

STANDARDUL NAȚIONAL DE CONTABILITATE 17

"CONTABILITATEA ARENDEI (LEASINGULUI)"

INTRODUCERE

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 17 "Contabilitatea arendei", adoptat de Comitetul SIC în anul 1982 și revizuit în anul 1997, și standardului internațional de contabilitate 17 „Contracte de leasing”, adoptat de Comitetul SIC în anul 2005.

OBIECTIV

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie expunerea metodicii de contabilizare a operațiunilor de arendă, leasing, locațiune la arendaș (locatar) și arendator (locator), stabilirea modului de determinare, constatare și reflectare în rapoartele financiare a cheltuielilor și veniturilor aferente arendei, leasingului și locațiunii.

DOMENIU DE APLICARE

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, sînt înregistrate în Republica Moldova și efectuează operațiuni de arendă, inclusiv de leasing, locațiune, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale ale acestora cu sediul atît pe teritoriul republicii, cît și peste hotarele ei.

4. Standardul în cauză se aplică pentru contabilizarea tuturor tipurilor de arendă, leasing, locațiune, cu excepția:

a) contractelor de arendă (concesiune) privind explorarea și/sau utilizarea resurselor naturale (S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung", S.N.C. 6 "Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole");

b) contractelor de licență pentru filme, imprimări video, piese, manuscrise, brevete și drepturi de autor (S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale").

c) investiției imobiliare închiriate de către arendatori în baza unui contract de arendă operațională și proprietății utilizatorilor care este înregistrată drept investiție imobiliară (S.N.C. 40 „Investiții imobiliare”);

Exemplu. Întreprinderea X arendează o clădire și terenul aferent, după care încheie un contract de subarendă cu o persoană terță. În acest caz, la arendaș, clădirea și terenul vor fi calificate drept investiții imobiliare în conformitate cu prevederile S.N.C. 40 „Investiții imobiliare”.

Terenul și clădirea pot fi contabilizate ca un singur activ;

d) activelor biologice deținute de arendatori în baza unui contract de arendă finanțată și activelor biologice închiriate de către arendatori în baza unui contract de arendă operațională (S.N.C. 6 „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”).

5. Prezentul standard se aplică acelor contracte de arendă, locațiune sau leasing care transferă dreptul de utilizare a activelor, chiar în cazul în care, pentru utilizarea sau întreținerea activelor respective, arendatorului (locatorului) i se poate cere efectuarea unor servicii suplimentare (servicii comunale, servicii telefonice). Acest standard nu se aplică în cazul contractelor de servicii care nu implică transmiterea dreptului de utilizare a bunurilor între părțile contractante.

DEFINIȚII

6. Noțiunile utilizate în prezentul standard semnifică:

Arendă (chirie) - acord potrivit căruia arendatorul cedează arendașului contra unei plăți dreptul de utilizare a activului în decursul unei perioade de timp convenite.

Arendă finanțată - arendă în care partea preponderentă din riscurile și avantajele aferente utilizării și deținerii activelor arendate trece de la arendator la arendaș. Dreptul de proprietate asupra activelor arendate poate fi transmis sau nu arendașului.

Arendă operațională - arendă în care riscurile și avantajele aferente utilizării activelor arendate, precum și dreptul de proprietate asupra unor asemenea active sînt asumate de arendator.

Leasing - totalitatea raporturilor prin care o parte (locator) se obligă, la cererea unei alte părți (locatar), să asigure posesiunea și folosința temporară a unui bun, achiziționat sau produs de locator, contra unei plăți periodice (rată de leasing), iar la expirarea contractului - să respecte dreptul de opțiune al locatarului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing sau de a face să înceteze raporturile contractuale.

Leasing direct - operațiune de leasing în cadrul căreia locatorul întrunește concomitent și calitatea de furnizor al bunului.

Leasing reversibil (lease-back) - operațiune în cadrul căreia o parte transmite unei alte părți proprietatea unui bun în scopul de a-l lua ulterior în leasing.

Locațiune - totalitatea raporturilor prin care o parte (locator) se obligă să dea celeilalte părți (locatar) un bun determinat individual în folosință și posesiune temporară, iar aceasta se obligă să plătească chirie.

