare publică

Comentariile cu privire la acest ultim proiect de expunere au fost destul de diversificate. În ceea ce privește definiția și modul în care se determină dacă un contract conține sau nu leasing, KPMG nu a fost de acord cu acestea, părerea lor fiind aceea că nu se aduce o îmbunătățire în comparație cu IFRIC 4, menționând că trebuie să se păstreze cele curente. În schimb, EY și PwC au susținut că acestea chiar aduc îmbunătățiri la IFRIC 4. Despre contabilitatea la locatar FEE și EFRAG au spus că sunt de acord cu includerea plăților variabile bazate pe un indice sau pe o rată și au susținut faptul că noțiunea de cheltuieli variabile care sunt fixe nu este destul de clară. KPMG a considerat că modelul contractului de tip B de la locatar ar trebui dezvoltat mai mult astfel încât să existe o anumită concordanță cu modelul contractului de tip B de la locator. Membrii EY nu au înțeles de ce se prezintă diferit cheltuielile și cash-flow-ul de la contractele de tip A la contractele de tip B iar în bilanș se prezintă în același mod. Cu privire la contabilitatea locatorului, FEE și EFRAG au susținut faptul că termenul de activ rezidual ridică mari probleme, acesta putând fi confundat cu ușurință cu valoarea justă pe care se așteaptă să o aibă activul suport la sfârșitul perioadei de leasing. Acest concept l-ar putea încuraja pe locator să obțină beneficii economice pe restul duratei de utilizare a activului. Totodată, aceștia se împotrivesc includerii plăților aferente opțiunii de cumpărare în valoarea creanței locatorului deoarece nu se pot estima deciziile viitoare ale acestuia. Propunerea lor este aceea de a dezbate mai pe larg condițiile în care locatorul include sau nu plățile variabile în calculul ratei de actualizare. PwC susține o abordare simetrică la locatar și locator.

Arhitectura și mizele noului standard IFRS 16 Leasing

În urma tuturor acestor abordări și comentarii, s-a decis elaborarea unui nou standard apărut în data de 13 ianuarie 2016, numit IFRS 16 care înlocuiește standardul actual IAS 17. Acesta va intra în vigoare pentru perioadele de raportare care încep după data de 1 ianuarie 2019. Noul standard definește contractul de leasing ca fiind un contract sau parte a unui contract ce conferă dreptul de utilizare a unui activ (activ suport), pentru o perioadă de timp în schimbul unei contraprestații.

Modelul IFRS 16 de contabilizare la locatar reflectă fondul economic al unui leasing deoarece, la data începerii, locatarul obține dreptul de utilizare a activului suport pentru o perioadă de timp, iar locatorul i-a livrat acest drept punând la dispoziție activul pentru a fi folosit de chiriaș. Un activ este definit ca o resursă controlată de entitate rezultată din evenimente trecute și de la care se așteaptă beneficii economice viitoare. IASB a conchis că

dreptul locatarului de a utiliza activul suport îndeplinește definiția unui activ din următoarele motive:

- a) locatarul contolează dreptul de utilizare a activului suport pe parcursul contractului de leasing; odată ce activul este pus la dispoziția locatarului, locatorul nu îl poate lua înapoi și nu se poate folosi de el în scopuri proprii pe durata leasingului în ciuda faptului că el este proprietarul de drept al acestuia.
- b) locatarul are capacitatea să decidă cum să folosească activul suport și, deci, să decidă cum generează beneficii economice viitoare din acest drept de utilizare; această capacitate demonstrează controlul locatarului asupra dreptului de utilizare.
- c) dreptul de a controla și de a utiliza activul există chiar și atunci când sunt impuse unele restricții de utilizare deși acestea pot afecta valoarea și perspectiva de utilizare a locatarului, ele nu afectează existența acestui activ-drept de utilizare; nu este ieșit din comun să se impună restricții asupra utilizării unui activ deținut sau al unui activ luat în leasing.
- d) controlul locatarului asupra dreptului de utilizare reiese din evenimente trecute – nu doar din angajamentul față de contractul de leasing dar și din faptul că activul suport a fost pus la dispoziția locatarului pentru a fi folosit pe durata certă a perioadei de leasing. Mulți au semnalat că dreptul de utilizarea activului suporta locatarului este condiționat de plățile făcute de acesta pe durata leasingului, astfel locatarul poate renunța la dreptul de utilizare neonorându-și obligațiile de plată.

