

Contractul de închiriere la chiriaș – aceeași tranzacție, dar contabilizare diferită, cu consecințe asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare și a indicatorilor calculați pe baza acestora

Prof. univ. dr. Marian SĂCĂRIN

Academia de Studii Economice din București

Abstract

In our country, the lease agreements are differently accounted at the tenant according to the used accounting reference system. Thus, in the case of entities applying the International Financial Reporting Standards, when the lease agreement is concluded, an asset is recognized in the form of a right of use in association with a debt. During the carrying out of the contract, the right of use is amortized, and the existence of the debt entails, in its turn, recognition of financial expenses and reimbursements. Instead, at the entities applying the accounting regulations compliant with the European directives, only the expenses incurred by the rents and possibly the debts related to the payable instalments provided in the lease agreement are recognized. Consequently, the information in the financial statements is not the same, and the indicators calculated based on them have, in their turn, different values.

Key terms: lease agreement, tenant, accounting, International Financial Reporting Standards, accounting regulations compliant with the European directives, financial statements, indicators

Termeni-cheie: contract de închiriere, chiriaș, contabilitate, Standarde Internaționale de Raportare Financiară, reglementări contabile conforme cu directivele europene, situații financiare, indicatori

Clasificare JEL: M41, M48, K33

To cite this article: Marian Săcărin, *Contractul de închiriere la chiriaș – aceeași tranzacție, dar contabilizare diferită, cu consecințe asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare și a indicatorilor calculați pe baza acestora*, CECCAR Business Review, N° 2/2023, pp. 3-13, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.02.01>

1. Introducere

În țara noastră, contractele de închiriere se contabilizează diferit la chiriaș în funcție de referențialul contabil utilizat. Astfel, în cazul entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), în momentul încheierii contractului de închiriere se recunoaște un activ sub forma unui drept de utilizare în corespondență cu o datorie. Pe parcursul derulării contractului, dreptul de utilizare se amortizează, iar existența datoriei implică, la rândul său, recunoașterea de cheltuieli financiare și rambursări. În schimb, la entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene se recunosc doar cheltuielile cu chiriile și eventual datoriile aferente ratelor de plătit prevăzute în contractul de închiriere. Drept urmare, informațiile din situațiile financiare nu sunt aceleași, iar indicatorii calculați pe baza acestora au, la rândul lor, valori diferite.

2. Prezentarea comparativă a contabilizării contractului de închiriere la chiriaș

2.1. Contabilizarea contractelor de închiriere la chiriaș în cazul entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (se au în vedere prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare)

În cazul entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, la contabilizarea contractelor de închiriere trebuie să se țină cont de prevederile IFRS 16 *Contracte de leasing*. Potrivit acestuia, la începutul contractului de închiriere, la chiriaș se recunosc atât un activ sub forma unui drept de utilizare, cât și o datorie.

Inițial, datoria se evaluează la valoarea actualizată a chiriilor de plătit aferente contractului. Actualizarea se efectuează pe baza ratei dobânzii implicite aferente contractului, iar dacă aceasta nu poate fi determinată, se utilizează o rată marginală de îndatorare a chiriașului.

În valoarea dreptului de utilizare a activului se includ:

- valoarea inițială actualizată a datoriei și
- orice alte costuri directe suportate de chiriaș.

Ulterior, sumele plătite se împart în rambursare de datorie și cheltuială cu dobânda, iar activul aferent dreptului de utilizare se amortizează, de regulă liniar, pe durata contractului de închiriere.

2.2. Contabilizarea contractelor de închiriere la utilizator în cazul entităților care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene (se au în vedere prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare)

În cazul acestor entități, la chiriaș, sumele plătite/de plătit se contabilizează sub formă de cheltuială, recunoașterea lor efectuându-se în mod liniar. De asemenea, cu ajutorul conturilor din afara bilanțului se contabilizează valoarea bunurilor primite în chirie și cea a chiriilor rămase de plătit.

