Acest document reprezintă un instrument de documentare, iar instituțiile nu își asumă responsabilitatea pentru conținutul său.

►B

REGULAMENTUL (CE) NR. 1126/2008 AL COMISIEI

din 3 noiembrie 2008

de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului

(Text cu relevanță pentru SEE)

(JO L 320, 29.11.2008, p. 1)

Astfel cum a fost modificat prin:

		Jurnalul Oficial		
		NR.	Pagina	Data
►M1	Regulamentul (CE) nr. 1260/2008 al Comisiei din 10 decembrie 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Regulamentul (CE) nr. 1261/2008 al Comisiei din 16 decembrie 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Regulamentul (CE) nr. 1262/2008 al Comisiei din 16 decembrie 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Regulamentul (CE) nr. 1263/2008 al Comisiei din 16 decembrie 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Regulamentul (CE) nr. 1274/2008 al Comisiei din 17 decembrie 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Regulamentul (CE) nr. 53/2009 al Comisiei din 21 ianuarie 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Regulamentul (CE) nr. 69/2009 al Comisiei din 23 ianuarie 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Regulamentul (CE) nr. 70/2009 al Comisiei din 23 ianuarie 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Regulamentul (CE) nr. 254/2009 al Comisiei din 25 martie 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Regulamentul (CE) nr. 460/2009 al Comisiei din 4 iunie 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Regulamentul (CE) nr. 494/2009 al Comisiei din 3 iunie 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Regulamentul (CE) nr. 495/2009 al Comisiei din 3 iunie 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Regulamentul (CE) nr. 636/2009 al Comisiei din 22 iulie 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Regulamentul (CE) nr. 824/2009 al Comisiei din 9 septembrie 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Regulamentul (CE) nr. 839/2009 al Comisiei din 15 septembrie 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Regulamentul (CE) nr. 1136/2009 al Comisiei din 25 noiembrie 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Regulamentul (CE) nr. 1142/2009 al Comisiei din 26 noiembrie 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Regulamentul (CE) nr. 1164/2009 al Comisiei din 27 noiembrie 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Regulamentul (CE) nr. 1165/2009 al comisiei din 27 noiembrie 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Regulamentul (CE) nr. 1171/2009 al Comisiei din 30 noiembrie 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Regulamentul (UE) nr. 1293/2009 al Comisiei din 23 decembrie 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Regulamentul (UE) nr. 243/2010 al Comisiei din 23 martie 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Regulamentul (UE) nr. 244/2010 al Comisiei din 23 martie 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Regulamentul (UE) nr. 550/2010 al Comisiei din 23 iunie 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Regulamentul (UE) nr. 574/2010 al Comisiei din 30 iunie 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Regulamentul (UE) nr. 632/2010 al Comisiei din 19 iulie 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Regulamentul (UE) nr. 633/2010 al Comisiei din 19 iulie 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Regulamentul (UE) nr. 662/2010 al Comisiei din 23 iulie 2010	L 193	1	24.7.2010

▼B

REGULAMENTUL (CE) NR. 1126/2008 AL COMISIEI

din 3 noiembrie 2008

de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA COMUNITĂȚILOR EUROPENE,

având în vedere Tratatul de instituire a Comunității Europene,

având în vedere Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate ([1]), în special articolul 3 alineatul (1),

întrucât:

(1) Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 prevede că, pentru fiecare exercițiu financiar care începe la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date, societățile cotate la bursă care intră sub incidența dreptului intern al unui stat membru sunt obligate, în anumite condiții, să își întocmească conturile contabile consolidate în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate definite la articolul 2 din regulamentul menționat.

(2) Prin Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 al Comisiei din 29 septembrie 2003 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului ([2]), au fost adoptate anumite ►**M5** IFRS-uri ◄ existente la 14 septembrie 2002. În urma consultării Grupului de experți tehnici (GET) din cadrul Grupului consultativ european pentru raportarea financiară (EFRAG), Comisia a modificat regulamentul pentru a include toate standardele prezentate de Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate (*International Accounting Standards Board* sau IASB), precum și interpretările prezentate de Comitetul pentru interpretări ale standardelor internaționale de raportare financiară (*International Financial Reporting Interpretations Committee* sau IFRIC) și adoptate în totalitate la nivel comunitar până la 15 octombrie 2008, cu excepția standardului IAS 39 (cu privire la recunoașterea și măsurarea instrumentelor financiare), din care au fost omise câteva părți.

(3) Diferitele standarde internaționale au fost adoptate de o serie de regulamente de modificare. Acest lucru creează incertitudini legale și dificultăți în aplicarea corectă în Comunitate a standardelor internaționale de contabilitate. În vederea simplificării legislației comunitare cu privire la standardele de contabilitate, este necesar, pentru mai multă claritate și transparență, ca standardele cuprinse în prezent în Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 și în actele de modificare ale acestuia să fie reunite într-un singur text.

([1]) JO L 243, 11.9.2002, p. 1.
([2]) JO L 261, 13.10.2003, p. 1.

▼B

(4) Prin urmare, Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 ar trebui înlocuit cu prezentul regulament.

(5) Măsurile prevăzute în prezentul regulament sunt conforme cu avizul Comitetului de reglementare contabilă,

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

Standardele internaționale de contabilitate, astfel cum sunt definite la articolul 2 din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002, se adoptă în conformitate cu prevederile din anexă.

Articolul 2

Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 se abrogă.

Trimiterile la regulamentul abrogat se interpretează ca trimiteri la prezentul regulament.

Articolul 3

Prezentul regulament intră în vigoare în a treia zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

Prezentul regulament este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre.

▼B

ANEXĂ

STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

IAS 1	*Prezentarea declarațiilor financiare* (revizuit în 2007)
IAS 2	*Stocuri*
IAS 7	*Situația aferentă fluxurilor de trezorerie*
IAS 8	*Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*
IAS 10	*Evenimente ulterioare perioadei de raportare*
IAS 11	*Contracte de construcție*
IAS 12	*Impozitul pe profit*
IAS 16	*Imobilizări corporale*
IAS 17	*Contracte de leasing*
IAS 18	*Venituri*
IAS 19	*Beneficiile angajaților*
IAS 20	*Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*
IAS 21	*Efectele variației cursurilor de schimb valutar*
IAS 23	*Costurile îndatorării* (Revizuit în 2007)
IAS 24	IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*
IAS 26	*Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii*
IAS 27	*Situații financiare consolidate și individuale*
IAS 28	*Investiții în entitățile asociate*
IAS 29	*Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*
IAS 31	*Interese în asocierile în participație*
IAS 32	*Instrumente financiare: prezentare*
IAS 33	*Rezultatul pe acțiune*
IAS 34	*Raportarea financiară interimară*
IAS 36	*Deprecierea activelor*
IAS 37	*Provizioane, datorii contingente și active contingente*
IAS 38	*Imobilizări necorporale*
IAS 39	*Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, cu excepția anumitor dispoziții legate de contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

▼B

IAS 40	*Investiții imobiliare*
IAS 41	*Agricultura*
IFRS 1	*Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*
IFRS 2	*Plata pe bază de acțiuni*
IFRS 3	*Combinări de întreprinderi*
IFRS 4	*Contracte de asigurare*
IFRS 5	*Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*
IFRS 6	*Explorarea și evaluarea resurselor minerale*
IFRS 7	*Instrumente financiare: informații de furnizat*
IFRS 8	*Segmente operaționale*
IFRIC 1	*Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, reconstituire și de natură similară*
IFRIC 2	*Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare*
IFRIC 4	*Determinarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing*
IFRIC 5	*Drepturi la interese din fonduri de dezafectare, de reconstituire și de reabilitare a mediului*
IFRIC 6	*Datorii care decurg din participarea pe o piață specifică – Deșeuri ale echipamentelor electrice și electronice*
IFRIC 7	*Aplicarea metodei retratării conform IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*
IFRIC 9	*Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate*
IFRIC 10	*Raportarea financiară interimară și deprecierea*
IFRIC 12	Interpretarea IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*
IFRIC 13	Interpretarea 13 *Programe de fidelizare a clienților a IFRIC*
IFRIC 14	Interpretarea nr. 14 a IFRIC *IAS 19* – Limita unui activ privind beneficiul determinat, cerințele minime de finanțare și interacțiunea lor
IFRIC 15	Interpretarea IFRIC 15 *Acorduri de construcție a proprietăților imobiliare*
IFRIC 16	Interpretarea IFRIC 16 *Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate*
IFRIC 17	Interpretarea IFRIC 17 *Distribuiri de active nemonetare către proprietari*
IFRIC 18	Interpretarea IFRIC 18 *Transferuri de active de la clienți*
IFRIC 19	Interpretarea IFRIC 19 *Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii*

▼B

SIC-7:	*Introducerea monedei euro*
SIC-10	*Asistența guvernamentală – Fără relații specifice cu activitățile de exploatare*
SIC-12	*Consolidare – Entități cu scop special*
SIC-13	*Entități controlate în comun – Contribuții nemonetare ale asociaților*
SIC-15	*Contracte de leasing operațional – Stimulente*
SIC-21	*Impozitul pe profit – Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate*
SIC-25	*Impozitul pe profit – Modificări ale statutului fiscal al unei entități sau al acționarilor săi*
SIC-27	*Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing*
SIC-29	*Acorduri de concesiune a serviciilor – Prezentări de informații*
SIC-31	*Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate*
SIC-32	*Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de site-uri web*

Reproducere autorizată ►M5 în Spațiul ◄ Economic European. Toate drepturile rezervate în afara SEE, cu excepția dreptului de a reproduce pentru uz personal sau în alte scopuri legitime. Informații suplimentare pot fi obținute de la IASB, la următoarea adresă: www.iasb.org

▼M5

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 1

Prezentarea situațiilor financiare

OBIECTIV

1 Prezentul standard prescrie baza pentru prezentarea situațiilor financiare cu scop general, pentru a asigura comparabilitatea atât cu situațiile financiare ale entității din perioadele precedente, cât și cu situațiile financiare ale altor entități. Acesta stabilește dispoziții generale pentru prezentarea situațiilor financiare, orientări pentru structura acestora și cerințe minime privind conținutul lor.

DOMENIU DE APLICARE

2 O entitate trebuie să aplice prezentul standard la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cu scop general, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

3 Dispozițiile privind recunoașterea, evaluarea și prezentarea de informații privind tranzacțiile specifice și alte evenimente sunt tratate de alte IFRS-uri.

4 Prezentul standard nu se aplică structurii și conținutului situațiilor financiare interimare simplificate elaborate în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. Totuși, punctele 15-35 se aplică unor astfel de situații financiare. Prezentul standard se aplică în egală măsură tuturor entităților, inclusiv celor care prezintă situații financiare consolidate și celor care prezintă situații financiare individuale, conform definiției din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*.

5 Prezentul standard utilizează o terminologie corespunzătoare entităților cu scop lucrativ, inclusiv entităților comerciale din sectorul public. Dacă entitățile non-profit din sectorul privat sau public aplică prezentul standard, acestea ar putea fi nevoite să modifice descrierile utilizate pentru anumite elemente-rânduri din situațiile financiare și pentru situațiile financiare ca atare.

6 În mod similar, entitățile care nu au capital propriu după cum este acesta definit în IAS 32 *Instrumente financiare*: *prezentare* (de exemplu, anumite fonduri mutuale) și entitățile al căror capital social nu este capital propriu (de exemplu, unele entități cooperatiste), pot fi nevoite să adapteze prezentarea în situațiile financiare a intereselor membrilor sau ale deținătorilor de unități.

DEFINIȚII

7 Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Situațiile financiare cu scop general (denumite „situații financiare”) sunt acelea menite să satisfacă nevoile utilizatorilor care nu se află în poziția de a impune entității să întocmească rapoarte adaptate nevoilor lor specifice de informații.

Imposibilitate Aplicarea unei dispoziții este imposibilă atunci când entitatea nu poate să o aplice după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens.

▼**M5**

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) sunt standardele și interpretările adoptate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Ele cuprind:

(a) Standarde Internaționale de Raportare Financiară;

(b) Standarde Internaționale de Contabilitate; și

(c) Interpretări elaborate de către Comitetul pentru Interpretări Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) sau de către fostul Comitet Permanent pentru Interpretări (SIC).

Semnificativ Omisiunile sau declarațiile eronate ale elementelor sunt semnificative dacă ar putea, individual sau împreună, să influențeze deciziile economice luate de utilizatori pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de mărimea și de natura omisiunilor sau erorilor luate în considerare în funcție de situațiile particulare. Mărimea sau natura elementului sau o combinație a acestora ar putea constitui factorul determinant.

Pentru a evalua măsura în care o omisiune sau o prezentare eronată poate influența deciziile economice ale utilizatorilor, fiind astfel semnificativă, trebuie luate în considerare caracteristicile acelor utilizatori. *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* arată la punctul 25 că „se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind afacerile și activitățile economice, precum și contabilitatea și au dorința de a studia informațiile prezentate cu atenția cuvenită”. Prin urmare, evaluarea trebuie să ia în considerare modul în care utilizatorii cu astfel de caracteristici ar putea fi influențați în mod rezonabil în luarea deciziilor economice.

Notele conțin informații suplimentare față de cele prezentate în situația poziției financiare, situația rezultatului global, ►**M5** situația rezultatului global ◄ distinct (dacă este prezentat), situația modificărilor în capitalurile proprii și situația fluxurilor de trezorerie. Notele oferă descrieri narative sau detalieri ale elementelor prezentate în acele situații și informații privind elementele care nu îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în acele situații.

Alte elemente ale rezultatului global cuprind elementele de venit și cheltuieli (inclusiv ajustările din reclasificare) care nu sunt recunoscute în profit sau pierdere așa cum este impus sau permis de către alte IFRS-uri.