O datorie este definită ca o obligație actuală a entității provenită din evenimente trecute și de la care se așteaptă ieșiri viitoare de resurse în care sunt încorporate beneficii economice. IASB a ajuns la concluzia că obligația locatarului de a face plăți de leasing îndeplinește definiția unei datorii din următoarele motive:

- a) locatarul are o obligație actuală să facă plăți de leasing odată ce activul suport a fost pus la dispoziția sa; această obligație reiese din evenimente trecute – atât din angajamentul contractual, cât și din faptul că activul suport a fost pus la dispoziția locatarului; cât timp locatarul nu renegociază leasingul, locatarul nu are niciun drept să îl anuleze sau să evite plățile contractuale (sau de finalizare a contractului) înainte de sfârșitul duratei de leasing.
- b) obligația rezultă în ieșiri viitoare de beneficii economice – de regulă plăți contractuale în numerar în concordanță cu termenii și condițiile leasingului.

Având în vedere că s-a concluzionat faptul că dreptul de utilizare îndeplinește definiția unui activ, iar obligația de a face plăți de leasing îndeplinește definiția unei datorii, s-a decis ca modelul recunoașterii leasingului în contabilitate să fie cel prezentat în continuare.

Identificarea unui leasing

La începutul unui contract o entitate va evalua dacă contractul este sau conține leasing. Un contract este sau conține leasing dacă conferă dreptul de utilizare a unui activ identificabil pentru o perioadă de timp în schimbul unei contraprestații. O perioadă de timp poate fi descrisă în termeni de cantitate de produse a unui activ identificabil, spre exemplu numărul de unități de producție pe care un echipament le relizează. O entitate va reevalua dacă un contract este sau conține leasing doar dacă termenii și condițiile contractului s-au modificat.

Separarea componentelor unui contract

Pentru un contract care este sau conține leasing, o entitate va contabiliza componentele de leasing separat de cele de non-leasing. Pentru un contract care conține o componentă de leasing și una sau mai multe de non-leasing, locatarul va aloca o valoare în contract pentru fiecare componentă de leasing pe baza prețului relativ autonom și pentru fiecare componentă non-leasing pe baza prețului pieței. Prețul relativ autonom al componentelor de leasing și non-leasing va fi determinat în baza prețului pe care locatarul sau un furnizor similar l-ar cere unei entități pentru acea componentă sau o componentă similară separat.

Contabilizarea la locatar

Locatarul clasifică leasingul ca fiind leasing pe termen scurt și leasing pe termen lung. La data începerii contractului, locatarul va recunoaște un activ - drept de utilizare și o datorie din leasing.

Evaluarea inițială

Inițial, dreptul de utilizare se evaluează la cost și este compus din:

- a) suma datoriei evaluate inițial;
- b) orice plată de leasing făcută la data începerii sau înainte de aceasta, mai puțin orice stimulent primit legat de leasing;
- c) orice costuri directe inițiale suportate de locatar;
- d) o estimare a costurilor de dezamblare, refacere a spațiilor și altele similare.

Datoria inițială se evaluează la valoarea actualizată a plăților de leasing care nu au fost efectuate până la acea dată. Aceste plăți de leasing vor fi actualizate folosind rata implicită din contract dacă aceasta poate fi determinată, în caz contrar se va utiliza rata marginală.

Plățile de leasing incluse în evaluarea datoriei de leasing cuprind următoarele sume aferente dreptului de utilizare a activului suport care nu sunt plătite până la acea dată pe durata contractului:

- e) plățile fixe;
- f) plățile variabile de leasing care depind de o rată evaluată inițial folosind rata de la momentul de începere a contractului;
- g) sumele care se așteaptă a fi plătite de către locatar aferente valorii reziduale;
- h) prețul opțiunii de cumpărare dacă exercitarea acestuia la sfârșit este destul de cert;
- i) plățile și penalitățile pentru terminarea leasingului.