Arendă neanulabilă (nereziliabilă) - arendă care poate fi anulată numai în unul din următoarele cazuri:

- a) la producerea unui eveniment neprevăzut;
- b) cu acordul arendatorului;
- c) la încheierea de către arendaș cu același arendator a unui nou contract de arendă a aceluiași activ sau a unui activ echivalent;
- d) la răscumpărarea înainte de termen de către arendaș a activelor arendate.

Termen de arendă - perioada de timp pentru care se încheie contractul de arendă, precum și alte perioade ulterioare în cursul cărora arendașul are dreptul stipulat în contractul de arendă de a prelungi termenul de arendă.

Începutul termenului de arendă - data primirii-predării activelor în arendă.

Începutul contractului de arendă - prima dată anterioară datei semnării contractului de arendă și data angajamentului părților de a respecta principalele prevederi ale contractului de arendă. La această dată:

- a) arenda este clasificată ca fiind operațională sau finanțată; și
- b) în cazul arendei finanțate sînt determinate plățile de arendă ce vor fi constatate la începutul termenului de arendă.

Plăți de arendă minime - plăți efectuate de către arendaș pe toată durata termenului de arendă, cu excepția plății convenționale de arendă, valorii serviciilor și impozitelor, plătite de către arendator, precum și a) pentru arendaș - orice sume garantate pentru plată de către acesta sau de către o parte legată cu el;

b) pentru arendator - valoarea de răscumpărare a activelor transmise în arendă garantată lui de arendaș sau de o parte legată cu el, sau de terți independenți care au posibilitate să asigure această

garanție din punct de vedere financiar.

Plată convențională de arendă - o parte din plățile de arendă care în contractul de arendă nu se fixează în expresie sumară, ci se determină în baza altor indicatori (de exemplu, a cifrei de afaceri, gradului de utilizare a activului, indicilor prețurilor, ratelor de piață a dobânzilor).

Redevențe - venit din cedarea activelor nemateriale spre utilizare altor persoane. Suma redevențelor se stabilește de către părți în contractul de cedare a drepturilor de folosire a activelor nemateriale.

Valoarea venală - suma cu care un activ poate fi schimbat în procesul unor operațiuni comerciale între persoane independente, care sînt informate, interesate și dispuse de a efectua tranzacția.

Valoarea de răscumpărare (contractuală) - valoarea activului arendat convenită de părți și care urmează a fi recuperată arendatorului în decursul termenului de arendă.

Durata de serviciu economic:

a) perioada de timp în decursul căreia se preconizează utilizarea activului de către unul sau mai mulți beneficiari sau

b) cantitatea unităților de producție (volumul serviciilor) care se prevede să se obțină din utilizarea activului de către unul sau mai mulți beneficiari.

Durata de serviciu util - perioada calculată, care a rămas după începutul arende și nu este limitată de termenul de arendă, în decursul căreia întreprinderea prevede să obțină avantaje economice din utilizarea activului.

Valoarea rămasă garantată:

a) pentru arendaș - o parte din valoarea rămasă care este garantată de arendaș sau de o parte legată cu el (suma garanției este egală cu suma maximă care urmează a fi plătită);

b) pentru arendator - o parte din valoarea rămasă care este garantată de arendaș sau de o persoană terță nelegată cu arendatorul și capabilă să îndeplinească, din punct de vedere financiar, obligațiile de garanție.

Valoarea rămasă negarantată - o parte din valoarea rămasă a activului arendat, recuperarea căreia nu este garantată de arendaș sau este garantată numai de o parte legată cu arendatorul.

Exemplu. Întreprinderea X arendează un automobil pe un termen de 4 ani. Valoarea de intrare a automobilului constituie 80 000 lei, valoarea probabilă rămasă la sfîrșitul termenului de arendă - 5 000 lei, plățile de arendă - 75 000 lei.

La achiziționarea activului dealer-ul oferă garanția că activul va putea fi achiziționat la sfîrșitul termenului de arendă la valoarea de 4 000 lei, sumă care reprezintă valoarea rămasă garantată. Diferența de 1 000 lei reprezintă valoarea rămasă negarantată.

Investiții globale în arendă - suma plăților minime de arendă aferente arendatorului în cazul arende finanțate și valorii rămase negarantate a activelor predate în arendă.

Venit financiar necîștigat - diferența dintre investițiile globale în arendă și investițiile nete în arendă.

Investiții nete în arendă - investiții globale în arendă actualizate la rata dobînzii din contractul de arendă.