Alte elemente ale rezultatului global includ:

(a) modificări ale surplusului din reevaluare (a se vedea IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*);

(b) câștiguri și pierderi actuariale privind planurile de beneficii determinate recunoscute conform punctului 93A din IAS 19 *Beneficiile angajaților;*

(c) câștiguri și pierderi care rezultă din conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*);

(d) câștiguri și pierderi din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare (a se vedea IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*);

(e) partea efectivă a câștigurilor și pierderilor aferente instrumentelor de acoperire împotriva riscului din acoperirea împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie (a se vedea IAS 39).

▼M5

Proprietarii sunt deținătorii instrumentelor clasificate drept capitaluri proprii.

Profitul sau pierderea reprezintă totalul veniturilor minus cheltuielile, mai puțin componentele altor elemente ale rezultatului global.

Ajustările din reclasificare reprezintă sumele reclasificate în profit sau pierdere în decursul perioadei curente care au fost recunoscute în cadrul altor elemente ale rezultatului global în perioada curentă sau în perioadele anterioare.

Rezultatul global total reprezintă modificarea capitalurilor proprii, în decursul unei perioade, care rezultă din tranzacții și din alte evenimente, altele decât acele modificări care rezultă din tranzacțiile cu proprietarii în calitatea lor de proprietari.

Rezultatul global total cuprinde toate componentele „profitului sau pierderii” și ale „altor elemente ale rezultatului global”.

8 Deşi prezentul standard utilizează termenul „alte elemente ale rezultatului global”, „profit sau pierdere” şi „rezultatul global total”, o entitate poate utiliza alți termeni pentru a descrie valorile totale dacă sensul este clar. De exemplu, o entitate poate utiliza termenul de „rezultat net” pentru a descrie profitul sau pierderea.

▼M6

8A Următorii termeni sunt descriși în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și sunt utilizați în prezentul standard cu sensul specificat în IAS 32:

(a) instrument financiar care poate fi lichidat înainte de scadență clasificat drept instrument de capitaluri proprii (descris la punctele 16A și 16B din IAS 32);

(b) un instrument care impune entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare și este clasificat drept instrument de capitaluri proprii (descris la punctele 16C și 16D din IAS 32).

▼M5

SITUAȚII FINANCIARE

Scopul situațiilor financiare

9 Situațiile financiare sunt o reprezentare structurată a poziției financiare și a performanței financiare ale unei entități. Obiectivul situațiilor financiare este de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situațiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele gestiunii resurselor încredințate conducerii entităților. Pentru a atinge acest obiectiv, situațiile financiare oferă informații despre:

(a) activele;

(b) datoriile;

(c) capitalurile proprii;

(d) veniturile și cheltuielile, inclusiv câștigurile și pierderile;

(e) contribuțiile de la și distribuirile către proprietari în calitatea acestora de proprietari; și

▼M5

(f) fluxurile de trezorerie ale entității.

Aceste informații, împreună cu alte informații din note, ajută utilizatorii situațiilor financiare în estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie ale entității și în special a momentului de apariție și a gradului de certitudine a acestora.

Set complet de situații financiare

10 Un set complet de situații financiare conține:

(a) o situație a poziției financiare la finalul perioadei;

(b) o situație a rezultatului global aferentă perioadei;

(c) o situație a modificărilor în capitalurile proprii aferentă perioadei;

(d) o situație a fluxurilor de trezorerie aferentă perioadei;

(e) note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative; și

(f) o situație a poziției financiare la începutul primei perioade comparative când o entitate aplică retrospectiv o politică contabilă sau realizează o retratare retrospectivă a elementelor din situațiile sale financiare sau când reclasifică elemente în situațiile sale financiare.

O entitate poate utiliza pentru situații alte titluri decât cele utilizate în prezentul standard.

11 O entitate trebuie să prezinte în egală măsură toate situațiile financiare într-un set complet de situații financiare.

12 Așa cum este permis de către punctul 81, o entitate poate prezenta componentele de profit sau pierdere fie ca parte a unei situații unice a rezultatului global, fie în ►M5 situația rezultatului global ◄ distinct. În cazul prezentării unei ►M5 situații a rezultatului global ◄, acesta face parte dintr-un set complet de situații financiare și trebuie să fie prezentat imediat înainte de situația rezultatului global.

13 Multe entități prezintă, în afara situațiilor financiare, o analiză financiară realizată de conducere care descrie și explică caracteristicile principale ale performanței financiare și poziției financiare ale entității, precum și principalele incertitudini cu care aceasta se confruntă. Un astfel de raport poate include o analiză a:

(a) principalilor factori și influențe care determină performanța financiară, inclusiv modificările mediului în care entitatea își desfășoară activitatea, reacția entității la aceste modificări și la efectul acestora, precum și politica de investiții a entității pentru a-și menține și îmbunătăți performanța financiară, inclusiv politica sa de dividende;

(b) surselor de finanțare ale entității și ratei vizate de îndatorare a capitalului; și

(c) resurselor entității care nu sunt recunoscute în situația poziției financiare conform IFRS-urilor.

▼M5

14 Multe entități prezintă, de asemenea, în afara situațiilor financiare, rapoarte și situații cum ar fi rapoartele de mediu și situațiile privind valoarea adăugată, în special în sectoarele de activitate în care factorii de mediu sunt semnificativi și atunci când angajații sunt considerați a fi un grup important de utilizatori. Rapoartele și situațiile prezentate în afara situațiilor financiare nu intră în domeniul de aplicare a IFRS-urilor.

Caracteristici generale

Prezentarea fidelă și conformitatea cu IFRS-urile

15 Situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Prezentarea fidelă impune reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor, a altor evenimente și condiții, în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active, datorii, venituri și cheltuieli stabilite în *Cadrul general*. Se presupune că aplicarea IFRS-urilor, cu prezentarea de informații suplimentare, atunci când este necesar, are drept rezultat situații financiare care realizează o prezentare fidelă.

16 O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme cu IFRS-urile trebuie să prezinte în note o declarație explicită și fără rezerve privind această conformitate. O entitate nu trebuie să descrie situațiile financiare ca fiind conforme cu IFRS-urile decât dacă acestea respectă toate dispozițiile IFRS-urilor.

17 În aproape toate situațiile, o entitate obține o prezentare fidelă prin respectarea IFRS-urilor aplicabile. O prezentare fidelă impune, de asemenea, unei entități:

(a) să selecteze și să aplice politici contabile în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. IAS 8 stabilește o ierarhie de îndrumări cu valoare de normă pe care conducerea le ia în considerare în absența unui IFRS care se aplică în mod specific unui element.

(b) să prezinte informații inclusiv politicile contabile, într-o manieră care să ofere informații relevante, fiabile, comparabile și inteligibile;

(c) să ofere prezentări suplimentare atunci când respectarea unor anumite dispoziții din IFRS-uri este insuficientă, pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul anumitor tranzacții, altor evenimente și condiții asupra poziției financiare și performanței financiare a entității.

18 O entitate nu poate rectifica politicile contabile neadecvate nici prin evidențierea politicilor contabile utilizate, nici prin note sau material explicativ.

19 În cazurile extrem de rare în care conducerea ajunge la concluzia că respectarea unei dispoziții dintr-un IFRS ar induce atât de mult în eroare încât ar intra în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în *Cadrul general*, entitatea trebuie să se abată de la acea dispoziție în maniera prezentată la punctul 20 dacă cadrul relevant de reglementare impune acest lucru sau nu interzice o astfel de abatere.

▼**M5**

20 Atunci când o entitate se abate de la o dispoziție a unui IFRS în conformitate cu punctul 19, ea trebuie să prezinte:

(a) concluzia conducerii că situațiile financiare prezintă fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității;

(b) conformitatea cu IFRS-urile aplicabile, cu excepția abaterii de la o anumită dispoziție pentru realizarea unei prezentări fidele;

(c) titlul IFRS-ului de la care s-a abătut entitatea, natura abaterii, inclusiv tratamentul pe care l-ar impune IFRS-ul, motivul pentru care tratamentul ar induce atât de mult în eroare în circumstanțele respective încât ar intra în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare prevăzut în *Cadrul general* și tratamentul adoptat; și

(d) pentru fiecare perioadă prezentată, impactul financiar al abaterii asupra fiecărui element din situațiile financiare care ar fi fost raportat dacă s-ar fi respectat dispoziția.

21 Atunci când o entitate nu a respectat o dispoziție a unui IFRS într-o perioadă anterioară, iar acea abatere afectează sumele recunoscute în situațiile financiare pentru perioada curentă, entitatea trebuie să facă prezentările prevăzute de punctul 20 literele (c) și (d).

22 Punctul 21 se aplică, de exemplu, atunci când o entitate s-a abătut într-o perioadă anterioară de la o dispoziție dintr-un IFRS în evaluarea activelor sau datoriilor, iar acea abatere afectează evaluarea modificărilor activelor și datoriilor recunoscute în situațiile financiare ale perioadei curente.

23 În situațiile extrem de rare când conducerea ajunge la concluzia că respectarea unei dispoziții dintr-un IFRS ar induce atât de mult în eroare încât ar intra în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în *Cadrul general*, dar cadrul de reglementare relevant interzice abaterea de la acea dispoziție, entitatea trebuie să facă tot posibilul pentru a reduce aspectele conformității care sunt percepute ca inducând în eroare, prezentând:

(a) titlul IFRS-ului respectiv, natura dispoziției și motivul pentru care conducerea a ajuns la concluzia că respectarea acelei dispoziții induce atât de mult în eroare în circumstanțele respective încât intră în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare prevăzut în *Cadrul general*; și

(b) pentru fiecare perioadă prezentată, ajustările fiecărui element din situațiile financiare pe care conducerea le-a considerat ca fiind necesare pentru obținerea unei prezentări fidele.

24 În sensul punctelor 19-23, un element al informațiilor va intra în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare atunci când nu reprezintă fidel tranzacțiile, alte evenimente și condiții pe care fie dorește să le reprezinte, fie se așteaptă în mod normal să le reprezinte și, în consecință, ar putea să influențeze deciziile economice luate de către utilizatorii situațiilor financiare. Atunci când se evaluează măsura în care respectarea unei dispoziții specifice dintr-un IFRS ar induce atât de mult în eroare încât ar intra în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare prevăzut în *Cadrul general*, conducerea ia în considerare:

(a) motivul pentru care obiectivul situațiilor financiare nu este atins în circumstanțele respective; și

▼M5

(b) cum se pot deosebi circumstanțele entității de cele ale altor entități care respectă dispoziția. Dacă alte entități în circumstanțe similare respectă dispoziția, există o prezumție relativă potrivit căreia respectarea dispoziției de către entitate nu ar fi indus atât de mult în eroare încât să intre în contradicție cu obiectivul situațiilor financiare prevăzut în *Cadrul general*.

Continuitatea activității

25 La întocmirea situațiilor financiare, conducerea trebuie să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea. O entitate trebuie să întocmească situațiile financiare pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea, fie nu are o altă alternativă realistă decât să procedeze astfel. Atunci când, la efectuarea evaluării, conducerea este conștientă de incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care pot cauza îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie prezentate. Atunci când o entitate nu întocmește situațiile financiare pe baza continuității activității, ea trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu baza de întocmire a situațiilor financiare și motivul pentru care entitatea nu își va mai putea continua activitatea.

26 Atunci când evaluează măsura în care este adecvată prezumția continuității activității, conducerea ia în considerare toate informațiile disponibile despre viitor, care reprezintă cel puțin o perioadă de douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare, dar fără a se limita la aceasta. Gradul luării în considerare depinde de fiecare caz în parte. Atunci când entitatea a avut o activitate profitabilă în trecut și acces fără dificultăți la resurse financiare, entitatea poate ajunge la concluzia că prezumția continuității activității este adecvată, fără o analiză detaliată. În alte cazuri, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă și anticipată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de înlocuire a finanțării, înainte de a fi sigură că prezumția continuității activității este adecvată.

Contabilitatea de angajamente

27 O entitate trebuie să-și întocmească situațiile financiare folosind contabilitatea de angajamente, cu excepția informațiilor privind fluxurile de trezorerie.

28 Atunci când se folosește contabilitatea de angajamente, o entitatea recunoaște elementele drept active, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli (elementele situațiilor financiare), atunci când acestea respectă definițiile și criteriile de recunoaștere pentru acele elemente din *Cadrul general*.

Pragul de semnificație și agregarea

29 O entitate trebuie să prezinte distinct fiecare clasă semnificativă de elemente similare. O entitate trebuie să prezinte distinct elementele care au natură sau funcție diferită, cu excepția cazului în care acestea sunt nesemnificative.

▼**M5**

30 Situațiile financiare rezultă din prelucrarea unui volum mare de tranzacții sau alte evenimente care sunt structurate prin agregare pe grupe în funcție de natura sau funcția lor. Etapa finală a procesului de agregare și clasificare este prezentarea de date condensate și clasificate care formează elemente-rânduri în situațiile financiare. Dacă un element-rând nu este în mod individual semnificativ, atunci el este agregat cu alte elemente fie în acele situații, fie în note. Un element care nu este suficient de semnificativ pentru a fi prezentat distinct în acele situații financiare poate fi, totuși, prezentat distinct în note.

31 O entitate nu trebuie să realizeze o prezentare distinctă de informații prevăzută de un IFRS dacă informațiile sunt nesemnificative.

Compensarea

32 O entitate nu trebuie să compenseze activele și datoriile sau veniturile și cheltuielile, cu excepția cazului în care compensarea este impusă sau permisă de un IFRS.