Evaluarea ulterioară

Aceasta se face după modelul costului, însemnând că locatarul va evalua dreptul de utilizare la cost din care se scade amortizarea și deprecierea acumulată și va fi ajustat la fiecare

reevaluare a datoriei. Amortizarea se face conform IAS 16. Dacă se prevede transferul dreptului de proprietate la sfârșitul duratei contractului, sau dacă locatarul va exercita cu certitudine opțiunea de cumpărare, acesta va amortiza dreptul de utilizare de la data începerii contractului până la sfârșitul duratei de viață utilă. Altfel, locatarul va amortiza dreptul de utilizare de la data începerii contractului până la cea mai mică dată dintre sfârșitul de viață utilă a activului suport și data finalizării contractului. Locatarul va aplica IAS 36 pentru a determina dacă dreptul de utilizare a fost depreciat.

La evaluarea ulterioară, datoria crește pentru a reflecta dobânda și scade pentru a reflecta plățile de leasing făcute. În cazul în care locatarul aplică modelul valorii juste din IAS 40 pentru investițiile sale imobiliare, acesta va aplica același model și dreptului de utilizare care corespunde definiției investițiilor imobiliare din IAS 40. Dacă dreptul de utilizare aparține unei clase de clădiri, terenuri sau echipamente asupra cărora locatarul aplică modelul de reevaluare din IAS 16, atunci acesta poate decide să aplice acest model tuturor drepturilor de utilizare ce au legătură cu clasa respectivă.

Contabilizarea la locatar

În ceea ce privește locatorul, modelul contabilității din IAS 17 s-a păstrat, acesta clasificând leasingul în financiar și operațional. Principalele diferențe între standardul actual și IFRS 16 se regăsesc însă în cerințele de prezentări de informații. În urma cercetării și a numeroaselor feedback-uri primite pe parcursul proiectului de revizuire, IASB a identificat principala problema cu privire la necesitățile de prezentare a informațiilor conform IAS17 și anume lipsa informațiilor legate de riscul de credit și riscul aferent activului rezidual al locatorului. În special în cazul leasingului operațional, locatorul poate reține riscuri semnificative aferente activului rezidual care nu figurau în notele contabile. Incertitudinea cu privire la valoarea reziduală a activului suport la finalul contractului de leasing este de cele mai multe ori principalul risc al locatorului. Astfel, IASB a decis că locatarul trebuie să specifice în notele contabile informații cu privire la riscurile și beneficiile netransferate aferente activului ce face obiectul contractului. Inițial, bordul a luat în calcul să-i solicite locatorului să menționeze valoare justă a activelor reziduale la fiecare perioadă de raportare însă a ajuns la concluzia că această cerință este prea solicitantă pentru locatar, costurile acesteia depășind beneficiile.

Exemplificarea aplicării noilor reguli la locatar

Între societatea Alfa, locatar și societatea Beta, locator se încheie un contract de leasing. Se cunosc următoarele aspecte:

- Data începerii contractului : 01.01.N
- Obiect: mijloc de transport
- Durata: 5 ani
- Gratuitate la plata chiriei: în primul an
- Nu există opțiune de cumpărare
- Plățile se fac la sfârșitul anului începând cu N+1
- Se fac cheltuieli legate de contract în sumă de 1.000 de lei
- Rata implicită: 7% pe an
- Durata de utilitate a dreptului de utilizare: 5 ani
- Metoda de amortizare: liniară

Figura 1 – Tabloul de rambursare

Durata	Plăți	Dobândă	Rambursare	Soldul datoriei
1.01.N				16936.4784
31.12.N	-	-	-	16936.4784
31.12.N+1	5000	1185.5534	3814.4466	13122.0318
31.12.N+2	5000	918.5422	4081.4578	9040.5740
31.12.N+3	5000	632.8400	4367.1600	4673.4140
31.12.N+4	5000	326.5860	4673.4140	0
TOTAL	20000	3063.5216	16936.4784	-