Rata dobînzii stabilită în contractul de arendă - rata scontului care la începutul termenului de arendă finanțată asigură egalitatea dintre valoarea scontată totală a plăților minime de arendă, inclusiv valoarea rămasă negarantată, și valoarea venală a activului arendat.

Rata excedentară a dobînzii la capitalul împrumutat al arendașului - rata dobînzii pe care arendașul ar trebui să o plătească pentru o arendă similară sau, dacă aceasta nu poate fi determinată, rata dobînzii acceptabilă pentru arendaș la începutul termenului de arendă pentru folosirea în scopul procurării activului a mijloacelor împrumutate (creditelor, împrumuturilor) pe aceeași perioadă, în cazul aceleiași garanții și aceluiași volum.

Risc - probabilitatea apariției pierderilor din staționarea activelor arendate, învechirea morală a

acestora, neobținerea venitului preconizat din cauza modificării condițiilor economice.

Avantaj - venit preconizat din utilizarea activelor arendate în decursul duratei de serviciu economic, precum și din majorarea valorii acestora sau realizarea valorii rămase.

Cheltuieli directe inițiale – cheltuieli suplimentare aferente direct negocierii și semnării contractului de arendă și transmiterii/primirii activelor în arendă, cu excepția cheltuielilor suportate de arendatorii producători sau dealeri.

TIPURILE (FORMELE) ARENDEI

7. În funcție de gradul de repartizare între arendator și arendaș a riscurilor și avantajelor aferente utilizării și deținerii activelor arendate, arenda se subdivizează în finanțată și operațională.

8. Tipul (forma) arendei se stabilește la începutul termenului de arendă, pornind de la clauzele contractului de arendă, și trebuie să fie identic pentru arendator și arendaș. În acest caz este necesar a asigura prioritatea conținutului asupra formei, adică operațiunile de arendă trebuie să fie contabilizate și reflectate în rapoartele financiare având în vedere, în primul rând, conținutul și realitatea financiară a acestora, dar nu numai forma lor juridică.

9. În unele cazuri, în funcție de anumiți factori, tipul unui contract de arendă poate să fie clasificat la arendator în mod diferit de cel stabilit la arendaș. De exemplu, aceasta se poate întâmpla dacă arendatorului, conform prevederilor contractului, i se garantează compensarea valorii rămase garantate de către o a treia parte, care nu are legătură cu arendașul.

[Paragraful 9 introdus prin OMF60/08.08.06, MO138-141/01.09.06 art.473]

10. Arendă finanțată se consideră arenda în condițiile căreia partea predominantă din riscurile și avantajele aferente folosirii și deținerii activelor arendate trec de la arendator la arendaș. În acest caz este obligatorie respectarea cel puțin a uneia din următoarele condiții:

a) la expirarea termenului de arendă dreptul de proprietate asupra activelor arendate trece la arendaș;

b) la expirarea termenului de arendă arendașul are dreptul să procure activul arendat la un preț preferențial mai mic decât valoarea de piață așteptată;

c) termenul de arendă constituie cel puțin 75% din durata de serviciu economic al activului arendat, indiferent de faptul, dacă dreptul de proprietate se transmite sau nu;

d) la începutul termenului de arendă suma scontată a plăților minime de arendă constituie cel puțin 90% din valoarea venală a activului arendat.

e) bunurile arendate sînt de natură specială astfel încît numai arendașul respectiv le poate utiliza fără modificări esențiale.

[Paragraful 10 lit.e) introdusă prin OMF60/08.08.06, MO138-141/01.09.06 art.473]

11. Arenda finanțată are, de regulă, un caracter nereziliabil și prevede:

a) recuperarea pe seama arendașului a pierderilor arendatorului ocazionate de anularea contractului de arendă din inițiativa arendașului;

b) imputarea arendașului a veniturilor și cheltuielilor generate de variațiile valorii rămase garantate a activelor arendate.

Exemplu. Întreprinderea X primește în arendă finanțată un automobil pe un termen de 5 ani cu valoarea de răscumpărare a automobilului de 100 000 lei. Valoarea rămasă garantată la sfîrșitul termenului de arendă va constitui 10 000 lei, care trebuie compensată arendatorului.