33 O entitate trebuie să raporteze distinct atât activele și datoriile, cât și veniturile și cheltuielile. Compensarea în situațiile rezultatului global sau a poziției financiare, sau în ►**M5** situația rezultatului global ◄ separat (dacă acesta este prezentat), cu excepția cazului în care compensarea reflectă fondul economic al tranzacției sau un alt eveniment, micșorează capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile, alte evenimente și condiții care au apărut, cât și de a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității. Evaluarea activelor după deducerea reducerilor de valoare - de exemplu, ajustări pentru deprecierea stocurilor și ajustări pentru creanțele incerte - nu se consideră compensare.

34 IAS 18 *Venituri* definește veniturile și impune unei entități să le evalueze la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, luând în considerare valoarea oricărei reduceri comerciale și de volum acordate de entitate. O entitate efectuează, în decursul activităților sale curente, alte tranzacții care nu generează venituri, dar care sunt ocazionate de principalele activități generatoare de venituri. O entitate prezintă rezultatele unor astfel de tranzacții, atunci când această prezentare reflectă fondul economic al tranzacției sau a unui alt eveniment, prin compensarea oricăror venituri cu cheltuielile asociate care apar din aceeași tranzacție. De exemplu:

(a) o entitate prezintă câștigurile și pierderile din cedarea activelor imobilizate, inclusiv investițiile și activele de exploatare prin deducerea valorii contabile a activului și a cheltuielilor de vânzare aferente din încasările din cedare; și

(b) o entitate poate compensa cheltuielile legate de un provizion care este recunoscut în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* și rambursat în baza unui contract cu o parte terță (de exemplu, angajamentul unui furnizor de a oferi garanție) cu rambursările aferente.

35 În plus, o entitate raportează pe o bază netă câștigurile și pierderile care apar dintr-un grup de tranzacții similare, de exemplu, câștigurile și pierderile din diferențele de curs valutar sau câștigurile și pierderile aferente instrumentelor financiare deținute în vederea tranzacționării. Cu toate acestea, o entitate prezintă distinct astfel de câștiguri și pierderi dacă ele sunt semnificative.

▼M5

Frecvența raportării

36 O entitate trebuie să prezinte un set complet de situații financiare (inclusiv informații comparative) cel puțin anual. Atunci când o entitate modifică finalul perioadei sale de raportare și prezintă situații financiare pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, entitatea trebuie să prezinte, în plus față de perioada acoperită de situațiile financiare:

(a) motivul folosirii unei perioade mai lungi sau mai scurte; și

(b) faptul că valorile prezentate în situațiile financiare nu sunt pe deplin comparabile.

37 În mod normal, o entitate întocmește în mod consecvent situații financiare pentru o perioadă de un an. Totuși, din motive practice, anumite entități preferă să raporteze, de exemplu, pentru o perioadă de 52 de săptămâni. Prezentul standard nu împiedică această practică.

Informații comparative

38 Cu excepția cazului în care IFRS-urile permit sau prevăd altfel, o entitate trebuie să prezinte informațiile comparative aferente perioadei precedente, pentru toate sumele raportate în situațiile financiare ale perioadei curente. O entitate trebuie să includă informații comparative pentru informațiile narative și descriptive atunci când acest lucru este relevant pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.

39 O entitate care prezintă informații comparative trebuie să prezinte cel puțin două situații ale poziției financiare, două situații din fiecare categorie de alte situații precum și notele aferente. Atunci când o entitate aplică o politică contabilă retroactiv sau efectuează o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare sau când reclasifică elemente din situațiile sale financiare, aceasta trebuie să prezinte cel puțin trei situații ale poziției financiare, două situații din fiecare categorie de alte situații, precum și notele aferente. O entitate prezintă situațiile poziției financiare la:

(a) finalul perioadei curente,

(b) finalul perioadei anterioare (care coincide cu începutul perioadei curente), și

(c) începutul primei perioade comparative.

40 În unele cazuri, informațiile narative furnizate în situațiile financiare pentru perioada (perioadele) anterioară(e) continuă să fie relevante în perioada curentă. De exemplu, o entitate prezintă în perioada curentă detalii privind un litigiu, a cărei soluționare era nesigură la finalul perioadei de raportare imediat anterioare și este încă nerezolvat. Pentru utilizatori sunt utile informațiile privind existența respectivei incertitudini la finalul perioadei de raportare imediat anterioare și privind măsurile care au fost luate, în cursul perioadei, pentru clarificarea incertitudinii.

41 Atunci când entitatea modifică prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile sale financiare, entitatea trebuie să reclasifice sumele comparative, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat. Atunci când entitatea reclasifică valorile comparative, entitatea trebuie să prezinte:

(a) natura reclasificării;

▼**M5**

(b) valoarea fiecărui element sau clasă de elemente care este reclasificat(ă); și

(c) motivul reclasificării.

42 În situația în care reclasificarea sumelor comparative este imposibilă, o entitate trebuie să prezinte:

(a) motivul pentru care sumele nu au fost reclasificate; și

(b) natura ajustărilor care ar fi fost făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate.

43 Ameliorarea comparabilității informației între perioade ajută utilizatorii să ia decizii economice, în special prin faptul că permite evaluarea tendințelor din informația financiară cu scopul de a face prognoze. În anumite circumstanțe, este imposibilă reclasificarea informației comparative pentru o anumită perioadă anterioară în vederea obținerii comparabilității cu perioada curentă. De exemplu, s-ar putea ca, în perioada (perioadele) anterioară(e), entitatea să nu fi colectat datele într-o manieră care să permită reclasificarea lor și s-ar putea ca reconstituirea informațiilor să nu fie posibilă.

44 IAS 8 tratează ajustările ale informațiilor comparative care sunt necesare în cazul în care o entitate modifică o politică contabilă sau corectează o eroare.

Consecvența prezentării

45 O entitate trebuie să mențină modul de prezentare și clasificare a elementelor în situațiile financiare de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care:

(a) se pare că, în urma unei modificări semnificative în natura activității entității sau în urma unei analize a situațiilor sale financiare, o altă prezentare sau clasificare ar fi fost mai potrivită având în vedere criteriile pentru selecția și aplicarea politicilor contabile din IAS 8; sau

(b) un IFRS impune o modificare a prezentării.

46 De exemplu, o achiziție sau o cedare semnificativă ori o revizuire a prezentării situațiilor financiare poate sugera că situațiile financiare trebuie prezentate diferit. O entitate modifică prezentarea situațiilor sale financiare doar dacă noua prezentare oferă informații fiabile și este mai relevantă pentru utilizatorii situațiilor financiare, și este probabilă utilizarea în continuare a acestei structuri revizuite astfel încât să nu fie afectată comparabilitatea. Atunci când se fac astfel de modificări ale prezentării, o entitate își reclasifică informațiile comparative în conformitate cu punctele 41 și 42.

STRUCTURĂ ȘI CONȚINUT

Introducere

47 Prezentul standard impune ca anumite informații să fie prezentate în situația poziției financiare sau în cea a rezultatului global, în ►**M5** situația rezultatului global ◄ separat (dacă este prezentat) sau în situația modificărilor capitalurilor proprii, și impune prezentarea altor elemente-rânduri fie în acele situații, fie în note. IAS 7 *Situația fluxurilor de trezorerie* stabilește dispoziții pentru prezentarea informațiilor privind fluxurile de trezorerie.

▼M5

48 Prezentul standard utilizează uneori termenul „prezentarea informațiilor” într-un sens larg, cuprinzând elemente prezentate în situațiile financiare. Prezentările de informații sunt, de asemenea, cerute și de alte IFRS-uri. În cazul în care prezentul standard sau alt IFRS nu specifică contrariul, astfel de prezentări pot fi făcute în situațiile financiare.

Identificarea situațiilor financiare

49 O entitate trebuie să identifice clar situațiile financiare, separându-le de alte informații din același document publicat.

50 IFRS-urile se aplică numai situațiilor financiare și nu neapărat altor informații prezentate într-un raport anual, într-un formular al organismelor de reglementare sau în alt document. Prin urmare, este important ca utilizatorii să poată distinge informațiile elaborate prin utilizarea IFRS-urilor de alte informații care le pot fi folositoare, dar nu fac obiectul acelor dispoziții.

51 O entitate trebuie să identifice în mod clar fiecare situație financiară și notele. În plus, o entitate trebuie să evidențieze în mod special următoarele informații, și să le repete atunci când acest lucru este necesar în vederea înțelegerii corespunzătoare a informațiilor prezentate:

(a) denumirea entității raportoare sau alte mijloace de identificare și orice modificare a respectivei informații care a intervenit de la finalul perioadei precedente de raportare;

(b) dacă situațiile financiare se referă la entitatea individuală sau la un grup de entități;

(c) data finalului perioadei de raportare sau perioada acoperită de setul de situații financiare sau note;

(d) moneda de prezentare, conform definiției din IAS 21; și

(e) nivelul de rotunjire utilizat în prezentarea valorilor din situațiile financiare.

52 O entitate respectă dispozițiile de la punctul 51 prin prezentarea titlurilor adecvate ale paginilor, situațiilor, notelor, coloanelor și ale elementelor similare. La determinarea celei mai bune modalități de prezentare a acestor informații este nevoie de raționament profesional. De exemplu, atunci când o entitate prezintă electronic situațiile financiare, nu sunt utilizate întotdeauna pagini distincte; în acest caz o entitate prezintă elementele de mai sus pentru a garanta o înțelegere corespunzătoare a informațiilor incluse în situațiile financiare.

53 O entitate realizează deseori situații financiare mai ușor de înțeles prin prezentarea informațiilor în mii sau milioane de unități ale monedei de prezentare. Acest fapt este acceptabil atâta timp cât entitatea prezintă nivelul de rotunjire și nu omite informații semnificative.

Situația poziției financiare

Informații care trebuie prezentate în situația poziției financiare

54 Situația poziției financiare trebuie să cuprindă cel puțin elementele-rânduri care prezintă următoarele valori:

(a) imobilizări corporale;

(b) investiții imobiliare;

▼**M5**

(c) imobilizări necorporale;

(d) active financiare [excluzând sumele de la literele (e), (h) și (i)];

(e) investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență;

(f) active biologice;

(g) stocuri;

(h) creanțe comerciale și similare;

(i) numerar și echivalente de numerar;

(j) totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupurile de cedare clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;

(k) datorii comerciale și alte datorii;

(l) provizioane;

(m) datorii financiare [excluzând sumele de la literele (k) și (l)];

(n) datorii și creanțe pentru impozitul curent, după cum sunt definite în IAS 12 *Impozitul pe profit*;

(o) datorii privind impozitele amânate și creanțe privind impozitele amânate, după cum sunt ele definite în IAS 12;

(p) datoriile incluse în grupurile de cedare, clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5;

(q) interese ►**M11** care nu controlează ◄, prezentate în cadrul capitalurilor proprii; și

(r) capital emis și rezerve atribuibile proprietarilor societății-mamă.

55 O entitate trebuie să prezinte elemente-rânduri, titluri și sub-totaluri suplimentare în situația poziției financiare atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității.

56 Atunci când o entitate prezintă active circulante și imobilizate și datorii curente și pe termen lung clasificate distinct în situația poziției sale financiare, aceasta nu trebuie să clasifice creanțele (datoriile) privind impozitul amânat drept active circulante (datorii curente).

57 Prezentul standard nu prescrie ordinea sau formatul în care entitatea prezintă elementele. Punctul 54 oferă doar o listă a elementelor care sunt suficient de diferite ca natură sau funcție încât să merite o prezentare distinctă în situația poziției financiare. În plus:

(a) elementele-rânduri sunt incluse atunci când mărimea, natura sau funcția unui element sau a unei agregări a unor elemente similare este de așa natură încât prezentarea distinctă este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității; și

▼M5

(b) descrierile utilizate și ordonarea elementelor sau a unor agregări a unor elemente similare pot fi modificate conform naturii entității și tranzacțiilor acesteia, pentru a oferi informații necesare unei înțelegeri de ansamblu a poziției financiare a entității. De exemplu, o instituție financiară poate modifica descrierile de mai sus cu scopul de a oferi informații relevante pentru operațiunile unei instituții financiare.

58 O entitate decide dacă să prezinte elementele în mod distinct pe baza evaluării:

(a) naturii și lichidității activelor;

(b) funcției activelor în cadrul entității; și

(c) valorilor, naturii și scadenței datoriilor.

59 Utilizarea diferitelor baze de evaluare pentru diferitele clase de active sugerează faptul că natura sau funcția acestora diferă, și, prin urmare, că o entitate le prezintă drept elemente-rânduri distincte. De exemplu, clasele diferite de imobilizări corporale pot fi înregistrate la cost sau la valorile reevaluate în conformitate cu IAS 16.

Distincția dintre activele circulante și cele imobilizate, precum și dintre datoriile curente și cele pe termen lung

60 O entitate trebuie să prezinte activele circulante și imobilizate și datoriile curente și pe termen lung drept clasificări distincte în situația poziției financiare în conformitate cu punctele 66-76, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate oferă informații care sunt fiabile și mai relevante. Atunci când se aplică această excepție, o entitate trebuie să prezinte toate activele și datoriile, în ordinea lichidității.

61 Indiferent de metoda de prezentare adoptată, o entitate trebuie să prezinte valoarea ce se așteaptă să o recupereze sau să o deconteze după o perioadă mai mare de douăsprezece luni pentru fiecare element-rând de activ sau datorie care combină valori ce se preconizează că vor fi recuperate sau decontate:

(a) într-un interval de până la douăsprezece luni după perioada de raportare; și

(b) într-un interval de peste douăsprezece luni după perioada de raportare.