2.3. Exemplu practic de contabilizare a unui contract de închiriere la chiriaș

Începând cu data de 01.01.N, societatea A închiriază în totalitate un imobil nou al societății B. Contractul de închiriere se derulează pe o perioadă de 5 ani. Chiria anuală, de 48.000 lei, se plătește la începutul fiecărui an, pe 5 ianuarie, iar factura pentru chirie se primește pe 3 ianuarie. Rata dobânzii implicită a contractului de închiriere nu se poate determina și, drept urmare, pentru actualizarea plăților aferente contractului se folosește rata marginală de îndatorare a chiriașului, de 12%. La societatea A, dreptul de utilizare a imobilului se amortizează liniar pe durata contractului de închiriere.

■ **Contabilizarea contractului de închiriere potrivit IFRS 16 Contracte de leasing (Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin OMFP nr. 2.844/2016)**

i) La 01.01.N, la societatea A se recunoaște un drept de utilizare, care este egal cu valoarea actualizată (VA) a plăților aferente contractului:

$$VA = 48.000 \text{ lei} + 48.000 \text{ lei}/(1 + 0,12) + 48.000 \text{ lei}/(1 + 0,12)^2 + 48.000 \text{ lei}/(1 + 0,12)^3 + 48.000 \text{ lei}/(1 + 0,12)^4 = 193.793 \text{ lei}$$

193.793 lei	251	=	167	193.793 lei
	„Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

ii) La 03.01.N se primește factura de 48.000 lei pentru chiria aferentă anului N (referitor la taxa pe valoarea adăugată trebuie avute în vedere prevederile art. 292 alin. (2) pct. 6 lit. e) din Codul fiscal):

48.000 lei	167	=	4641	48.000 lei
	„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		„Datorii aferente contractelor de leasing”	

iii) La 05.01.N se plătește factura pentru chiria aferentă anului N:

48.000 lei	4641	=	5121	48.000 lei
	„Datorii aferente contractelor de leasing”		„Conturi la bănci în lei”	

Ulterior, chiriile de plătit sunt defalcate în rambursare de datorie (principal) și cheltuieli cu dobânzile aferente contractului de leasing, așa cum rezultă din Tabelul 1.

Tabelul 1. Detalierea sumelor de plătit în rambursare de datorie și cheltuieli cu dobânzile

Data	Suma plătită (lei)	Rata de actualizare (%)	Rambursare de datorie (principal) (lei)	Cheltuială cu dobânda (lei)	Datorie rămasă (principal) (lei)
01.01.N	0	12	0	0	193.793
01.01.N	48.000	12	48.000	0	145.793
01.01.N+1	48.000	12	30.505	17.495*	115.288
01.01.N+2	48.000	12	34.165	13.835**	81.123
01.01.N+3	48.000	12	38.265	9.735***	42.857
01.01.N+4	48.000	12	42.857	5.143****	0
Total	240.000	X	193.793	46.207	X

* Dobânda aferentă anului N;

** Dobânda aferentă anului N+1;

*** Dobânda aferentă anului N+2;

**** Dobânda aferentă anului N+3.

Pe parcursul exercițiului financiar, la sfârșitul fiecărei luni se contabilizează cheltuiala cu dobânda și amortizarea lunară a dreptului de utilizare aferent activului închiriat:

iv) La 31.01.N se contabilizează cheltuiala cu dobânda aferentă lunii ianuarie N:

Cheltuiala lunară cu dobânda în exercițiul N = 17.495 lei/12 luni = 1.457,91 lei

1.457,91 lei	6685	=	1687	1.457,91 lei
	„Cheltuieli privind dobânzile aferente contractelor de leasing”		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”	

v) La 31.01.N se înregistrează amortizarea lunară a dreptului de utilizare aferent activului închiriat:

Amortizarea lunară a dreptului de utilizare aferent activului închiriat = 193.793 lei/60 luni = 3.229,88 lei

3.229,88 lei	685	=	285	3.229,88 lei
	„Cheltuieli cu amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”		„Amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”	

Înregistrările iv) și v) se efectuează și la sfârșitul celorlalte luni ale anului N.

vi) La 03.01.N+1 se primește factura pentru chiria aferentă anului N+1. Suma de plătit este defalcată în rambursare de datorie (principal) și dobândă, potrivit datelor din Tabelul 1:

48.000 lei	%	=	4641	48.000 lei
30.505 lei	167		„Datorii aferente contractelor de leasing”	
	„Alte împrumuturi și datorii asimilate”			
17.495 lei	1687		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”	

vii) La 05.01.N+1 se plătește factura pentru chiria aferentă anului N+1:

