

10 aprilie 2020

IFRS 16 și Covid-19

Contabilizarea concesiilor de la plata chiriei determinate de covid-19 prin aplicarea IFRS 16 *Contracte de leasing*

Acest document are scopul de a sprijini aplicarea consecventă a dispozițiilor din Standardele IFRS®

Ne-au fost aduse la cunoștință schimbări aferente contractelor de leasing care au apărut, sau urmează să apară, ca rezultat al pandemiei covid-19. Aceste schimbări includ, de exemplu, locatori care oferă locatarilor comerciali perioade de grație de la plata chiriei.

IFRS 16 *Contracte de leasing* stipulează că pot apărea schimbări ale plăților aferente contractelor de leasing pe toată perioada contractului. Contabilizarea acestor modificări (dacă sunt semnificative) implică aplicarea raționamentului și depinde de un număr de factori, inclusiv dacă acele schimbări au fost stipulate în termenele și condițiile inițiale ale contractului de leasing. Pot apărea schimbări direct din amendamentele la contractul de leasing sau indirect, de exemplu, din acțiunile guvernului ca răspuns la pandemia covid-19. Când se contabilizează modificări ale plăților aferente contractelor de leasing, entitatea ia în considerare atât contractul de leasing cât și orice legi sau reglementări aplicabile. Cu alte cuvinte, când aplică IFRS 16, entitatea tratează o modificare a plății aferente contractului de leasing în același mod, indiferent dacă schimbarea rezultă dintr-o modificare a contractului în sine, sau de exemplu, dintr-o modificare a legislației sau reglementărilor aplicabile.

IFRS 16 stabilește dispoziții specifice pentru contabilizarea unor modificări ale plăților aferente contractelor de leasing, de exemplu cele care rezultă din modificările unui indice sau a unei rate folosite pentru a determina plățile de leasing. Dacă nu, contabilizarea prevăzută de IFRS16 a unei modificări ale plăților aferente contractelor de leasing depinde de măsura în care acea schimbare este conformă definiției unei modificări a contractului de leasing sau nu.

Evaluarea măsurii în care o modificare a plăților este o modificare a contractului de leasing

IFRS 16 definește o **modificare a contractului de leasing** printr-o schimbare a obiectului unui contract de leasing, sau o contravaloare pentru un contract de leasing, care nu a fost inclus în termenele și condițiile originale ale contractului de leasing.

La evaluarea măsurii în care a avut loc vreo **modificare în obiectul contractului de leasing**, o entitate are în vedere dacă a avut loc o schimbare în dreptul de folosință conferit locatarului prin contract - exemplele unei schimbări în obiectul unui contract de leasing includ adăugarea sau încetarea dreptului de folosință a unuia sau mai multor active-suport, extinderea sau scurtarea duratei contractului de leasing. O amânare a plăților aferente contractului de leasing sau o reducere a acestora nu reprezintă modificări ale obiectului contractului de leasing.

La evaluarea măsurii în care a avut loc o **schimbare în contravaloarea contractului de leasing**, o entitate analizează efectul general al oricărei modificări ale plăților aferente contractelor de leasing. De exemplu, dacă un locatar nu face plățile aferente contractului de leasing pe o perioadă de trei luni, plățile pentru perioadele următoare pot fi mărite direct proporțional, astfel încât contravaloarea contractului de leasing să rămână neschimbată.

Dacă nu există nicio modificare a obiectului contractului sau a contravalorii contractului de leasing, atunci nu există nicio modificare în obiectul contractului de leasing.

Dacă a avut loc o modificare, fie a obiectului fie a contravalorii contractului de leasing, rămâne la latitudinea entității să evalueze în ce măsură acea schimbare a fost **parte din termenele și condițiile inițiale** ale contractului. O entitate aplică punctul 2 din IFRS16 și are în vedere atât termenele și condițiile contractului cât și toate faptele și circumstanțele relevante. Faptele și circumstanțele relevante pot include contracte, dreptul statutar sau alte legi sau reglementări aplicabile contractelor de leasing¹.