62 Atunci când o entitate furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare clar identificabil, clasificarea distinctă în bilanț a activelor circulante și imobilizate și a datoriilor curente și pe termen lung oferă informații utile, făcând distincție între activele nete care sunt în mod continuu rulate sub formă de capital circulant și cele utilizate în activitatea pe termen lung a entității. De asemenea, acest fapt evidențiază activele ce se preconizează a fi realizate în cadrul ciclului curent de exploatare și datoriile exigibile în cursul aceleiași perioade.

▼M5

63 Pentru anumite entități, cum ar fi instituțiile financiare, o prezentare a activelor și datoriilor în ordine crescătoare sau descrescătoare a lichidității oferă informații care sunt fiabile și mai relevante decât o prezentare structurată în funcție de active circulante și imobilizate și datorii curente și pe termen lung, deoarece entitatea nu furnizează bunuri sau servicii într-un ciclu operațional clar identificabil.

64 Când aplică punctul 60, unei entități i se permite să prezinte unele dintre activele și datoriile sale utilizând o clasificare în active circulante și imobilizate și datorii curente și pe termen lung și altele în funcție de lichiditate, atunci când această clasificare oferă informații care sunt fiabile și mai relevante. Necesitatea unei baze mixte de prezentare poate apărea atunci când o entitate are diverse operațiuni.

65 Informațiile despre datele la care se preconizează realizarea activelor și datoriilor sunt utile pentru evaluarea lichidității și solvabilității unei entități. IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat impune prezentarea scadenței pentru activele financiare și pentru datoriile financiare. Activele financiare cuprind creanțele comerciale și alte creanțe, iar datoriile financiare includ datoriile comerciale și alte datorii. Informațiile privind data preconizată a recuperării activelor nemonetare, precum stocurile și data preconizată a decontării datoriilor, precum provizioanele, sunt, de asemenea, utile, indiferent dacă activele sunt clasificate drept circulante sau imobilizate iar datoriile sunt clasificate drept curente sau pe termen lung. De exemplu, o entitate prezintă valoarea stocurilor ce se preconizează a fi recuperată după mai mult de douăsprezece luni după perioada de raportare.

Active circulante

66 O entitate trebuie să clasifice un activ drept activ circulant atunci când:

(a) se preconizează valorificarea activului sau se intenționează vânzarea sau consumarea sa în cursul normal al ciclului său de exploatare;

(b) activul este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;

(c) se așteaptă valorificarea activului în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare; sau

(d) activul reprezintă numerar sau echivalente de numerar (conform definiției din IAS 7), cu excepția cazului în care există restricția ca activul să fie schimbat pe altceva sau utilizat pentru decontarea unei datorii pentru o perioadă de cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare.

O entitate trebuie să clasifice toate celelalte active ca active imobilizate.

67 Prezentul standard utilizează termenul „imobilizate” pentru a cuprinde activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung. Acesta nu interzice utilizarea descrierilor alternative, atât timp cât sensul este clar.

▼M8

68 Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor pentru prelucrare și realizarea lor în numerar sau echivalente de numerar. Atunci când ciclul normal de exploatare al unei entități nu este clar identificabil, se presupune că durata lui este de douăsprezece luni. Activele circulante cuprind active (precum stocurile și creanțele comerciale) care sunt vândute, consumate sau realizate ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar și atunci când nu se așteaptă să fie realizate în douăsprezece luni după perioada de raportare. Activele circulante includ, de asemenea, active care sunt deținute, în primul rând, în vederea tranzacționării (printre exemple se numără unele active financiare clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării în conformitate cu IAS 39) și partea curentă a activelor financiare imobilizate.

▼M5

Datorii curente

▼M22

69 O entitate trebuie să clasifice o datorie drept datorie curentă atunci când:

(a) se preconizează decontarea datoriei în cursul ciclului său normal de exploatare;

(b) datoria este deținută, în principal, în scopul tranzacționării;

(c) datoria trebuie decontată în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare; sau

(d) entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna decontarea datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare (a se vedea punctul 73). Condițiile unei datorii care ar putea avea drept rezultat, la latitudinea partenerului, decontarea sa prin emiterea instrumentelor de capitaluri proprii nu îi afectează clasificarea.

O entitate trebuie să clasifice toate celelalte datorii ca datorii pe termen lung.

▼M5

70 Anumite datorii curente, cum ar fi datoriile comerciale și unele angajamente privind angajații și alte costuri de exploatare, fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității. O entitate clasifică astfel de elemente de exploatare ca datorii curente, chiar dacă sunt exigibile la mai mult de douăsprezece luni după perioada de raportare. Același ciclu normal de exploatare se aplică în clasificarea activelor și datoriilor unei entități. Atunci când ciclul normal de exploatare al unei entități nu este clar identificabil, se presupune că durata lui este de douăsprezece luni.

▼M8

71 Alte datorii curente nu sunt decontate ca parte a ciclului normal de exploatare, dar sunt exigibile în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare sau sunt deținute în primul rând în vederea tranzacționării. Printre exemple se numără unele datorii financiare care sunt clasificate drept deținute în vederea tranzacționării în conformitate cu IAS 39, descoperirile de cont și partea curentă din datoriile financiare pe termen lung, dividendele de plătit, impozitul pe profit și alte datorii necomerciale. Datoriile financiare care oferă finanțare pe termen lung (adică nu fac parte din capitalul circulant utilizat în ciclul normal de exploatare al entității) și nu sunt exigibile în douăsprezece luni după perioada de raportare sunt datorii pe termen lung, care sunt abordate la punctele 74 și 75.

▼**M5**

72 O entitate își clasifică datoriile financiare drept curente dacă ele trebuie decontate în douăsprezece luni după perioada de raportare, chiar dacă:

(a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de douăsprezece luni; și

(b) este încheiat un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung după perioada de raportare și înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare.

73 Dacă o entitate preconizează și are capacitatea să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare în virtutea unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar dacă, în caz contrar, ar fi trebuit să fie achitată într-un termen mai scurt. Totuși, în situațiile în care refinanțarea sau reînnoirea obligației nu este de competența exclusivă a entității (de exemplu când nu există un acord de refinanțare), entitatea nu ia în calcul potențialul de refinanțare a obligației și clasifică obligația drept curentă.

74 Atunci când o entitate încalcă la sau înainte de finalul perioadei de raportare o prevedere dintr-un acord de împrumut pe termen lung și această încălcare are drept efect faptul că datoria devine exigibilă la cerere, datoria este clasificată drept curentă chiar dacă creditorul a fost de acord, după perioada de raportare și înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare, să nu ceară plata ca urmare a încălcării. O entitate clasifică datoria drept curentă deoarece la finalul perioadei de raportare, ea nu are un drept necondiționat de a-și amâna decontarea pentru cel puțin douăsprezece luni după acea dată.

75 Totuși, entitatea clasifică datoria ca fiind pe termen lung dacă creditorul a fost de acord până la finalul perioadei de raportare să ofere o perioadă de grație care să se încheie la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare, în cadrul căreia entitatea poate rectifica încălcarea și în timpul căreia creditorul nu poate cere plata imediată.

76 În ceea ce privește împrumuturile clasificate drept datorii curente, dacă următoarele evenimente au loc între finalul perioadei de raportare și data la care se autorizează publicarea situațiilor financiare, acele evenimente sunt prezentate ca fiind evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*:

(a) refinanțarea pe termen lung;

(b) rectificarea unei încălcări a unui acord de împrumut pe termen lung; și

(c) acordarea de către creditor a unei perioade de grație pentru a rectifica o încălcare a unui acord pe termen lung care se termină la cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare.

Informații care trebuie prezentate fie în situația poziției financiare fie în note

77 O entitate trebuie să prezinte, fie în situația poziției financiare, fie în note, subclasificări suplimentare ale elementelor-rânduri, clasificate într-o manieră corespunzătoare operațiunilor entității.

▼M5

78 Detaliile oferite în subclasificări depind de dispozițiile IFRS-urilor și de mărimea, natura și funcția sumelor implicate. O entitate folosește și factorii enumerați la punctul 58 pentru a decide baza subclasificării. Prezentările de informații diferă pentru fiecare element, de exemplu:

(a) elementele de imobilizări corporale se împart în clase în conformitate cu IAS 16;

(b) creanțele se împart în sume de primit din partea clienților comerciali, creanțe privind părțile afiliate, plăți efectuate în avans și alte sume;

(c) stocurile se împart, în conformitate cu IAS 2 *Stocuri*, în clasificări precum mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs de execuție și produse finite;

(d) provizioanele se împart în provizioane pentru beneficiile angajaților și alte elemente; și

(e) capitalul propriu și rezervele se împart în diferite clase, precum capitalul vărsat, prime de emisiune și rezerve.

79 O entitate trebuie să prezinte următoarele, fie în situația poziției financiare sau în situația modificărilor capitalurilor proprii, fie în note:

(a) pentru fiecare clasă de capital social:

(i) numărul de acțiuni autorizate;

(ii) numărul de acțiuni emise și vărsate integral, și numărul de acțiuni emise, dar nevărsate integral;

(iii) valoarea nominală pe acțiune, sau faptul că acțiunile nu au valoare nominală;

(iv) o reconciliere a numărului de acțiuni aflate în circulație la începutul și la sfârșitul perioadei;

(v) drepturile, preferințele și restricțiile aferente acelei clase, inclusiv restricțiile privind distribuirea dividendelor și rambursarea capitalului;

(vi) acțiunile proprii deținute de către entitate, filiale sau de către entități asociate; și

(vii) acțiuni rezervate pentru emisiune în baza contractelor de opțiuni și a contractelor de vânzare a acțiunilor, inclusiv termenele și sumele aferente; și

(b) o descriere a naturii și scopului fiecărei rezerve din cadrul capitalurilor proprii.

80 O entitate fără capital social, cum ar fi un parteneriat sau un trust, trebuie să prezinte informații echivalente celor cerute de punctul 79 litera (a), evidențiindu-se modificările din timpul perioadei pentru fiecare categorie de participație în capitalurile proprii, precum și drepturile, preferințele și restricțiile aferente fiecărei categorii de participație în capitalurile proprii.

▼M6

80A Dacă o entitate a reclasificat

(a) un instrument financiar care poate fi lichidat înainte de scadență clasificat drept instrument de capitaluri proprii, sau

▼M6

(b) un instrument care impune entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare și care este clasificat drept instrument de capitaluri proprii

între obligații financiare și capitaluri proprii, aceasta trebuie să prezinte valoarea reclasificată în și din fiecare categorie (datorii financiare sau capitaluri proprii), precum și momentul și motivele respectivei reclasificări.

▼M5

Situația rezultatului global

81 O entitate trebuie să prezinte toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă:

(a) într-o singură situație a rezultatului global, sau

(b) în două situații: o situație care să prezinte componentele de profit sau pierdere (►M5 situația rezultatului global ◄ separat) și o a doua situație care începe cu profitul sau pierderea și care prezintă alte elemente ale rezultatului global (situația rezultatului global).

Informații care trebuie prezentate în situația rezultatului global

82 Situația rezultatului global trebuie să includă, cel puțin, elemente-rânduri care să prezinte următoarele valori pentru perioadă:

(a) veniturile;

(b) costurile de finanțare;

(c) partea din profit sau pierdere aferent(ă) entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizată prin metoda punerii în echivalență;

(d) cheltuielile cu impozitul;

(e) o sumă unică cuprinzând totalul:

(i) profitului sau pierderii post-impozitare din activitățile întrerupte și

(ii) câștigului sau pierderii post-impozitare recunoscut(ă) la evaluare la valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau de cedarea activelor sau grupului (grupurilor) destinate cedării care constituie activitatea întreruptă;

(f) profitul sau pierderea;

(g) fiecare componentă a altor elemente de rezultat global clasificate în funcție de natură [cu excepția valorilor de la litera (h)];

(h) partea celorlalte elemente ale rezultatului global al entităților asociate și al asocierilor în participație contabilizată folosind metoda punerii în echivalență; și

(i) rezultatul global.

83 O entitate trebuie să prezinte următoarele elemente în situația rezultatului global ca alocări ale profitului sau pierderii aferent(e) perioadei:

(a) profit sau pierdere atribuibil(ă) aferent(ă) perioadei:

(i) intereselor ►M11 care nu controlează ◄, și

(ii) proprietarilor societății mamă.

▼M5

(b) rezultatul global atribuibil aferent perioadei:

(i) intereselor ►M11 care nu controlează ◄, și

(ii) proprietarilor societății mamă.

84 O entitate poate prezenta în ►M5 situația rezultatului global ◄ separat (a se vedea punctul 81) elementele-rânduri de la punctul 82 literele (a)-(f) și prezentările de informații de la punctul 83 litera (a).

85 O entitate trebuie să prezinte elemente-rânduri, titluri și subtotaluri suplimentare în ►M5 situația rezultatului global ◄ separat (dacă se prezintă) când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea performanței financiare a entității.

86 Deoarece efectele diferitelor activități, tranzacții și evenimente ale unei entități diferă din punct de vedere al frecvenței, potențialului de câștig sau pierdere și previzibilității, prezentarea componentelor performanței financiare ajută utilizatorii să înțeleagă performanța financiară obținută și să realizeze proiecții ale performanței financiare viitoare. O entitate include elemente-rânduri suplimentare în situația rezultatului global și în ►M5 situația rezultatului global ◄ separat (dacă se prezintă) și modifică descrierile utilizate și ordonarea elementelor când este necesară explicarea elementelor de performanță financiară. O entitate ia în considerare factori precum caracterul semnificativ, natura și funcția elementelor de venituri și cheltuieli. De exemplu, o instituție financiară poate modifica descrierile pentru a oferi informații relevante pentru operațiunile unei instituții financiare. O entitate compensează elementele de venituri și cheltuieli numai atunci când sunt satisfăcute criteriile de la punctul 32.