Dacă valoarea rămasă a automobilului va depăși suma de 10 000 lei, diferența va fi reflectată la venituri. Dacă, însă, această sumă va fi mai mică de 10 000 lei, diferența va fi înregistrată la cheltuielile suportate de arendaș;

c) acordarea arendașului a dreptului prioritar de a prelungi contractul de arendă pe perioada ulterioară a arendeii cu o plată de arendă mai joasă decât nivelul de piață.

Exemplu. Întreprinderea X arendează un utilaj pe un termen de 7 ani. La sfârșitul termenului de arendă (când utilajul este deja amortizat într-o mare proporție), arendașul are posibilitatea să prelungească contractul de arendă pentru o plată simbolică de 200 lei pe an, și, de asemenea, să semneze un contract de deservire a utilajului respectiv de către întreprinderea-arendator. Arendatorul a încasat venitul preconizat inițial pentru 7 ani de arendă și nu solicită returnarea utilajului, deoarece pentru el este avantajos venitul obținut din serviciile de exploatare a utilajului, deși plata simbolică de arendă constituie 200 lei.

Operațiunea respectivă este calificată drept arendă finanțată, deoarece arendașul va obține avantaje economice din exploatarea utilajului închiriat pe toată durata de serviciu util al acestuia.

12. Arendă operațională se consideră arenda în condițiile căreia riscurile și avantajele aferente folosirii și deținerii activelor arendate rămân pe seama arendatorului. În cazul acestei forme de arendă arendatorul transmite activele sale arendașului pe un termen anumit pentru satisfacerea necesităților temporare. La expirarea termenului de arendă activele se restituie arendatorului. Pe durata termenului de arendă operațională arendașului i se transmite numai dreptul de folosire a bunurilor arendate, iar drepturile și obligațiile de proprietar aparțin arendatorului.

13. Dacă prevederile contractului de arendă nu conțin nici una din condițiile prevăzute de standard în vederea determinării tipului de arendă și, dacă din alte prevederi decât cele menționate în standard reiese clar că, potrivit prevederilor contractului de arendă, nu sînt transferate toate riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate, arenda este clasificată ca fiind operațională.

[Paragraful 13 introdus prin OMF60/08.08.06, MO138-141/01.09.06 art.473]

14. Dacă arendatorul și arendașul convin în orice moment să modifice clauzele contractului de arendă fără a reînnoi contractul, tipul de arendă va fi revizuit în conformitate cu noile clauze contractuale. Astfel, dacă admitem că noile prevederi ar fi existat la începutul contractului de arendă, contractul revizuit este considerat un contract nou pe toată durata sa. Modificarea unor elemente din contract care nu sînt relevante pentru determinarea tipului de arendă (de exemplu, modificarea duratei de serviciu util al bunului sau valoarea lui probabilă rămasă) nu impune o nouă clasificare a arendeii din punct de vedere contabil.

[Paragraful 14 introdus prin OMF60/08.08.06, MO138-141/01.09.06 art.473]

15. Arenda terenurilor (cu excepția celor agricole) se examinează ca finanțată sau operațională în baza aceluiași principii ca și arenda altor active. În acest caz se ține seama de particularitatea terenurilor care, de obicei, au un termen nelimitat de serviciu economic și, dacă la finele termenului de arendă nu se prevede transmiterea dreptului de proprietate arendașului, el nu-și asumă riscurile principale și nu obține toate avantajele aferente utilizării terenurilor. De aceea în asemenea situații arenda terenurilor se consideră ca operațională. Dacă, însă, se îndeplinește cel puțin una din condițiile prevăzute în punctele a), b) și d) ale paragrafului 8 din prezentul standard, arenda terenurilor este finanțată.

16. Plățile de arendă operațională efectuate în avans se constată ca consumuri / cheltuieli ale perioadei pe durata contractului de arendă în concordanță cu avantajele economice obținute.

[Paragraful 16 introdus prin OMF60/08.08.06, MO138-141/01.09.06 art.473]

17. Arenda terenurilor și clădirilor este tratată ca arendă a unei singure unități cu două elemente componente: terenul și clădirea. La determinarea tipului de arendă la care vor fi atribuite terenul și clădirea, acestea vor fi luate în considerație separat.