48.000 lei	4641	=	5121	48.000 lei
	„Datorii aferente contractelor de leasing”		„Conturi la bănci în lei”	

viii) La 31.01.N+1 se contabilizează cheltuiala cu dobânda aferentă lunii ianuarie N+1:

Cheltuiala lunară cu dobânda în exercițiul N+1 = 13.835 lei/12 luni = 1.152,92 lei

1.152,92 lei	6685	=	1687	1.152,92 lei
	„Cheltuieli privind dobânzile aferente contractelor de leasing”		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”	

ix) La 31.01.N+1 se înregistrează amortizarea lunară a dreptului de utilizare aferent activului închiriat:

3.229,88 lei	685	=	285	3.229,88 lei
	„Cheltuieli cu amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”		„Amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”	

Înregistrările viii) și ix) se efectuează și la sfârșitul celorlalte luni ale anului N+1.

În exercițiile N+2 și N+3, înregistrările contabile sunt similare cu cele din N+1. Drept urmare, le prezentăm pe cele aferente ultimului an de închiriere (N+4).

x) La 03.01.N+4 se primește factura pentru chiria aferentă anului N+4. Suma de plătit este defalcată în rambursare de datorie (principal) și dobândă, potrivit datelor din Tabelul 1:

48.000 lei	%	=	4641	48.000 lei
42.857 lei	167		„Datorii aferente contractelor de leasing”	
	„Alte împrumuturi și datorii asimilate”			
5.143 lei	1687		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”	

xi) La 05.01.N+4 se plătește factura pentru chiria aferentă anului N+4:

48.000 lei	4641	=	5121	48.000 lei
	„Datorii aferente contractelor de leasing”		„Conturi la bănci în lei”	

xii) La 31.01.N+4 se contabilizează amortizarea lunară a dreptului de utilizare aferent activului închiriat:

3.229,88 lei	685	=	285	3.229,88 lei
	„Cheltuieli cu amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”		„Amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”	

Această înregistrare se efectuează și la sfârșitul celorlalte luni ale anului N+4.

xiii) La 31.12.N+4, la încheierea contractului de închiriere, dreptul de utilizare aferent activului închiriat este complet amortizat și, în consecință, acesta se scoate din evidență:

193.793 lei	285	=	251	193.793 lei
	„Amortizarea activelor aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”		„Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing”	

■ **Contabilizarea contractului de închiriere potrivit reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014)**

Potrivit acestor reglementări, la chiriaș se înregistrează doar facturile de chirie și plata lor. Valoarea de inventar a bunurilor închiriate și valoarea facturilor de plătit se contabilizează cu ajutorul conturilor de ordine și evidență din afara bilanțului.

i) La 01.01.N, pe baza contractului de închiriere se contabilizează valoarea de inventar a imobilului închiriat (presupunem că aceasta este de 1.200.000 lei):

Debit 8031	1.200.000 lei
„Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare”	

ii) La 01.01.N se înregistrează sumele reprezentând chiriile de plătit aferente contractului de închiriere, în valoare de 240.000 lei (48.000 lei/an x 5 ani):

Debit 8036	240.000 lei
„Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	

iii) La 03.01.N se primește factura pentru chiria aferentă anului N:

48.000 lei	471	=	401	48.000 lei
	„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Furnizori”	

iv) La 05.01.N se plătește factura pentru chiria aferentă anului N:

48.000 lei	401	=	5121	48.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

v) La 05.01.N se înregistrează diminuarea sumelor de plătit sub formă de chirii:

	Credit 8036	48.000 lei
	„Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	

vi) La 31.01.N se contabilizează cheltuiala cu chiria aferentă lunii ianuarie, în valoare de 4.000 lei (48.000 lei/12 luni):

4.000 lei	612	=	471	4.000 lei
	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

Această înregistrare se efectuează la sfârșitul fiecărei luni a anului N.

vii) La 03.01.N+1 se primește factura pentru chiria aferentă anului N+1:

48.000 lei	471	=	401	48.000 lei
	„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Furnizori”	

viii) La 05.01.N+1 se plătește factura pentru chiria aferentă anului N+1:

48.000 lei	401	=	5121	48.000 lei
	„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

ix) La 05.01.N+1 se înregistrează diminuarea sumelor de plătit sub formă de chirii:

	Credit 8036	48.000 lei
	„Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”	

x) La 31.01.N+1 se contabilizează cheltuiala cu chiria aferentă lunii ianuarie, în valoare de 4.000 lei:

4.000 lei	612	=	471	4.000 lei
	„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

Această înregistrare se efectuează la sfârșitul fiecărei luni a anului N+1.