87 O entitate nu trebuie să prezinte niciun element de venituri sau cheltuieli ca fiind element extraordinar, în situația rezultatului global sau în ►M5 situația rezultatului global ◄ separat (dacă se prezintă), sau în note.

Profitul sau pierderea perioadei

88 O entitate trebuie să recunoască toate elementele de venit și cheltuială dintr-o perioadă în profit sau pierdere cu excepția cazului în care un IFRS impune sau permite o altă modalitate de recunoaștere.

89 Unele IFRS-uri specifică circumstanțe în care entitatea recunoaște elemente speciale în afara profitului sau pierderii din perioada curentă. IAS 8 menționează două asemenea circumstanțe: corectarea erorilor și efectul modificărilor politicilor contabile. Alte IFRS-uri impun sau permit excluderea altor elemente ale rezultatului global care corespund definiției din *Cadrul general* a veniturilor sau cheltuielilor ce vor fi excluse din profit sau pierdere (a se vedea punctul 7).

Alte elemente ale rezultatului global aferent perioadei

90 O entitate trebuie să prezinte valoarea impozitului pe profit aferent fiecărei componente a altor elemente ale rezultatului global, inclusiv ajustări din reclasificare, fie în situația privind rezultatul global fie în note.

91 O entitate poate prezenta componentele altor elemente ale rezultatului global fie:

(a) nete de efectele fiscale aferente, fie

▼M5

(b) înainte de efectele fiscale aferente evidențiind o sumă pentru valoarea agregată a impozitului pe profit aferent acelor componente.

92 O entitate trebuie să prezinte ajustările din reclasificare aferente componentelor altor elemente ale rezultatului global.

93 Alte IFRS-uri specifică măsura și momentul în care se reclasifică în profit sau pierdere valorile recunoscute anterior drept alte elemente ale rezultatului global. În prezentul standard astfel de reclasificări sunt numite ajustări din reclasificare. O ajustare din reclasificare este inclusă alături de respectiva componentă a altor elemente ale rezultatului global în perioada în care ajustarea se reclasifică în profit sau pierdere. De exemplu, câștigurile realizate la cedarea activelor financiare disponibile pentru vânzare sunt incluse în profitul sau pierderea pentru perioada curentă. Aceste sume ar fi putut fi recunoscute în alte elemente ale rezultatului global drept câștiguri nerealizate în perioadele curente sau anterioare. Acele câștiguri nerealizate trebuie scăzute din alte elemente ale rezultatului global în perioada în care câștigurile realizate sunt reclasificate în profit sau pierdere pentru a evita includerea lor de două ori în rezultatul global.

94 O entitate poate prezenta ajustările din reclasificare în situația rezultatului global sau în note. O entitate care prezintă ajustările din reclasificare în note prezintă componentele altor elemente ale rezultatului global ulterior oricăror ajustări din reclasificare aferente.

95 Ajustările din reclasificare apar, spre exemplu, la cedarea unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21), la derecunoașterea activelor financiare disponibile pentru vânzare (a se vedea IAS 39) și atunci când o tranzacție previzionată acoperită împotriva riscului afectează profitul sau pierderea (a se vedea punctul 100 din IAS 39 cu privire la acoperirile împotriva riscului asociate fluxurilor de trezorerie).

96 Ajustările din reclasificare nu apar pentru modificarea surplusului din reevaluare recunoscut în conformitate cu IAS 16 sau cu IAS 38 sau pentru câștigurile sau pierderile actuariale privind planurile de beneficii determinate recunoscute în conformitate cu punctul 93A din IAS 19. Aceste componente sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și nu sunt reclasificate în profit sau pierdere în perioadele ulterioare. Modificările surplusului din reevaluare pot fi transferate în rezultatul reportat în perioadele ulterioare pe măsură ce activul este utilizat sau la momentul derecunoașterii sale (a se vedea IAS 16 și IAS 38). Câștigurile și pierderile actuariale se raportează în rezultatul reportat în perioada în care sunt recunoscute ca alte elemente ale rezultatului global (a se vedea IAS 19).

Informații ce vor fi prezentate în situația rezultatului global sau în note

97 Atunci când elementele de venituri sau cheltuieli sunt semnificative, o entitate trebuie să prezinte separat natura și valoarea lor.

▼**M5**

98 Circumstanțele care ar putea genera prezentarea separată a elementelor de venituri și cheltuieli includ:

(a) reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea netă realizabilă sau a imobilizărilor corporale până la valoarea recuperabilă, și, de asemenea, reluări ale unor astfel de reduceri;

(b) restructurarea activităților unei entități și reluarea oricăror provizioane pentru costurile restructurării;

(c) cedări ale elementelor de imobilizări corporale;

(d) cedări ale investițiilor;

(e) activități întrerupte;

(f) soluționarea unor litigii; și

(g) alte reluări ale provizioanelor.

99 O entitate trebuie să prezinte o analiză a cheltuielilor recunoscute în profit sau pierdere utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe destinația lor în cadrul entității, în funcție de cea care furnizează informații care sunt fiabile și mai relevante.

100 Entitățile sunt încurajate să prezinte analiza de la punctul 99 în situația rezultatului global sau în ►**M5** situația rezultatului global ◄ separat (dacă se prezintă).

101 Cheltuielile sunt subclasificate pentru a evidenția componentele performanțelor financiare care se pot deosebi în ceea ce privește frecvența, potențialul de câștig sau pierdere și previzibilitatea. Această analiză este furnizată în una din cele două forme posibile.

102 Prima formă de analiză este metoda clasificării după „natura cheltuielilor”. O entitate cumulează cheltuielile în profit sau pierdere conform naturii lor (de exemplu, amortizarea, achizițiile de materii prime, cheltuielile cu transportul, beneficiile angajaților și cheltuielile de publicitate) și nu realocă pe diferitele destinații din cadrul entității. Această metodă poate fi simplu de aplicat, deoarece nu este necesară nicio alocare a cheltuielilor pe clasificările în funcție de destinație. Un exemplu de clasificare utilizând metoda naturii cheltuielilor este următorul:

Venituri		X
Alte venituri		X
Variația stocurilor de produse finite și produse în curs de execuție	X	
Materii prime și consumabile utilizate	X	
Cheltuieli cu beneficiile angajaților	X	
Cheltuieli cu amortizarea	X	
Alte cheltuieli	X	
Total cheltuieli		(X)
Profit înainte de impozitare		X

▼M5

103 Cea de-a doua metodă de analiză este metoda clasificării după „destinația cheltuielilor” sau metoda „costului vânzărilor”, și clasifică cheltuielile după destinația lor ca parte a costului vânzărilor sau, de exemplu, costurile distribuției sau activităților administrative. Ca o cerință minimă, o entitate prezintă, conform acestei metode, costurile vânzărilor sale separat de celelalte cheltuieli. Această metodă poate oferi informații mai relevante pentru utilizatori decât clasificarea cheltuielilor după natură, dar alocarea costurilor pe destinații poate necesita alocări arbitrare și poate implica în mod considerabil utilizarea raționamentului profesional. Un exemplu de clasificare utilizând metoda destinației cheltuielilor este următorul:

Venituri	X
Costul vânzărilor	(X)
Profit brut	X
Alte venituri	X
Costuri de distribuție	(X)
Cheltuieli administrative	(X)
Alte cheltuieli	(X)
Profit înainte de impozitare	X

104 O entitate care clasifică cheltuielile după destinație trebuie să prezinte informații suplimentare despre natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu amortizarea și cheltuielile cu beneficiile angajaților.

105 Optarea pentru metoda destinației cheltuielilor sau pentru metoda naturii cheltuielilor depinde atât de factori istorici, cât și de cei aferenți sectorului de activitate, și de natura entității. Ambele metode indică acele costuri care s-ar putea să varieze, direct sau indirect, în funcție de nivelul vânzărilor sau producției entității. Deoarece fiecare metodă de prezentare are avantaje pentru diferite tipuri de entități, prezentul standard impune conducerii să aleagă prezentarea fiabilă și mai relevantă. Totuși, deoarece informațiile asupra naturii cheltuielilor sunt utile la estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie, se impune o prezentare suplimentară atunci când este utilizată metoda destinației cheltuielilor. La punctul 104, „beneficiile angajaților” are același înțeles ca și în IAS 19.

Situația modificărilor capitalurilor proprii

▼M11

106 O entitate trebuie să prezinte o situație a modificărilor capitalurilor proprii, evidențiind în această situație:

(a) rezultatul global total aferent perioadei, evidențiind separat valorile totale atribuibile proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează;

(b) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectele aplicării retroactive sau retratării retroactive recunoscute în conformitate cu IAS 8; și

(c) [eliminat] și

(d) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, o reconciliere între valoarea contabilă de la începutul și de la sfârșitul perioadei, prezentând separat modificările care rezultă din:

(i) profit sau pierdere;

▼M11

(ii) fiecare componentă a altor elemente de rezultat global; și

(iii) tranzacțiile cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari, evidențiind separat contribuțiile de la și distribuirile către proprietari și modificările participațiilor în capitalurile proprii deținute în filiale care nu au drept rezultat pierderea controlului.

▼M5

107 O entitate trebuie să prezinte, fie în situația modificărilor capitalurilor proprii fie în note, valoarea dividendelor recunoscute ca distribuiri către proprietari în cursul perioadei, și valoarea pe acțiune aferentă.

108 La punctul 106, componentele capitalurilor proprii includ, de exemplu, fiecare clasă de capitaluri proprii vărsate, soldul acumulat al fiecărei clase de alte elemente ale rezultatului global și rezultatul reportat.

109 Modificările în capitalurile proprii ale unei entități între începutul și sfârșitul perioadei de raportare reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei. Cu excepția modificărilor rezultate din tranzacțiile cu proprietarii care acționează în calitatea lor de proprietari (cum ar fi contribuțiile la capitalul propriu, reachiziționarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității și dividendele) și a costurilor de tranzacționare legate direct de astfel de tranzacții, modificarea globală a capitalurilor proprii în timpul unei perioade reprezintă valoarea totală a veniturilor și cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile generate de activitățile entității pe parcursul acelei perioade.

110 IAS 8 impune ajustări retroactive pentru a efectua modificări ale politicilor contabile, în măsura în care acest lucru este posibil, cu excepția cazului în care prevederile tranzitorii ale unui alt IFRS prevăd altfel. IAS 8 impune, de asemenea, ca retratările pentru corectarea erorilor să fie făcute retroactiv în măsura în care acest lucru este posibil. Ajustările și retratările retroactive nu sunt modificări ale capitalurilor proprii, ci sunt ajustări ale soldului de deschidere al rezultatului reportat, cu excepția cazului în care un alt IFRS impune ajustarea retroactivă a unei alte componente a capitalurilor proprii. Punctul 106 litera (b) impune prezentarea în situația modificărilor capitalurilor proprii a ajustării totale pentru fiecare componentă de capitaluri proprii care rezultă din modificări ale politicilor contabile și, separat, din corectarea erorilor. Aceste ajustări sunt prezentate pentru fiecare perioadă precedentă și pentru începutul perioadei.

Situația fluxurilor de trezorerie

111 Informațiile privind fluxurile de trezorerie oferă utilizatorilor situațiilor financiare o bază pentru evaluarea capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și a necesităților entității de a utiliza fluxurile de trezorerie respective. IAS 7 stabilește dispoziții pentru prezentarea situației fluxurilor de trezorerie și a informațiilor aferente.

Note

Structură

112 Notele:

(a) trebuie să prezinte informații despre bazele de întocmire a situațiilor financiare și despre politicile contabile specifice utilizate în conformitate cu punctele 117-124;

(b) trebuie să prezinte informațiile cerute de IFRS-uri care nu sunt prezentate în situațiile financiare; și

▼M5

(c) trebuie să ofere informații care nu sunt prezentate în situațiile financiare, dar care sunt relevante pentru înțelegerea oricărora dintre ele.

113 O entitate trebuie să prezinte notele, pe cât posibil, într-un mod sistematic. În fiecare element din situațiile poziției financiare și a rezultatului global, din ►M5 situația rezultatului global ◄ separat (dacă se prezintă), din situația modificărilor capitalurilor proprii și din situația fluxurilor de trezorerie o entitate trebuie să facă trimiteri la informația corespunzătoare din note.

114 Pentru a ajuta utilizatorii să înțeleagă situațiile financiare și să le compare cu situațiile financiare ale altor entități, o entitate prezintă, în mod normal, notele în următoarea ordine:

(a) o situație a conformității cu IFRS-urile (a se vedea punctul 16);

(b) un rezumat al politicilor contabile semnificative aplicate (a se vedea punctul 117);

(c) informații justificative pentru elementele prezentate în situațiile poziției financiare și a rezultatului global, în ►M5 situația rezultatului global ◄ separat (dacă se prezintă), și în situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie, în ordinea în care este prezentată fiecare situație financiară și fiecare element-rând; și

(d) alte prezentări, inclusiv:

(i) datorii contingente (a se vedea IAS 37) și angajamente contractuale nerecunoscute; și

(ii) informații nefinanciare, de exemplu, obiectivele și politicile gestionării riscului financiar ale entității (a se vedea IFRS 7).

115 În anumite condiții, poate fi necesară sau de dorit modificarea ordinii anumitor elemente din note. De exemplu, o entitate poate combina informațiile despre modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere cu informațiile asupra scadenței instrumentelor financiare, deși primele prezentări se referă la situația rezultatului global sau la ►M5 situația rezultatului global ◄ separat (dacă se prezintă), iar cele din urmă se referă la situația poziției financiare. Cu toate acestea, o entitate menține o structură sistematică a notelor atât timp cât este posibil.

116 O entitate poate prezenta notele care oferă informații despre baza întocmirii situațiilor financiare și politicilor contabile specifice ca o secțiune separată a situațiilor financiare.