[Paragraful 17 introdus prin OMF60/08.08.06, MO138-141/01.09.06 art.473]

18. Arenda (cedarea drepturilor de folosire) activelor nemateriale se subdivizează în finanțată sau operațională în funcție de faptul, dacă acestea sînt sau nu separabile de activele materiale. Clasificarea arendei activelor nemateriale inseparabile de cele materiale (de exemplu, transmiterea drepturilor de folosire a mijloacelor de transport, clădirilor etc.) se efectuează în baze generale, adică ca și arenda altor active. Arenda activelor nemateriale separabile de cele materiale se tratează, de obicei, ca arendă operațională, întrucît pe toată durata termenului de arendă proprietar al activelor nemateriale rămîne titularul de drepturi.

19. Un contract de arendă poate să cuprindă prevederi pentru modificarea (ajustarea) plăților de arendă, în funcție de anumiți factori (modificări ale cheltuielilor/consumurilor de achiziție, modificări ale nivelului prețului sau cheltuielilor/consumurilor aferente bunului arendat suportate de către arendator) care apar în perioada dintre încheierea contractului de arendă și începerea perioadei de arendă. În astfel de cazuri, se va presupune că efectul unor asemenea modificări a avut loc la încheierea contractului de arendă.

[Paragraful 19 introdus prin OMF60/08.08.06, MO138-141/01.09.06 art.473]

20. Leasingul este clasificat ca operațional sau financiar, în funcție de gradul de repartizare a riscurilor și avantajelor între locator și locatar. Contabilitatea leasingului financiar se ține în același mod ca și contabilitatea arendei finanțate, iar contabilitatea leasingului operațional – ca și contabilitatea arendei operaționale.

CONTABILITATEA ȘI REFLECTAREA ARENDEI ÎN RAPOARTELE FINANCIARE ALE ARENDAȘILOR

Arenda finanțată

21. În bilanțul contabil al arendașului bunurile luate în arendă finanțată se reflectă ca activ, iar plățile de arendă ce urmează a fi achitate - ca datorii. La începutul termenului de arendă activele arendate și datoriile aferente acestora se evaluează la cea mai mică sumă dintre valoarea de răscumpărare (contractuală) și valoarea scontată a plăților minime de arendă.

22. Mărima valorii de răscumpărare (contractuale) a activelor, precum și modul de calculare și plată a acesteia, se stipulează în contractul de arendă. Drept bază de calculare a valorii de răscumpărare (contractuale) servește, de regulă, valoarea venală a activelor arendate.

23. Valoarea scontată a plăților minime de arendă se calculează în baza coeficientului de scontare care este egal cu rata dobînzii stipulată în contractul de arendă. În cazul lipsei unei asemenea rate sau imposibilității calculării acesteia, valoarea scontată a plăților minime de arendă se determină, ținînd cont de rata excedentară a dobînzii la capitalul împrumutat al arendașului.

24. Cheltuielile directe inițiale și recuperate conform clauzelor contractului de arendă de către arendaș se trec la majorarea valorii de intrare a activelor arendate.

25. Plățile de arendă includ:

- a) plățile aferente recuperării valorii de răscumpărare (contractuale) a activelor arendate;
- b) cheltuielile de plată a dobînzilor.

26. Achitarea valorii de răscumpărare (contractuale) a activelor arendate se reflectă ca diminuare a obligațiilor de arendă și mijloacelor bănești sau a altor active, pe seama cărora aceasta se efectuează. Plățile convenționale de arendă vor fi înregistrate drept cheltuieli/consumuri ale perioadei în care sînt efectuate.

27. Mărima plății dobînzilor, modul de calculare și achitare a acestora se stipulează în contractul de arendă. Plata dobînzilor se constată ca cheltuieli ale activității financiare în baza metodei

specializării exercițiului (calculării) sau se capitalizează în modul prevăzut în S.N.C. 23 "Cheltuieli privind împrumuturile". Acestea sau se determină în fiecare perioadă de gestiune, luând ca bază de calcul rata fixă a dobânzii stabilită față de partea neachitată a plății de arendă, sau se stabilesc în sumă fixă pe toată durata arende, sau se calculează printr-o altă metodă prevăzută în contractul de arendă. La finele fiecărei perioade de gestiune suma calculată a plății dobânzilor se ia în calcul la determinarea indicatorului "Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)" din **Raportul de profit și pierdere**.