În exercițiile N+2 și N+3, înregistrările contabile sunt identice cu cele din N+1.

Și în anul N+4 înregistrările sunt similare cu cele din N+1, cu excepția faptului că la data de 31.12.N+4 se elimină din evidența extrabilanțieră bunul primit în chirie:

	Credit 8031	1.200.000 lei
	„Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare”	

3. Analiza comparativă a informațiilor prezentate în situațiile financiare

Contabilizarea diferită a contractului în funcție de cele două referențiale contabile are consecințe evidente și asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare. Astfel, în situația poziției financiare (bilanț), societățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară prezintă active și datorii, în timp ce acestea nu se recunosc la entitățile care folosesc reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014 (Tabelul 2).

De asemenea, contabilizarea diferită are consecințe și asupra rezultatului exercițiului. Aplicarea reglementărilor contabile aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014 presupune recunoașterea de cheltuieli de exploatare cu chiriile repartizate constant pe durata contractului de închiriere, în timp ce în cazul entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară cheltuielile generate de contractul de închiriere, care sunt alcătuite din cheltuielile cu dobânzile și cele cu amortizarea drepturilor de utilizare a activelor dobândite în leasing, nu sunt repartizate constant, acestea diminuându-se pe măsură ce se derulează contractul de închiriere (Tabelul 3). În plus, impactul diferit asupra rezultatului are influență și asupra capitalurilor proprii (Tabelul 4).

Reflectarea diferită în contabilitate nu are consecințe asupra trezoreriei, aceasta fiind afectată în aceeași măsură. Însă informațiile prezentate în tabloul fluxurilor de trezorerie sunt diferite. Astfel, în cazul entităților care aplică reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014, plata chiriei este inclusă în fluxurile de trezorerie aferente activităților de exploatare, în timp ce la companiile care utilizează IFRS plata chiriei afectează fluxurile de trezorerie aferente activităților de finanțare (Tabelul 5) și activităților de exploatare atunci când, potrivit politicilor contabile de prezentare adoptate, dobânzile plătite sunt asimilate fluxurilor de trezorerie aferente activităților de exploatare (Tabelul 6).

Tabelul 2. Prezentarea comparativă a consecințelor asupra valorii activelor și datoriilor din situația poziției financiare (bilanț)

- lei -

Data	Entitățile care aplică IFRS			Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014		
	Active	Datorii	Obligații evidențiate în afara bilanțului	Active	Datorii	Obligații evidențiate în afara bilanțului
31.12.N	155.034,4	176.793	0	0	0	192.000
31.12.N+1	116.275,8	129.123	0	0	0	144.000
31.12.N+2	77.517,2	90.858	0	0	0	96.000
31.12.N+3	38.758,6	48.000	0	0	0	48.000
31.12.N+4	0	0	0	0	0	0

Tabelul 3. Prezentarea comparativă a consecințelor asupra profitului sau pierderii

- lei -

Elemente	31.12.N		31.12.N+1		31.12.N+2		31.12.N+3		31.12.N+4	
	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014
Venituri	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cheltuieli cu chiriile	0	48.000	0	48.000	0	48.000	0	48.000	0	48.000
EBITDA	X	X - 48.000	X	X - 48.000	X	X - 48.000	X	X - 48.000		X - 48.000
Cheltuieli cu amortizarea	38.758,6	0	38.758,6	0	38.758,6	0	38.758,6	0	38.758,6	0
Rezultat din exploatare	X - 38.758,6	X - 48.000	X - 38.758,6	X - 48.000	X - 38.758,6	X - 48.000	X - 38.758,6	X - 48.000	X - 38.758,6	X - 48.000

Elemente	31.12.N		31.12.N+1		31.12.N+2		31.12.N+3		31.12.N+4	
	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014
Cheltuieli cu dobânzile	17.495	0	13.835	0	9.735	0	5.143	0	0	0
Rezultat înainte de impozitul pe profit*	X - 56.253,6	X - 48.000	X - 52.593,6	X - 48.000	X - 48.493,6	X - 48.000	X - 43.901,6	X - 48.000	X - 38.758,6	X - 48.000

* Dacă în cazul entităților care aplică IFRS cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile în totalitate, consecința asupra rezultatului net este similară cu cea asupra rezultatului brut.