Prezentarea politicilor contabile

117 O entitate trebuie să prezinte în rezumatul politicilor contabile semnificative:

(a) baza (bazele) de evaluare utilizată(e) la întocmirea situațiilor financiare; și

(b) celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.

▼M5

118 Este important pentru o entitate să informeze utilizatorii asupra bazei (bazelor) de evaluare utilizată(e) în situațiile financiare (de exemplu, costul istoric, costul curent, valoarea netă realizabilă, valoarea justă sau valoarea recuperabilă), deoarece baza pe care sunt întocmite situațiile financiare afectează în mod semnificativ analiza utilizatorilor. Atunci când o entitate utilizează mai mult de o bază de evaluare în situațiile financiare, de exemplu, atunci când sunt reevaluate anumite clase de active, este suficientă indicarea categoriilor de active și datorii la care se aplică fiecare bază de evaluare.

119 Atunci când se decide necesitatea prezentării unei anumite politici de contabilitate, conducerea ia în considerare măsura în care prezentarea ar ajuta utilizatorii să înțeleagă modul în care tranzacțiile, alte evenimente și condiții se regăsesc în performanța financiară și poziția financiară raportate. Prezentarea anumitor politici contabile este utilă în mod deosebit utilizatorilor atunci când acele politici sunt selectate din alternativele permise în IFRS-uri. Un exemplu este prezentarea măsurii în care un asociat într-o asociere în participație își recunoaște interesele într-o entitate controlată în comun utilizând metoda consolidării proporționale sau metoda punerii în echivalență (a se vedea IAS 31 *Interese în asocierile în participație*). Unele IFRS-uri cer în mod specific prezentarea anumitor politici contabile, inclusiv a alegerilor făcute de conducere între diferitele politici contabile permise. De exemplu, IAS 16 impune prezentarea bazelor de evaluare utilizate pentru clasele de imobilizări corporale.

120 Fiecare entitate are în vedere natura operațiunilor sale și politicile pe care utilizatorii situațiilor sale financiare se așteaptă să fie prezentate pentru acel tip de entitate. De exemplu, utilizatorii s-ar aștepta ca o entitate supusă impozitelor pe venit să prezinte politicile sale contabile pentru impozitele pe venit, inclusiv cele aplicabile datoriilor și creanțelor privind impozitul amânat. Atunci când o entitate are un număr semnificativ de operațiuni din străinătate sau tranzacții în valută, utilizatorii s-ar aștepta ca aceasta să prezente politicile contabile de recunoaștere a câștigurilor și pierderilor din variațiile de curs valutar.

121 O politică contabilă poate fi semnificativă prin natura operațiunilor entității chiar dacă valorile prezentate pentru perioada curentă sau pentru perioadele anterioare nu sunt semnificative. Este, de asemenea, adecvată prezentarea fiecărei politici contabile semnificative care nu este în mod special cerută de IFRS-uri, dar pe care entitatea o selectează și o aplică în conformitate cu IAS 8.

122 O entitate trebuie să prezinte, în rezumatul politicilor contabile semnificative sau în alte note, în afara celor care implică estimări (a se vedea punctul 125), raționamentele profesionale pe care conducerea le-a făcut în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității și care au cel mai mare efect asupra valorilor recunoscute în situațiile financiare.

123 În procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității, conducerea face mai multe raționamente, în afară de cele care implică estimări, care pot afecta semnificativ sumele recunoscute în situațiile financiare. De exemplu, conducerea face raționamente pentru a determina:

(a) daca activele financiare sunt investiții păstrate până la scadență;

▼M5

(b) momentul în care marea majoritate a riscurilor și recompenselor semnificative aferente proprietății activelor financiare și de leasing sunt transferate altor entități;

(c) dacă, în realitate, anumite vânzări de bunuri sunt acorduri de finanțare și, deci, nu generează venituri; și

(d) daca relația dintre entitate și o entitate cu scop special demonstrează că entitatea cu scop special este controlată de către entitate.

124 Unele dintre prezentările făcute în conformitate cu punctul 122 sunt impuse și de alte IFRS-uri. De exemplu, IAS 27 impune unei entități să prezinte motivele pentru care participația proprietarilor entității nu constituie control în ceea ce privește o entitate în care s-a investit care nu este o filială chiar dacă mai mult de jumătate din drepturile sale de vot sau din puterea potențială de vot sunt deținute direct sau indirect prin filiale. IAS 40 *Investiții imobiliare* impune prezentarea criteriilor elaborate de către entitate pentru a distinge investițiile imobiliare de proprietățile imobiliare utilizate de posesor și de imobilizările deținute în vederea vânzării în cursul normal al activităților, atunci când este dificilă clasificarea proprietății.

Surse ale incertitudinii estimărilor

125 O entitate trebuie să prezinte informații privind ipotezele formulate în ceea ce privește viitorul și alte surse importante ale incertitudinii estimărilor la finalul perioadei de raportare, care prezintă un risc semnificativ de a provoca o ajustare importantă a valorilor contabile ale activelor și datoriilor în următorul exercițiu financiar. În privința acelor active și datorii, notele trebuie să includă detalii referitoare la:

(a) natura lor; și

(b) valoarea lor contabilă la finalul perioadei de raportare.

126 Determinarea valorilor contabile ale unor active și datorii necesită estimarea efectelor unor evenimente viitoare incerte asupra acelor active și datorii la finalul perioadei de raportare. De exemplu, în absența observării recente a unor prețuri pe piață, sunt necesare estimări orientate spre viitor pentru a evalua suma recuperabilă a claselor de imobilizări corporale, efectul uzurii tehnologice a stocurilor, provizioane aferente rezultatelor viitoare ale unor litigii în curs și datorii pe termen lung privind beneficiile angajaților, cum ar fi obligațiile privind pensiile. Aceste estimări implică presupuneri despre elemente, cum ar fi ajustarea fluxurilor de trezorerie sau a ratelor de actualizare utilizate în funcție de risc, modificări viitoare ale salariilor și modificări viitoare ale prețurilor care vor afecta alte costuri.

127 Ipotezele și alte surse de incertitudini în estimare, prezentate în conformitate cu punctul 125, sunt legate de estimările care cer conducerii cele mai dificile, subiective sau complexe raționamente. În timp ce numărul de variabile și ipoteze care afectează posibila rezolvare viitoare a incertitudinilor crește, acele raționamente devin din ce în ce mai subiective și mai complexe, iar potențialul unei ajustări semnificative la valoarea contabilă a activelor și datoriilor ca urmare a acestora crește, de obicei, proporțional.

▼M5

128 Prezentările de la punctul 125 nu sunt cerute pentru active și datorii care prezintă riscul semnificativ ca valorile lor contabile să se schimbe semnificativ în următorul exercițiu financiar dacă, la finalul perioadei de raportare, ele sunt evaluate la valoarea justă pe baza unor prețuri ale pieței observate recent. Aceste valori juste se pot schimba semnificativ în cursul următorului exercițiu financiar, dar aceste modificări nu vor apărea din ipoteze sau din alte surse de estimare a incertitudinii la finalul perioadei de raportare.

129 O entitate prezintă informațiile de la punctul 125 într-o manieră care ajută utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă raționamentele pe care le face conducerea în ceea ce privește viitorul și alte surse ale incertitudinii estimării. Natura și amploarea informațiilor oferite variază în funcție de natura ipotezei și de alte situații. Exemple ale tipurilor de prezentări făcute sunt:

(a) natura ipotezei sau a altor incertitudini de estimare;

(b) sensibilitatea valorilor contabile față de metodele, ipotezele și estimările care stau la baza calculelor lor, inclusiv motivele acestei sensibilități;

(c) rezolvarea așteptată a unei incertitudini și gama de rezultate posibile în timpul următorului exercițiu financiar în ceea ce privește valorile contabile ale activelor și ale datoriilor afectate; și

(d) o explicație a modificărilor făcute asupra ipotezelor anterioare aferente acelor active și datorii dacă incertitudinea rămâne nesoluționată.

130 Prezentul standard nu impune unei entități să prezente informații privind bugetul sau prognozele atunci când se fac prezentările de la punctul 125.

131 Uneori este imposibil să se prezinte amploarea efectelor posibile ale unei ipoteze sau ale unei alte surse de incertitudine a estimărilor la finalul perioadei de raportare. În astfel de cazuri entitatea prezintă că este posibil, pe baza cunoștințelor existente, ca rezultatele din următorul exercițiu financiar care sunt diferite față de ipoteză să necesite o ajustare semnificativă a valorii contabile a activului sau datoriei afectate. În toate cazurile, entitatea prezintă natura și valoarea contabilă a activului sau datoriei specifice (sau clasei de active sau datorii) afectate de ipoteză.

132 Prezentările de la punctul 122, referitoare la anumite raționamente pe care conducerea le-a făcut în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității nu se referă la prezentările surselor incertitudinii estimărilor de la punctul 125.

133 Prezentările unora dintre ipotezele care altfel ar fi impuse în conformitate cu punctul 125 sunt impuse de către alte IFRS-uri. De exemplu, în anumite situații, IAS 37 impune prezentarea principalelor ipoteze privind evenimentele viitoare care afectează clasele de provizioane. IFRS 7 impune prezentarea ipotezelor semnificative pe care entitatea le utilizează în estimarea valorilor juste ale activelor financiare și datoriilor financiare care sunt înregistrate la valoarea justă. IAS 16 impune prezentarea unor ipoteze semnificative pe care entitatea le utilizează în estimarea valorilor juste ale elementelor reevaluate de imobilizări corporale.

▼M5

Capital

134 O entitate trebuie să prezinte informațiile care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze obiectivele, politicile și procedurile entității de administrare a capitalului.

135 Pentru a se conforma punctului 134, entitatea prezintă următoarele:

(a) informații calitative cu privire la obiectivele, politicile și procedurile sale de administrare a capitalului, inclusiv:

(i) o descriere a ceea ce administrează drept capital;

(ii) atunci când entitatea face obiectul unor dispoziții impuse din exterior privind capitalul, natura acelor dispoziții și modul în care respectivele dispoziții sunt încorporate în modul de administrare a capitalului; și

(iii) modul în care sunt îndeplinite obiectivele de administrare a capitalului.

(b) un rezumat al datelor cantitative cu privire la ceea ce administrează drept capital. Anumite entități consideră unele datorii financiare (de exemplu, anumite forme de datorii subordonate) ca parte a capitalului. Alte entități iau în considerare capitalul excluzând anumite componente de capitaluri proprii (de exemplu, care rezultă din acoperirile aferente fluxurilor de trezorerie).

(c) orice modificări ale informațiilor de la literele (a) și (b) față de perioada anterioară.

(d) daca în decursul perioadei au fost respectate dispozițiile impuse din exterior privind capitalul, cărora trebuie să se conformeze.

(e) când entitatea nu a respectat dispozițiile impuse din exterior privind capitalul, consecințele nerespectării acestora.

Entitatea își bazează aceste prezentări pe informațiile oferite intern personalului-cheie din conducere.

136 O entitate poate administra capitalul în multe moduri și poate face obiectul diferitelor dispoziții privind capitalul. De exemplu, un conglomerat poate include entități care întreprind activități de asigurare și activități bancare, și acele entități pot opera în mai multe jurisdicții. Atunci când o prezentare agregată a cerințelor privind capitalul și a modului în care acesta este administrat nu oferă informații utile sau afectează înțelegerea de către utilizatorii situațiilor financiare a resurselor de capital ale entității, entitatea trebuie să prezinte informații financiare distincte pentru fiecare cerință privind capitalul care este impusă entității.

▼M6

Instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență clasificate drept capitaluri proprii

136A Pentru instrumentele financiare care pot fi lichidate înainte de scadență clasificate drept capitaluri proprii, entitatea trebuie să prezinte (în măsura în care nu sunt prezentate în altă parte):

(a) un rezumat al datelor cantitative cu privire la suma clasificată drept capitaluri proprii;

▼M6

(b) obiectivele, politicile și procesele sale pentru gestionarea obligațiilor sale de recumpărare sau răscumpărare a instrumentelor când deținătorii instrumentului îi cer acest lucru, inclusiv orice schimbări față de perioada anterioară;

(c) ieșirea de numerar prevăzută la răscumpărarea sau recumpărarea categoriei respective de instrumente financiare și

(d) informații cu privire la modul de determinare al ieșirii de numerar prevăzute la răscumpărare sau recumpărare.

▼M5

Alte prezentări

137 O entitate trebuie să prezinte în note:

(a) suma dividendelor propuse sau declarate înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare, dar nerecunoscute ca distribuire către proprietari în timpul perioadei, și suma pe acțiune corespunzătoare; și

(b) valoarea oricăror dividende preferențiale cumulative care nu au fost recunoscute.

▼M6

138 O entitate trebuie să prezinte următoarele elemente, dacă acestea nu sunt prezentate în altă secțiune în informațiile publicate împreună cu situațiile financiare:

(a) adresa și forma juridică a entității, țara de înmatriculare și adresa sediului oficial (sau locul principal de activitate, dacă este diferit de sediul oficial);

(b) o descriere a naturii operațiunilor și a principalelor activități ale entității;

(c) denumirea societății-mamă, precum și a societății-mamă a întregului grup și

(d) dacă este vorba despre o entitate cu existență limitată, informații cu privire la durata ei de viață.

▼M5

TRANZIȚIE ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

139 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate adoptă prezentul standard pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M11

139A IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a modificat punctul 106. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată pentru acea perioadă anterioară. Modificarea trebuie aplicată retroactiv.