28. Uzura (amortizarea, epuizarea) activelor arendate se calculează de către arendaș în fiecare perioadă de gestiune în decursul duratei probabile de utilizare a acestora. În aceste scopuri se aplică metodele prevăzute în S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" și S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" și utilizate de arendaș pentru calcularea uzurii (amortizării, epuizării) activelor proprii similare.

29. Durata probabilă de utilizare a activelor este stabilită de arendaș la începutul termenului de arendă în funcție de clauzele contractului de arendă. Dacă la expirarea termenului de arendă contractul de arendă prevede cedarea către arendaș a drepturilor de proprietate asupra activului arendat, perioada probabilă de utilizare coincide cu durata de serviciu util al activului.

30. În cazul în care contractul de arendă prevede restituirea activelor arendatorului la expirarea termenului de arendă, uzura (amortizarea, epuizarea) activului arendat se calculează în decursul celui mai scurt dintre două termene: de arendă sau serviciu util al activului.

31. Uzura calculată (amortizarea, epuizarea) a activelor arendate se constată în fiecare perioadă de gestiune ca consumuri sau cheltuieli ale arendașului în funcție de destinația și utilizarea efectivă a activului respectiv.

32. Consumurile pentru reparația și restabilirea mijloacelor fixe arendate, recuperate de către arendaș conform clauzelor din contract, se constată ca cheltuieli ale perioadei sau se capitalizează în modul prevăzut în S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung". În acest caz în contabilitatea financiară valoarea lucrărilor de reparație se raportează la:

- cheltuielile perioadei, dacă reparația a fost efectuată în scopul menținerii sau restabilirii posibilității de a obține din mijloacele fixe avantaje economice în mărimile determinate la procurarea acestora;

- majorarea valorii mijloacelor fixe luate în arendă, dacă ca rezultat al reparației s-a mărit durata de funcționare utilă și/sau productivitatea acestora.

33. Reevaluarea activelor arendate se efectuează de către arendaș în conformitate cu cerințele S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" și S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" în același mod ca și reevaluarea activelor proprii similare.

Arenda operațională

34. Activele luate în arendă operațională se reflectă de către arendator în conturile extrabilanțiere în evaluarea prevăzută în contractul de arendă.

35. Consumurile/cheltuielile ce țin de primirea (restituirea) activelor arendate, de reparația și/sau restabilirea lor și recuperate de arendaș potrivit clauzelor contractului de arendă, se constată ca cheltuieli ale perioadei.

36. Plățile de arendă cuprind plata pentru folosirea bunurilor arendate, care se repartizează pe perioade de gestiune uniform sau prin altă metodă, prevăzută în contractul de arendă. Plățile de arendă se constată ca consumuri sau cheltuieli în conformitate cu metoda specializării exercițiului pe măsura survenirii termenelor de achitare a acestora, indiferent de momentul efectiv de plată a mijloacelor bănești sau a altei forme de compensare.

37. Dacă plata de arendă se calculează (se achită) în avans în contul viitoarelor perioade de

gestiune, aceasta se reflectă în prealabil ca cheltuieli anticipate și în continuare la survenirea perioadei corespunzătoare se trece la consumurile sau cheltuielile perioadei de gestiune curente. La finele fiecărei perioade de gestiune suma plății de arendă calculate se reflectă în Bilanțul contabil - în cazul constatării acesteia ca consumuri sau cheltuieli anticipate și/sau în **Raportul de profit și pierdere** - la constatarea acesteia ca cheltuieli ale perioadei curente.

CONTABILITATEA ȘI REFLECTAREA ARENDEI ÎN RAPOARTELE FINANCIARE ALE ARENDAȚILOR

Arenda finanțată

38. Arendatorul reflectă transmiterea activelor în arendă ca ieșire a acestora. În acest caz la începutul termenului de arendă valoarea de răscumpărare (contractuală) a activelor transmise în arendă se reflectă ca majorare a creanțelor și veniturilor anticipate, iar valoarea de bilanț a acestora se constată ca cheltuieli anticipate și casare a valorii de intrare a activelor indicate. Un atare mod de abordare este condiționat de principiul prudenței, conform căruia veniturile se constată numai în cazul în care întreprinderea are o certitudine întemeiată în obținerea acestora.

39. Venitul arendatorului din arenda finanțată cuprinde:

a) venitul din activitatea de investiții - în mărimea valorii de răscumpărare (contractuale) a activelor transmise în arendă;

b) venitul din activitatea financiară - în mărimea dobânzii de arendă primită de la arendaș pentru folosirea bunurilor arendate.