Notă: Consecința asupra rezultatului brut este aceeași pentru perioada totală a contractului de închiriere, însă de la un an la altul apar diferențe.

Tabelul 4. Prezentarea comparativă a consecințelor asupra valorii capitalurilor proprii

- lei -

Data	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Diferență
31.12.N	-56.253,6	-48.000	-1.374
31.12.N+1	-52.593,6	-48.000	-733
31.12.N+2	-48.493,6	-48.000	-48
31.12.N+3	-43.901,6	-48.000	+686
31.12.N+4	-38.758,6	-48.000	+1.469
Total	-240.000,0	-240.000	0

Notă: Consecința asupra capitalurilor proprii este aceeași pentru perioada totală a contractului de închiriere, însă de la un an la altul apar diferențe.

Tabelul 5. Prezentarea comparativă a consecințelor asupra fluxurilor de trezorerie (dobânda plătită este considerată flux de trezorerie aferent activităților de finanțare)

- lei -

Elemente	N		N+1		N+2		N+3		N+4	
	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014
Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de exploatare		-48.000		-48.000		-48.000		-48.000		-48.000
Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de investiții										
Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de finanțare	-48.000		-48.000		-48.000		-48.000		-48.000	
Variația trezoreriei	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000

Tabelul 6. Prezentarea comparativă a consecințelor asupra fluxurilor de trezorerie (dobânda plătită este considerată flux de trezorerie aferent activităților de exploatare)

- lei -

Elemente	N		N+1		N+2		N+3		N+4	
	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014	Entitățile care aplică IFRS	Entitățile care aplică OMFP nr. 1.802/2014
Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de exploatare		-48.000	-17.495	-48.000	-13.835	-48.000	-9.735	-48.000	-5.143	-48.000
Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de investiții										
Fluxuri de trezorerie generate de activitățile de finanțare	-48.000		-30.505		-34.165		-38.265		-42.857	
Variația trezoreriei	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000	-48.000

4. Analiza comparativă a influenței modului de contabilizare diferit asupra indicatorilor determinați pe baza informațiilor din situațiile financiare

Deoarece valorile prezentate în situațiile financiare sunt diferite, și indicatorii care sunt determinați pe baza acestora au valori diferite. În Tabelul 7 este prezentată o analiză comparativă a consecințelor pe care le are contabilizarea diferită asupra unor indicatori calculați pe baza informațiilor prezentate în situațiile financiare.

Tabelul 7. Consecințele contabilizării diferite asupra indicatorilor determinați pe baza informațiilor din situațiile financiare

Indicator	Formula de calcul	Explicație
Rata îndatorării	$\frac{\text{Datorii}}{\text{Capitaluri proprii}}$	În cazul entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în categoria datoriilor se regăsesc și datoriile aferente contractului de închiriere. Drept urmare, indicatorul este mai mare la aceste companii decât la cele care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene.
Rata lichidității curente	$\frac{\text{Active curente}}{\text{Datorii curente}}$	Deoarece la entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară în categoria datoriilor curente se regăsește și partea curentă a datoriei aferente contractului de închiriere, indicatorul este mai mic la aceste companii decât la cele care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene.
Viteza de rotație a activelor	$\frac{\text{Cifra de afaceri}}{\text{Total active}}$	În cazul entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în categoria activelor este inclus și activul aferent dreptului de utilizare a bunului închiriat. Astfel, indicatorul este mai mic la aceste companii decât la cele care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene.