De exemplu, contractele de leasing sau legile sau reglementările aplicabile pot conține clauze care conduc la modificări ale plăților dacă au loc evenimente sau circumstanțe deosebite. Acțiunile guvernamentale (de exemplu, impunerea închiderii magazinelor de retail pentru o perioadă de timp din cauza covid-19) pot fi relevante pentru interpretările legale ale clauzelor, cum ar fi forța majoră, care erau stipulate în contractul original în legile sau reglementările aplicabile. Modificări ale plăților aferente contractelor de leasing care rezultă din clauzele contractului original sau din legislație și reglementările aplicabile fac parte din termenele și condițiile inițiale ale contractului, chiar dacă efectul acelor clauze (apărute în urma unor evenimente precum pandemia covid-19) nu au fost stipulate anterior. Într-un astfel de caz, nu există nicio modificare a contractului de leasing în sensul prevederilor lui IFRS 16.

Dacă o modificare a plăților aferente contractului de leasing rezultă dintr-o modificare a contractului de leasing, un locatar aplică punctele 44-46 din IFRS 16 și un locator aplică punctele 79-80, sau punctul 87, din IFRS 16.

Modificări ale plăților care nu sunt modificări ale contractului de leasing

Dacă o modificare a plății aferente contractului de leasing nu este rezultatul unei modificări a contractului, aceasta va fi contabilizată în general ca plată variabilă de leasing. În acest caz, locatarul aplică punctul 38 din IFRS 16 și recunoaște efectul concesiei de la plata chiriei în profit sau pierdere. Pentru un contract de leasing operațional, locatorul recunoaște efectele concesiei de la plata chiriei prin recunoașterea unui venit mai mic din contractele de leasing.

Stingerea parțială a unei datorii care decurge din contractul de leasing

Dacă o modificare a plăților aferente contractului de leasing conduce la stingerea unei părți a obligației locatarului stipulată în contract (de exemplu, un locatar este eliberat în mod legal de obligația de a face plăți clar identificate), locatarul va evalua în ce măsură

¹ Aceasta este în contrast cu abordarea din alte Standarde IFRS.

dispozițiile, pentru derecunoaștere a unei părți din datoria care decurge din contractul de leasing, sunt conforme cu punctul 3.3.1 din IFRS 9 *Instrumente financiare*.

Deprecierea activelor

IAS 36 *Deprecierea activelor* se aplică pentru a determina dacă activele aferente dreptului de utilizare a activelor (pentru locatari) și elementele de imobilizări corporale fac obiectul unui contract de leasing operațional (pentru locator) sunt depreciate. Circumstanțele care generează concesiuni de la plata chiriei ca rezultat al pandemiei covid-19 pot indica că activele pot fi depreciate. De exemplu, pierderea veniturilor pe parcursul perioadei de concesiune de la plata chiriei poate fi un indicator al deprecierei activului aferent dreptului de utilizare. În mod similar, efectele pe termen lung ale pandemiei covid-19 ar putea afecta performanța economică continuă preconizată din dreptul de utilizare al activelor. De asemenea, locatorii trebuie să ia în considerare dispozițiile aplicabile din IFRS 9, de exemplu, atunci când contabilizează deprecierea creanțelor care decurg din contracte de leasing.

Prezentarea informațiilor

Locatarii și locatorii trebuie să aplice de asemenea dispozițiile de prezentare a informațiilor din IFRS 16 și alte Standarde IFRS, precum IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. De exemplu, IFRS 16 impune atât locatarilor cât și locatorilor să prezinte informații care oferă o bază pentru utilizatorii situațiilor financiare în evaluarea efectului pe care contractele de leasing le au asupra poziției lor financiare, performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie. Informația prezentată trebuie să fie suficientă pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă impactul schimbărilor de la plățile de leasing cauzate de covid-19 asupra poziției și performanței financiare a entității (punctul 31 din IAS 1).