40. Valoarea de răscumpărare (contractuală), constatată inițial ca venituri anticipate, în decursul termenului de arendă se trece la veniturile din activitatea de investiții treptat (pe părți) - pe măsura survenirii termenelor de achitare a acesteia stabilite prin contractul de arendă sau în cazul răscumpărării înainte de termen de către arendaș a activelor arendate. La finele fiecărei perioade de gestiune partea neachitată a valorii de răscumpărare a activelor transmise în arendă se reflectă în bilanțul contabil în componența creanțelor și veniturilor anticipate.

41. Dobânda pentru arendă se constată în fiecare perioadă de gestiune ca venit din activitatea financiară prin metoda specializării exercițiului uniform (în părți egale) sau prin altă metodă prevăzută în contractul de arendă. La finele fiecărei perioade de gestiune venitul calculat sub forma dobânzii pentru arendă se ia în calcul la determinarea indicatorului "Rezultatul din activitatea financiară: profit (pierdere)" din **Raportul de profit și pierdere**.

42. Cheltuielile arendatorului ce țin de operațiunile aferente arendei finanțate cuprind:

a) cheltuielile activității de investiții - în mărimea valorii de bilanț a activelor transmise în arendă;

b) cheltuielile ocazionate de încheierea contractului de arendă și transmiterea activelor în arendă.

43. Valoarea de bilanț a activelor transmise în arendă se constată ca cheltuieli ale activității de investiții treptat (pe părți), concomitent cu constatarea ca venit a valorii de răscumpărare (contractuale) a activelor menționate. Un atare mod de constatare rezultă din principiul concordanței, care prevede reflectarea concomitentă în contabilitate și în rapoartele financiare a cheltuielilor și veniturilor aferente unora și acelorași operațiuni. La finele fiecărei perioade de gestiune valoarea de bilanț a activelor transmise în arendă, care nu este trecută la cheltuielile activității de investiții, se reflectă în bilanțul contabil ca activ în componența cheltuielilor anticipate pe termen lung și/sau curente.

44. Consumurile ocazionate de încheierea contractului de arendă și transmiterea activelor în arendă (de comision, juridice, consultative etc.) se constată ca cheltuieli ale perioadelor curente sau anticipate în funcție de modul de contabilizare acceptat de întreprindere în politica de contabilitate.

45. Producătorii și/sau dealerii cu atribuții de arendatori reflectă transmiterea activelor în arendă ca vânzare ordinară a acestora. În acest caz la începutul termenului de arendă valoarea de răscumpărare (contractuală) a activelor transmise în arendă se constată ca venit, iar valoarea de bilanț a acestora - ca cheltuieli ale perioadei curente.

46. Consumurile producătorilor și/sau ale dealerilor-arendatori ce țin nemijlocit de transmiterea activelor în arendă pe măsura apariției se constată ca cheltuieli ale perioadei în conformitate cu cerințele S.N.C. 3 "Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii".

47. Dobânda pentru arendă destinată producătorilor și/sau dealerilor-arendatori se constată în decursul termenului de arendă ca venituri din activitatea financiară uniform sau prin altă metodă prevăzută în contractul de arendă. Dacă în contractul de arendă sînt stabilite rate ale dobînzilor reduse artificial, suma venitului financiar se determină în baza ratei comerciale a dobînzii aplicate pentru vânzări obișnuite la începutul termenului de arendă.

48. Activele restituite arendatorului la expirarea termenului de arendă sau în cazul rezilierii înainte de termen a contractului de arendă se înregistrează (evaluează) la

- valoarea rămasă - în cazul restituirii activelor la expirarea termenului de arendă;
sau

- valoarea de bilanț a activelor care n-a fost trecută la cheltuielile activității de investiții - în cazul în care restituirea activelor este cauzată de rezilierea înainte de termen a contractului de arendă.

Arenda operațională

49. Activele transmise în arendă operațională se reflectă în conturile contabilității financiare și în bilanțul contabil al arendatorului.

50. Cheltuielile ocazionate de transmiterea activelor în arenda operațională și recuperate conform clauzelor contractului de către arendator se constată ca cheltuieli ale perioadei.