▼**M6**

139B *Instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență și obligații ce decurg din lichidare* (amendamente la IAS 32 și IAS 1), publicat în februarie 2008, a modificat punctul 138 și a adăugat punctele 8A, 80A și 136A. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice în același timp amendamentele aferente la IAS 32, IAS 39, IFRS 7 și IFRIC 2 *Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare.*

▼**M8**

139C Punctele 68 și 71 au fost modificate prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M22**

139D Punctul 69 a fost modificat de *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009. O entitate trebuie să aplice acea modificare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M5**

RETRAGEREA IAS 1 (REVIZUIT ÎN 2003)

140 Prezentul standard înlocuiește IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* revizuit în 2003 și modificat în 2005.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 2

Stocuri

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este acela de a prescrie tratamentul contabil pentru stocuri. O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie valoarea costului ce urmează a fi recunoscută drept activ și reportată până când veniturile aferente sunt recunoscute. Prezentul standard furnizează îndrumări referitoare la determinarea costului și la recunoașterea ulterioară a acestuia drept cheltuială, inclusiv orice reducere a valorii contabile până la valoarea realizabilă netă. De asemenea, standardul furnizează îndrumări cu privire la formulele de determinare a costului care sunt utilizate la calcularea costurilor stocurilor.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard se aplică tuturor stocurilor, cu excepția:

   (a) producției în curs de execuție ►M5 în contractele ◄ de construcție, inclusiv contractele de prestări de servicii direct legate de acestea (a se vedea IAS 11 *Contracte de construcție*);

   (b) instrumentelor financiare (a se vedea IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare)*; și

   (c) activelor biologice legate de activitatea agricolă și de producția agricolă în momentul recoltării (a se vedea IAS 41 *Agricultura*).

3. Prezentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deținute de:

   (a) producători de produse agricole și forestiere, de produse agricole după recoltare și de minereuri și alte produse minerale, în măsura în care acestea sunt evaluate la valoarea realizabilă netă în conformitate cu practicile bine stabilite din acele sectoare de activitate. Atunci când astfel de stocuri sunt evaluate la valoarea realizabilă netă, modificările acelei valori sunt recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care are loc modificarea;

   (b) brokeri-traderi de la bursa de mărfuri care își evaluează stocurile la valoarea justă minus costurile de vânzare. Atunci când astfel de stocuri sunt măsurate la valoarea justă minus costurile de vânzare, modificările valorii juste minus costurile de vânzare sunt recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care are loc modificarea.

4. Stocurile la care s-a făcut referire la punctul 3 litera (a) sunt evaluate, în anumite faze ale producției, la valoarea realizabilă netă. Aceste cazuri apar, de exemplu, atunci când culturile agricole au fost recoltate sau când minereurile au fost extrase, iar vânzarea este asigurată printr-un contract la termen sau printr-o garanție guvernamentală sau atunci când există o piață activă, iar riscul de a rămâne cu producția nevândută este neglijabil. Aceste categorii de stocuri sunt exceptate doar de la cerințele de evaluare din prezentul standard.

5. Brokerii-traderi sunt cei care cumpără sau vând mărfuri pentru alții sau în nume propriu. Stocurile la care se face referire la punctul 3 litera (b) sunt dobândite, în principal, în scopul vânzării în viitorul apropiat și generează un profit din fluctuațiile de preț sau din marja brokerilor-traderi. Atunci când aceste stocuri sunt evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare, ele sunt exceptate doar de la cerințele de evaluare din prezentul standard.

▼B

DEFINIȚII

6. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Stocurile sunt active:

(a) deținute în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activității;

(b) în curs de producție în vederea unei astfel de vânzări; sau

(c) sub formă de materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizare și costurile estimate necesare efectuării vânzării.

Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

7. Valoarea realizabilă netă se referă la suma netă pe care o entitate se așteaptă să o realizeze din vânzarea de stocuri pe parcursul desfășurării normale a activității. Valoarea justă reflectă suma pentru care același stoc ar putea fi tranzacționat pe piață, între cumpărători și vânzători interesați și în cunoștință de cauză. Prima este o valoare specifică entității; cea de a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare.

8. Stocurile includ bunuri cumpărate și deținute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu mărfurile cumpărate de un detailist în vederea revânzării sau terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute în vederea revânzării. Stocurile includ, de asemenea, produsele finite ale entității sau producția aflată în curs de execuție de către entitate, precum și materiale și consumabile destinate utilizării în procesul de producție. În cazul unui prestator de servicii, stocurile includ costurile serviciilor, așa cum sunt descrise la punctul 19, pentru care entitatea nu a recunoscut încă venitul aferent (a se vedea IAS 18 *Venituri*).

EVALUAREA STOCURILOR

9. Stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Costul stocurilor

10. Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile de cumpărare, costurile de conversie, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent.

Costuri de cumpărare

11. Costurile de cumpărare a stocurilor cuprind prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care entitatea le poate recupera ulterior de la autoritățile fiscale), costurile de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și servicii. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costurile de cumpărare.

▼B

Costurile de conversie

12. Costurile de conversie a stocurilor includ costurile direct aferente unităților produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei de producție, fixă și variabilă, generată de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și a utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor. Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și manopera indirectă.

13. Alocarea regiei fixe de producție la costurile de prelucrare se face pe baza capacității normale a facilităților de producție. Capacitatea normală este producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținere. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor de regie fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor active. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care au apărut. În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor de regie fixă alocate fiecărei unități de producție este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

14. Un proces de producție poate duce la obținerea simultană a mai multor produse. Este, de exemplu, cazul produselor cuplate sau cazul în care un produs este principal și altul este un produs secundar. Atunci când costurile de prelucrare nu se pot identifica distinct, pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale, aplicate cu consecvență. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă pe fiecare produs, fie în stadiul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producție. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În aceste cazuri, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă și această valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă în mod semnificativ față de costul său.

Alte costuri

15. Alte costuri sunt incluse în costul stocurilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în starea și în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a regiilor generale, altele decât cele legate de producție, sau a costurilor proiectării produselor destinate anumitor clienți.

16. Mai jos sunt enumerate exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care sunt suportate:

(a) pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

▼B

(b) costuri de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de producție;

(c) regii generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în starea și în locul în care se găsesc în prezent; și

(d) costuri de vânzare.

17. IAS 23 *Costurile îndatorării* identifică circumstanțele limitate în care costurile îndatorării sunt incluse în costurile stocurilor.

18. O entitate poate cumpăra stocuri în condiții de decontare amânată. Atunci când aranjamentul conține efectiv un element de finanțare, acel element, de exemplu, o diferență între prețul de cumpărare în condiții normale de creditare și suma plătită, este recunoscut ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanțare.

Costul stocurilor unui prestator de servicii

19. În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în primul rând, în manoperă și în alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile de regie de atribuit. Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea facturate la prețurile impuse de prestatorii de servicii.

Costul producției agricole recoltate din activele biologice

▼M8

20. Conform IAS 41 *Agricultura* stocurile care cuprind producția agricolă pe care o entitate a recoltat-o din activele sale biologice sunt evaluate, la momentul recunoașterii inițiale, la valoarea justă minus costurile de vânzare la locul recoltării. Acesta este costul stocurilor la acea dată pentru aplicarea prezentului standard.

▼B

Tehnici de evaluare a costurilor

21. Diverse tehnici de evaluare a costurilor stocurilor, cum sunt metoda costului standard sau metoda prețului cu amănuntul, pot fi folosite pentru simplificare, dacă rezultatele acestor metode aproximează costul. Costurile standard iau în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, ale manoperei, ale eficienței și utilizării capacității. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile actuale.

22. Metoda prețului cu amănuntul este adesea folosită în comerțul cu amănuntul pentru a evalua costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă de determinare a costului. Costul stocurilor este calculat prin deducerea din prețul de vânzare al stocului a procentului corespunzător de marjă brută. Procentul utilizat ia în considerare stocurile care au fost cotate în scădere până sub nivelul prețului de vânzare inițial. Adesea este utilizat un procent mediu pentru fiecare departament de vânzare cu amănuntul.

▼B

Formule de determinare a costului

23. Costul acelor stocuri care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor anumite proiecte trebuie să fie determinat prin identificarea specifică a costurilor lor individuale.

24. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificate ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care sunt destinate unui anumit proiect, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Totuși, identificarea specifică a costurilor nu este adecvată în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt, de regulă, fungibile. În aceste cazuri, metoda de selectare a acelor elemente ce rămân în stoc ar putea fi folosită pentru obținerea unor efecte predeterminate asupra profitului sau pierderii.

25. Costul stocurilor, altele decât cele tratate la punctul 23, trebuie determinat cu ajutorul formulei primul intrat, primul ieșit (FIFO) sau al formulei costului mediu ponderat. O entitate trebuie să folosească aceeași formulă de determinare a costului pentru toate stocurile de natură și utilizare similară pentru entitate. Pentru stocurile de natură sau utilizare diferită, pot fi justificate formule diferite de determinare a costului.

26. De exemplu, stocurile utilizate într-un segment de activitate pot avea pentru entitate o utilizare diferită față de același tip de stocuri utilizate într-un alt segment de activitate. Cu toate acestea, o diferență în ceea ce privește localizarea geografică a stocurilor (sau reglementările fiscale respective), prin ea însăși, nu este suficientă pentru a justifica utilizarea de formule diferite de determinare a costurilor.

27. Formula FIFO presupune că elementele care au fost produse sau cumpărate primele sunt cele care se vând primele și, prin urmare, elementele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent. Prin formula costului mediu ponderat se calculează costul fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după recepția fiecărui transport, în funcție de circumstanțele în care se găsește entitatea.

Valoarea realizabilă netă

28. Costul stocurilor poate să fie nerecuperabil, dacă acele stocuri au suferit deteriorări, dacă au fost uzate moral, integral sau parțial, sau dacă prețurile lor de vânzare s-au diminuat. Costul stocurilor poate, de asemenea, să fie nerecuperabil și în cazul în care au crescut costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate a fi suportate pentru a efectua vânzarea. Practica reducerii valorii contabile a stocurilor sub cost, până la valoarea realizabilă netă, este consecventă cu principiul conform căruia activele nu ar trebui reflectate în ►**M5** situația poziției financiare ◄ la o valoare mai mare decât valoarea preconizată a se obține prin utilizarea sau vânzarea lor.

29. De obicei, valoarea contabilă a stocurilor este redusă până la valoarea realizabilă netă, element cu element. Uneori însă poate fi mai adecvat să se grupeze elementele similare sau conexe. Acesta poate fi cazul unor elemente de stoc care aparțin aceleiași linii de produse, care au scopuri sau utilizări finale similare, care sunt produse și comercializate în aceeași zonă geografică și care nu pot, practic, să fie evaluate separat de alte elemente din acea linie de produse. Nu este adecvat să se reducă valoarea contabilă a stocurilor pe baza unei clasificări, de exemplu, produse finite sau toate stocurile dintr-un anumit segment de activitate. În general, prestatorii de servicii cumulează costurile aferente fiecărui serviciu pentru care se percepe un preț de vânzare separat. De aceea, fiecare dintre aceste servicii este tratat ca un element distinct.

▼B

30. Estimările valorii realizabile nete se bazează pe cele mai credibile dovezi disponibile în momentul în care se realizează estimările valorii stocurilor care se așteaptă a fi realizate. Aceste estimări iau în considerare fluctuațiile de preț sau de cost care sunt direct legate de evenimente ce au intervenit după terminarea perioadei, în măsura în care aceste evenimente confirmă condițiile existente la sfârșitul perioadei.

31. Estimările valorii realizabile nete iau în considerare, de asemenea, scopul pentru care stocurile sunt deținute. De exemplu, valoarea realizabilă netă a cantității stocurilor deținute pentru onorarea unor contracte ferme de vânzare de bunuri sau de prestare de servicii se bazează pe prețul contractului. În situația în care cantitatea specificată în contractele de vânzări este mai mică decât cantitatea de stocuri deținută, valoarea realizabilă netă a surplusului se determină pornind de la prețurile generale de vânzare. Provizioanele pot apărea din contractele ferme de vânzare, peste cantitățile de stocuri deținute, sau din contractele ferme de cumpărare. Asemenea provizioane sunt tratate în IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.

32. Valoarea contabilă a materialelor și a consumabilelor deținute pentru a fi folosite în producție nu este redusă sub cost dacă se estimează că produsele finite în care urmează să se încorporeze vor fi vândute pentru un preț mai mare sau egal cu costul lor. Totuși, atunci când o scădere a prețului materialelor indică faptul că acel cost al produselor finite depășește valoarea realizabilă netă, valoarea contabilă a materialelor aferente se reduce până la valoarea realizabilă netă. În astfel de cazuri, costul de înlocuire a materialelor poate fi cea mai adecvată măsură disponibilă a valorii lor realizabile nete.

33. Pentru fiecare perioadă ulterioară se efectuează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. Atunci când acele condiții care au determinat în trecut reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă au încetat să mai existe sau atunci când există dovezi clare ale unei creșteri a valorii realizabile nete din cauza schimbării unor circumstanțe economice, suma care reprezintă reducerea valorii contabile este reluată (adică reluarea este limitată la valoarea reducerii inițiale), astfel încât noua valoare contabilă a stocului să fie egală cu cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Aceasta se întâmplă, de exemplu, atunci când un element al stocurilor, care este contabilizat la valoarea realizabilă netă, din cauza scăderii prețului său de vânzare, este încă în stoc într-o perioadă ulterioară, iar prețul său de vânzare a crescut.