Indicator	Formula de calcul	Explicație
EBITDA	<i>Rezultatul înainte de cheltuielile cu dobânzile, impozitele, deprecierile și amortizarea</i>	Deoarece la entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară acest indicator nu este afectat de cheltuielile aferente contractului de închiriere (cheltuielile cu dobânzile și cele cu amortizarea activului aferent dreptului de utilizare a bunului închiriat), valoarea indicatorului este mai mare la aceste companii decât la cele care aplică reglementările conforme cu directivele europene, la acestea din urmă fiind influențat de cheltuielile cu chiriile.
EBIT	<i>Rezultatul înainte de cheltuielile cu dobânzile și impozitul pe profit</i>	Deoarece cheltuielile cu amortizarea activului aferent dreptului de utilizare a bunului închiriat recunoscute la entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară sunt mai mici decât cheltuielile cu chiriile recunoscute la entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene, valoarea indicatorului este mai mare la cele dintâi.
Rezultatul net al exercițiului (Profit sau pierdere)	<i>Venituri – Cheltuieli</i>	În primii ani ai contractului de închiriere, indicatorul este mai mic la entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în timp ce în ultimii ani ai contractului este mai mare, din cauza diferenței care apare între cheltuielile cu amortizarea și cele cu dobânzile, pe de o parte, și cheltuielile cu chiriile, pe de altă parte. Însă, pe întreaga perioadă a contractului, influența asupra rezultatului este identică indiferent de referențialul contabil utilizat.
Rezultatul pe acțiune	$\frac{\text{Rezultatul net al exercițiului}}{\text{Numărul de acțiuni emise}}$	Situația este similară cu cea aferentă rezultatului net.
Fluxul net de trezorerie generat de activitățile de exploatare	<i>Diferența dintre încasările și plățile aferente activităților de exploatare (dobânzile plătite nu sunt incluse în aceste activități)</i>	Este mai mare la entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, deoarece plata este inclusă în totalitate în categoria fluxurilor de trezorerie aferente activităților de finanțare, în timp ce la entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene plata este inclusă în categoria activităților de exploatare.
Fluxul net de trezorerie generat de activitățile de exploatare	<i>Diferența dintre încasările și plățile aferente activităților de exploatare (dobânzile plătite sunt incluse în aceste activități)</i>	Este mai mare la entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, deoarece dobânda plătită este mai mică decât suma plătită, care este inclusă în categoria fluxurilor de trezorerie aferente activităților de exploatare în cazul entităților care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene.

Indicator	Formula de calcul	Explicație
Fluxul net de trezorerie generat de activitățile de finanțare	<i>Diferența dintre încasările și plățile aferente activităților de finanțare</i>	Este mai mic la entitățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară decât la cele care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene, deoarece rambursarea de datorie (principal) aferentă contractului de închiriere este inclusă în categoria activităților de finanțare.
Fluxul net de trezorerie total	<i>Diferența dintre încasările și plățile generate de activitățile de exploatare, de finanțare și de investiții</i>	Nu este afectat, deoarece plățile sunt identice indiferent de referențialul contabil utilizat.

5. Concluzii

Reflectarea diferită în contabilitate a contractului de închiriere la chirie are consecințe asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare. Astfel, în cazul entităților care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară se recunosc active și datorii, în timp ce la entitățile care utilizează reglementările contabile conforme cu directivele europene nu se întâmplă acest lucru. De asemenea, la prima categorie de entități rezultatul nu este afectat într-o manieră liniară, așa cum se întâmplă în cazul celor din urmă, deoarece cheltuielile cu amortizarea activului aferent dreptului de utilizare și cheltuielile cu dobânzile sunt diferite de la un exercițiu financiar la altul, în timp ce cheltuielile cu chirii sunt repartizate liniar. Deși fluxul de trezorerie net total nu este influențat de modalitatea de contabilizare, la entitățile care aplică IFRS-urile, fluxul net de trezorerie aferent activităților de exploatare este mai mare, iar cel aferent activităților de finanțare este mai mic. Rata îndatorării, EBITDA și EBIT sunt mai mici la companiile care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene, în timp ce lichiditatea curentă și viteza de rotație a activelor sunt mai mari.

Bibliografie

1. Săcărin, M. (2017), *IFRS 16 "Leases" – Consequences on the Financial Statements and Financial Indicators*, Audit Financiar, vol. 15, nr. 1 (145), pp. 114-122.
2. IASB (2016), *Effects Analysis, IFRS 16 Leases*, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>.
3. IASB (2017), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2017, Partea A – Cadrul general conceptual de raportare financiară și dispoziții*, traducere CECCAR, Editura CECCAR, București.
4. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
5. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
6. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.020 bis/19.12.2016, cu modificările și completările ulterioare.