Înregistrări contabile aferente anului N

La 1.01.N

1. Recunoașterea și evaluarea inițială a leasingului

213X = 167X 16936,4784 lei

Drept de utilizare a Datoriei din contracte de leasing
imobilizării corporale

Plată leasing = 5000 lei * 4 ani = 20000 lei/an

Dobânzi totale = 20000 lei – 16936,4784 lei = 3063,5216 lei

Debit 8051 3063,5216 lei (dobânda de plătit)

Valoarea actualizată a plăților de leasing = $\frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^2} + \frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^3} + \frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^4} + \frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^5} =$
16936,4784 lei

2. Recunoașterea la cost a cheltuielilor suportate de locatar.

213X = 5121/462 1000 lei

Costul activului = 16936,4784 lei + 1000 lei = 17936,4784 lei

3. Amortizarea dreptului de utilizare activului (31.12.N)

681X = 281X 3587,29 lei

Amortizare N = $\frac{17936,4784 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 3587,29 \text{ lei/an}$

Figura 2 - Situația poziției financiare la 31.12.N

Active immobilizate	N-1	N
Drepturi de utilizare a imobilizărilor corporale(2XX-281X)		14349,18
...		
Active circulante(curente)		
...		
Datorii pe termen lung		
Datorii din contracte de leasing		13122,0318
...		
Datorii pe termen scurt		
Datorii din contracte de leasing		3814,4466
...		

Înregistrări contabile în anul N+1

La 31.12.N+1

1. Evaluarea ulterioară a datoriei

a) Includerea în soldul datoriei a efectului trecerii timpului

666 = 167X 1185,5534 lei

8051 Credit 1185,5534 lei

b) Înregistrarea facturii de leasing

% = 406X 6000 lei
167X Datorii din operațiuni 5000 lei
4426 de leasing 1000 lei

c) Plata facturii

406X = 5121 6000 lei

d) Amortizarea dreptului de utilizare

681X = 281X 3587,29 lei

Feedback IFRS 16

Pe întreg parcursul proiectului, IASB a primit numeroase opinii, sugestii și reclamații cu privire la standardul nou-propus. Aceste feedback-uri au ajutat la modelarea standardului în forma sa finală. Trecerea de la paradigma transferului de riscuri și beneficii la paradigma dreptului de utilizare a fost susținută de majoritatea utilizatorilor de situații financiare și a persoanelor juridice afectate de aceste standarde. Cu toate acestea, unii dintre ei au sugerat o descriere mai amănunțită în notele contabile a operațiilor de leasing, dorind să păstreze criteriile actuale de recunoaștere și măsurare din IAS 17. IASB a conchis că simpla înăsprire a reglementării actuale nu va fi suficientă, afirmând că prin noul standard va scădea nevoia investitorilor și analiștilor de a ajusta datele raportate de entități și va spori comparabilitatea situațiilor financiare.

Referitor la modelul contabilității la locatar, din proiectul de expunere revizuit (2013), care presupune clasificarea leasingului în tip A și tip B, opiniile au fost variate, principala reclamație fiind aceea că modelul este prea complex și greu de pus în aplicare. Bordul a decis ca toate leasingurile să fie contabilizate în același fel, concluzionând că aplicarea IFRS 16 va avea costuri similare cu aplicarea IAS 17 deoarece principalul cost suportat de locatar reiese din recunoașterea și măsurarea leasingului în bilanț, aspect comun ambelor standarde. De asemenea, nu se mai face clasificarea în leasing operațional și financiar, fapt ce reduce complexitatea.

Ultimul proiect de expunere permite nerecunoașterea activelor și datoriilor în cazul leasingurilor pe o perioadă mai mică de 12 luni. Mulți acționari și-au exprimat îngrijorarea cu privire la numeroasele leasinguri ce au ca obiect un activ de mică valoare, argumentând că impactul asupra situațiilor financiare este nesemnificativ comparativ cu costurile aplicării. IASB a decis să scutească entitățile de la recunoașterea activelor și datoriilor atât pentru leasingurile a căror durată se estimează a fi mai mică de 12 luni (luând în calcul și probabilitatea exercitării opțiunii de cumpărare) cât și pentru leasingurile ce au ca obiect un activ suport de mică valoare. Această abatere lasă loc contabilității creative în sensul că managementul locatarului va fi cel care va decide dacă un leasing este de valoare mică deși,

pentru un contract similar, managementul altei entități ar putea să îl considere de valoare semnificativă.