51. Plata de arendă primită de arendator în decursul termenului de arendă se constată uniform ca venit în conformitate cu metoda specializării exercițiului, iar la finele fiecărei perioade de gestiune se reflectă în **Raportul de profit și pierdere** al arendatorului în componenta veniturilor activității operaționale.

52. Uzura (amortizarea, epuizarea) activelor transmise în arendă se calculează de arendator în fiecare perioadă de gestiune în conformitate cu cerințele S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" și S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale", prin una din metodele acceptate pentru activele similare. Uzura (amortizarea, epuizarea) calculată se constată ca cheltuieli ale perioadei, iar la finele fiecărei perioade de gestiune se reflectă în **Raportul de profit și pierdere** al arendatorului.

53. Consumurile ce țin de reparația și restabilirea activelor transmise în arendă și recuperate conform clauzelor contractului de către arendator se constată ca cheltuieli ale perioadei sau se capitalizează în modul prevăzut de S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" și S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale".

54. Reevaluarea activelor transmise în arendă operațională se efectuează de către arendator în conformitate cu cerințele S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" și S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale" în același mod ca și reevaluarea altor active similare.

CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR PRIVIND VÎNZAREA ACTIVELOR CU ARENDĂ REVERSIBILĂ

55. Tranzacțiile privind vânzarea activelor cu arendă reversibilă ulterioară (leasing reversibil) cuprind două operațiuni principale:

- a) vânzarea-cumpărarea activului;
- b) transmiterea acestui activ în arendă vânzătorului cu atribuții de arendaș.

56. Operațiunea indicată în punctul a) al paragrafului 55 din prezentul standard se reflectă la vânzător ca o vânzare ordinară a activelor, iar la cumpărător - ca procurare a acestora. Vânzătorul determină și constată cheltuielile și veniturile din vânzări în modul prevăzut de S.N.C.3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii" și S.N.C.18 "Venitul". Cumpărătorul evaluează și constată bunurile cumpărate ca activ în conformitate cu cerințele S.N.C. 16 "Contabilitatea activelor materiale pe termen lung" și S.N.C. 13 "Contabilitatea activelor nemateriale".

57. La efectuarea operațiunii indicate în punctul b) al paragrafului 55 din prezentul standard, vânzătorul are atribuții de arendaș, iar cumpărătorul - de arendator. În acest caz activele arendate se contabilizează și se reflectă în rapoartele financiare ale arendașilor și arendatorilor în modul expus în paragrafele 21-54 din prezentul standard.

PUBLICITATEA INFORMAȚIEI

58. În rapoartele financiare ale arendașului se dezvăluie:

- valoarea de răscumpărare (contractuală) a bunurilor luate în arendă finanțată sau operațională;
- mărimea datoriilor de arendă curente și pe termen lung;
- suma plăților dobânzilor aferente arendei finanțate și operaționale, constatată ca cheltuieli ale perioadei de gestiune respective;
- suma plăților dobânzilor capitalizate aferente arendei finanțate;
- suma uzurii (amortizării, epuizării) calculate a activelor luate în arendă finanțată;
- suma veniturilor și cheltuielilor calculate din transmiterea activelor în subarendă;
- suma plății convenționale de arendă constatată ca cheltuială a perioadei de gestiune curentă;
- suma ecartului (reducerii) de reevaluare rezultată din reevaluarea activelor arendate de către arendaș;
- descrierea contractelor principale de arendă, încheiate de către arendaș.

59. În rapoartele financiare ale arendatorului se dezvăluie:

- valoarea de răscumpărare și de bilanț a activelor transmise în arendă finanțată și operațională;
- suma uzurii (amortizării, epuizării) activelor transmise în arendă operațională, calculată în perioada de gestiune curentă pe tipurile acestora;
- suma valorii de răscumpărare (contractuale) și a celei de bilanț ale activelor transmise în arendă, constatate în perioada de gestiune curentă respectiv ca venituri și cheltuieli ale activității de investiții;
- suma veniturilor calculate în perioada de gestiune curentă sub formă de dobânzi pentru arendă;
- suma plății convenționale de arendă constatată ca venit al perioadei de gestiune curente;
- mărimea creanțelor neachitate de arendaș pe termenele de apariție a acestora;
- suma ecartului (reducerii) de reevaluare rezultată din reevaluarea de către arendator a activelor transmise în arendă.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE A STANDARDULUI

60. Prezentul standard intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.