În ceea ce privește modelul contabilității la locatar, propunerea a constat într-o abordare simetrică cu cea a locatarului. Răspunsurile primite de la numeroși investitori și analiști susțin faptul că beneficiile aplicării normelor propuse nu depășesc costurile acestora. Acționarii au sesizat că cerințele IAS 17 privind contabilitatea locatarului sunt bine înțelese și spre deosebire de locatar, nu constituie o eroare fundamentală. De asemenea, majoritatea utilizatorilor de situații financiare nu ajustează datele raportate de entități pentru a ilustra efectul operațiunilor de leasing, aspect care sugerează că modelul din IAS 17 îndeplinește cerințele acestora. IASB a decis să păstreze actualul model de contabilitate la locatar, înăsprind însă cerințele legate de informațiile care trebuie prezentate în notele contabile (IFRS 16 – Feedback statement).

CONCLUZII

În concluzie, noua perspectivă a prevalenței economicului asupra juridicului este reprezentată de trecerea de la standardul IAS 17 la noul standard IFRS 16, sau mai bine zis, trecerea de la paradigma transferului de riscuri și beneficii la paradigma dreptului de utilizare, aceasta din urmă reflectând fondul economic al tranzacției. Pe parcursul cercetării noastre am constatat faptul că prin noua perspectivă majoritatea limitelor enunțate au fost ameliorate sau chiar eliminate, prezentându-se astfel o imagine mult mai clară a situațiilor financiare. Datorită apariției noului standard, utilizatorii pot observa cu mai multă ușurință care sunt activele și datoriile provenite din leasing uitându-se doar pe situația poziției financiare și astfel nu mai sunt nevoiți să ajusteze informațiile aferente din situațiile financiare pentru a ajunge la realitatea economică. Locatarul și locatorul vor percepe fondul economic al tranzacțiilor prin raportare la criteriile diferite, potrivit noului standard. La locatar, fondul economic este subsidiar dreptului de utilizare a activului suport, ceea ce controlează locatarul este dreptul de utilizare. Locatorul percepe fondul economic prin transferul riscurilor și beneficiilor la locatar. Pentru el nu este atât de relevant transferul dreptului de utilizare cât analiza riscurilor transferate.

BIBLIOGRAFIE

- Feleață, N., Ionașcu, I. (1998) *Tratat de contabilitate financiară Volumul I*, București: Editura Economică
- Feleață, N., Ionașcu, I. (1998) *Tratat de contabilitate financiară Volumul II*, București: Editura Economică
- Feleață, N. (1997) *Dincolo de frontierele vagabontajului contabil*, București: Editura Economică
- Feleață, N. (1996) *Îmblânzirea junglei contabilității concept și normalizare în contabilitate*, București: Editura Economică
- OMFP 403/1999
- OMFP 94/2001
- OMFP 1752/2005
- OMFP 3055/2009
- OMFP 1802/2014

<http://www.aicpa.org/>
<http://www.fasb.org/>
<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>
<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>
<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>
<http://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-27>
<http://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric4>
<http://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-15>
<http://www.efrag.org/>
http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175827616807&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=916383&blobheadervalue1=filename%3DLEASES2.ED.0301.PRICEWATERHOUSECOOPERS_INTERNATIONAL_LIMITED.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs
http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175827616788&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=910960&blobheadervalue1=filename%3DLEASES2.ED.0297.ERNST_%26_YOUNG_GLOBAL_LIMITED.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs
<https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/IFRS-Briefing-Sheet/Documents/IFRS-Briefing-Sheet-O-1008-205.pdf>
<http://www.iasplus.com/en/news/2009/March/news5100>
<http://www.iasplus.com/en/news/2010/August/news5540>
<http://www.iasplus.com/en/news/2011/July/news6677>
<http://www.iasplus.com/en/news/2013/05/leasing-proposals>
<http://www.iasplus.com/en/news/2016/01/ifrs-16>
<http://www.fee.be/>
<http://www.ey.com/>
<http://www.pwc.com/>
<http://www.kpmg.com/>
<http://www2.deloitte.com/ro/ro.html>