RECUNOAȘTEREA DREPT CHELTUIALĂ

34. Atunci când stocurile sunt vândute, valoarea contabilă a acestor stocuri trebuie să fie recunoscută drept cheltuială în perioada în care este recunoscut venitul corespunzător. Valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și toate pierderile de stocuri trebuie să fie recunoscute drept cheltuială în perioada în care are loc reducerea valorii contabile sau pierderea. Valoarea oricărei reluări a oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor ca urmare a unei creșteri a valorii realizabile nete trebuie recunoscută drept o reducere a cheltuielii valorii stocurilor recunoscută drept cheltuială în perioada în care are loc reluarea.

35. Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu, un stoc folosit drept componentă pentru o imobilizare corporală construită în regie proprie. Stocurile alocate în acest fel unui alt activ sunt recunoscute drept cheltuieli pe parcursul duratei de viață utilă a acelui activ.

▼B

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

36. Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusiv formulele folosite pentru determinarea costului;

(b) valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii corespunzătoare entității;

(c) valoarea contabilă a stocurilor contabilizate la valoarea justă minus costurile de vânzare;

(d) valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei;

(e) valoarea oricărei reduceri a valorii contabile a stocurilor, recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei, în conformitate cu punctul 34;

(f) valoarea oricărei reluări a oricărei reduceri a valorii contabile care este recunoscută drept reducere a valorii stocurilor, recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei, în conformitate cu punctul 34;

(g) circumstanțele sau evenimentele care au condus la reluarea unei reduceri a valorii contabile a stocurilor în conformitate cu punctul 34; și

(h) valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.

37. Informațiile privind valorile contabile ale diverselor categorii de stocuri, precum și dimensiunea modificărilor acestor active sunt utile utilizatorilor situațiilor financiare. Cele mai întâlnite clasificări de stocuri cuprind mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs de execuție și produse finite. Stocurile unui prestator de servicii pot fi descrise drept producție în curs de execuție.

38. Valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei, la care se face adesea referire ca fiind costul de vânzare, constă în acele costuri incluse anterior în evaluarea stocurilor care acum au fost vândute, în regia de producție nealocată și în valorile neobișnuite ale costurilor de producție a stocurilor. Circumstanțele specifice entității pot justifica și includerea altor valori, ca, de exemplu, costurile de distribuție.

39. Anumite entități adoptă un format pentru profit sau pierdere care conduce la prezentarea altor valori decât costul stocurilor recunoscut drept cheltuială în cursul perioadei. Conform acestui format, o entitate prezintă o analiză a cheltuielilor, utilizând o clasificare bazată pe natura cheltuielilor. În acest caz, entitatea prezintă costurile recunoscute drept cheltuială cu materiile prime și consumabilele, costurile cu manopera și alte costuri, împreună cu valoarea modificării nete a stocurilor, aferentă perioadei.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

40. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

RETRAGEREA ALTOR NORME

41. Prezentul standard înlocuiește IAS 2 *Stocuri* (revizuit în 1993).

42. Prezentul standard înlocuiește SIC-1 *Consecvență – Diferite metode de determinare a costului stocurilor*.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 7

▼M5

Situația aferentă fluxurilor de trezorerie [1]

▼B

OBIECTIV

Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie ale unei entități sunt utile pentru a pune la dispoziția utilizatorilor de situații financiare o bază pentru evaluarea capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar și a nevoilor sale de utilizare a acelor fluxuri de trezorerie. Deciziile economice care sunt luate de către utilizatori impun o evaluare a capacității unei entități de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și a plasării în timp și a siguranței generării acestora.

Obiectivul prezentului standard este acela de a impune furnizarea de informații cu privire la modificările istorice de numerar și de echivalente de numerar ale unei entități, prin intermediul unei situații a fluxurilor de trezorerie care clasifică fluxurile de trezorerie din timpul perioadei în fluxuri din activități de exploatare, de investire și de finanțare.

DOMENIU DE APLICARE

1. O entitate trebuie să întocmească o situație a fluxurilor de trezorerie în conformitate cu dispozițiile prezentului standard și trebuie să o prezinte drept parte integrantă a situațiilor sale financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare.

2. Prezentul standard înlocuiește IAS 7 *Situația modificărilor în poziția financiară*, aprobat în iulie 1977.

3. Utilizatorii situațiilor financiare ale unei entități sunt interesați de modul în care entitatea generează și folosește numerarul și echivalentele de numerar. Aceasta este situația indiferent de natura activităților entității și indiferent dacă numerarul poate fi considerat drept produs al entității, așa cum ar putea fi cazul unei instituții financiare. Entitățile au nevoie de numerar din aceleași motive, în esență, oricât de diferite ar fi principalele lor activități producătoare de venituri. Acestea au nevoie de numerar pentru a-și desfășura activitățile, a-și plăti obligațiile și pentru a asigura rentabilitate investitorilor. În consecință, prezentul standard impune tuturor entităților să prezinte o situație a fluxurilor de trezorerie.

BENEFICII ALE INFORMAȚIILOR REFERITOARE LA FLUXURILE DE TREZORERIE

4. O situație a fluxurilor de trezorerie, atunci când este utilizată împreună cu restul situațiilor financiare, furnizează informații care permit utilizatorilor să evalueze modificările activelor nete ale unei entități, structura sa financiară (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea sa), precum și capacitatea entității de a influența valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie, în vederea adaptării la circumstanțele și oportunitățile în continuă schimbare. Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie sunt utile la stabilirea capacității unei entități de a genera numerar și echivalente de numerar și dau posibilitatea

[1] În septembrie 2007 IASB a modificat titlul IAS 7 din *Situațiile fluxurilor de trezorerie* în *Situația aferentă fluxurilor de trezorerie* drept consecință a revizuirii IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* în 2007.

▼B

utilizatorilor să elaboreze modele de evaluare și comparare a valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare ale diferitelor entități. De asemenea, aceste informații întăresc gradul de comparabilitate al raportării rezultatelor din exploatare între diferite entități, deoarece elimină efectele utilizării unor tratamente contabile diferite pentru aceleași tranzacții și evenimente.

5. Informațiile istorice referitoare la fluxurile de trezorerie sunt deseori utilizate ca indicatori ai valorii, ai plasării în timp și ai certitudinii viitoarelor fluxuri de trezorerie. Ele sunt, de asemenea, utile pentru verificarea exactității evaluărilor realizate în trecut cu privire la viitoarele fluxuri de trezorerie, precum și pentru examinarea relațiilor dintre profitabilitate și fluxurile nete de trezorerie, ca și a impactului modificării prețurilor.

DEFINIȚII

6. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Numerarul cuprinde disponibilul în casă și la bănci și depozitele la vedere.

Echivalentele de numerar sunt investiții financiare pe termen scurt foarte lichide, care sunt ușor convertibile în sume cunoscute de numerar și care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Fluxurile de trezorerie sunt intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar.

Activitățile de exploatare sunt principalele activități producătoare de venit ale entităților, precum și alte activități care nu sunt activități de investire sau finanțare.

Activitățile de investire constau în achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

Activitățile de finanțare sunt activități care au drept rezultat modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și împrumuturilor entității.

Numerar și echivalente de numerar

7. Echivalentele de numerar sunt deținute mai degrabă în scopul îndeplinirii angajamentelor în numerar pe termen scurt, decât pentru investiții sau în alte scopuri. Pentru a califica o investiție drept echivalent de numerar, aceasta trebuie să fie ușor convertibilă într-o sumă cunoscută de numerar și supusă unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Prin urmare, o investiție se califică, în mod normal, drept echivalent de numerar doar atunci când are o scadență mică de, să zicem, trei luni sau mai puțin de la data achiziției. Investițiile în capitaluri proprii nu sunt considerate echivalente de numerar, cu excepția cazului în care sunt, în fond, echivalente de numerar, de exemplu în cazul acțiunilor preferențiale achiziționate cu puțin timp înaintea scadenței lor și cu o dată de răscumpărare specificată.

▼B

8. Împrumuturile bancare sunt considerate, în general, activități de finanțare. Totuși, în unele țări, descoperirile de cont care sunt rambursabile la vedere fac parte integrantă din gestiunea numerarului unei entități. În aceste circumstanțe, descoperirile de cont sunt considerate ca o componentă a numerarului și a echivalentelor de numerar. O caracteristică a acestor aranjamente bancare este faptul că soldul bancar fluctuează deseori între pozitiv și negativ.

9. Fluxurile de trezorerie exclud mișcările între elemente care constituie numerar sau echivalente de numerar, deoarece aceste componente fac parte din gestiunea numerarului unei entități, și nu din activitățile de exploatare, de investire și de finanțare. Gestiunea numerarului presupune plasarea excedentului de numerar în echivalente de numerar.

PREZENTAREA UNEI SITUAȚII A FLUXURILOR DE TREZORERIE

10. ►M5 Situația aferentă fluxurilor de trezorerie ◄ trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activități de exploatare, de investire și de finanțare.

11. O entitate prezintă fluxurile sale de trezorerie din activitățile de exploatare, de investire și de finanțare într-o manieră care corespunde cel mai bine activității sale. Clasificarea pe activități furnizează informații care permit utilizatorilor să stabilească impactul respectivelor activități asupra poziției financiare a entității și valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar. Aceste informații pot fi folosite, de asemenea, pentru a evalua relațiile care apar între activitățile respective.

12. O singură tranzacție poate include fluxuri de trezorerie care sunt clasificate diferit. De exemplu, când rambursarea în numerar a unui împrumut include atât dobânda, cât și capitalul împrumutat, elementul de dobândă poate fi clasificat drept activitate de exploatare, iar elementul de capital, drept activitate de finanțare.

Activități de exploatare

13. Valoarea fluxurilor de trezorerie care provin din activități de exploatare este un indicator-cheie al măsurii în care activitățile entității au generat suficiente fluxuri de trezorerie pentru a rambursa împrumuturile, pentru a menține capacitatea de funcționare a entității, a plăti dividende și a face noi investiții, fără a recurge la surse externe de finanțare. Informațiile cu privire la componentele specifice ale fluxurilor istorice de trezorerie din exploatare, împreună cu alte informații, sunt utile pentru prognozarea viitoarelor fluxuri de trezorerie din exploatare.

14. Fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt derivate, în primul rând, din principalele activități producătoare de venit ale entității. Prin urmare, ele rezultă în general din tranzacțiile și alte evenimente care intră în determinarea profitului sau a pierderii. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de exploatare sunt:

(a) încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;

(b) încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;

▼B

(c) plățile în numerar efectuate către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;

(d) plățile în numerar efectuate către și în numele angajaților;

(e) încasările în numerar și plățile în numerar ale unei entități de asigurare pentru prime și daune, anuități și alte beneficii legate de polițele de asigurare;

(f) plățile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepția cazului în care pot fi asociate în mod specific activităților de investire și de finanțare; și

(g) încasările și plățile în numerar provenite din contracte încheiate în vederea plasării sau a tranzacționării.

▼M8

Unele tranzacții, cum ar fi vânzarea unui element al unei instalații, pot da naștere unui câștig sau unei pierderi, care este inclus(ă) în profitul sau pierderea recunoscută. Fluxurile de trezorerie aferente acestui tip de tranzacții sunt fluxuri de trezorerie provenite din activități de investire. Însă, plățile în numerar pentru fabricarea sau achiziționarea de active deținute în vederea închirierii către terți și apoi deținute în vederea vânzării, conform descrierii de la punctul 68A din IAS 16 *Imobilizări corporale* sunt fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Încasările în numerar din închiriere și din vânzările ulterioare a unor astfel de active sunt, de asemenea, fluxuri de trezorerie din activități de exploatare.

▼B

15. O entitate poate deține valori mobiliare și titluri de credit în vederea plasării sau a tranzacționării, caz în care acestea sunt similare stocurilor de mărfuri achiziționate special pentru a fi revândute. Prin urmare, fluxurile de trezorerie generate de cumpărarea și vânzarea titlurilor de tranzacționare și plasament sunt clasificate drept activități de exploatare. În mod similar, avansurile în numerar și creditele acordate de instituțiile financiare sunt, de obicei, clasificate drept activități de exploatare, din moment ce se referă la principala activitate producătoare de venit a respectivei entități.

Activități de investire

▼M22

16. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie care rezultă din activități de investiție este importantă deoarece fluxurile de trezorerie reprezintă măsura în care s-au făcut cheltuieli pentru resursele menite să genereze venituri și fluxuri de trezorerie viitoare. Numai cheltuielile care au drept rezultat un activ recunoscut în situația poziției financiare sunt eligibile pentru clasificarea drept activități de investiție. Exemplele de fluxuri de trezorerie din activitățile de investiție sunt:

▼B

(a) plățile în numerar pentru achiziționarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate. Aceste plăți le includ și pe acelea care se referă la costurile de dezvoltare capitalizate și la construcția, în regie proprie, a imobilizărilor corporale;

(b) încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate;

▼B

(c) plățile în numerar pentru achiziționarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și de interese în asocierile în participație (altele decât plățile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deținute în vederea plasării sau a tranzacționării);

(d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entități și din vânzarea de interese în asocierile în participație (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele păstrate în vederea plasării sau a tranzacționării);

(e) avansurile în numerar și împrumuturile acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de o instituție financiară);

(f) încasările în numerar din rambursarea avansurilor și a împrumuturilor acordate altor părți (altele decât avansurile și împrumuturile unei instituții financiare);

(g) plățile în numerar aferente contractelor futures, forward, de opțiuni și swap, în afara cazului când acestea sunt deținute în vederea plasării sau a tranzacționării sau când plățile sunt clasificate drept activități de finanțare; și

(h) încasările în numerar aferente contractelor futures, forward, de opțiuni sau swap, în afara cazului când acestea sunt deținute în scopuri de plasament sau de tranzacționare sau când încasările sunt clasificate drept activități de finanțare.

Atunci când un contract este contabilizat drept instrument de acoperire a unei poziții de risc identificabile, fluxurile de trezorerie aferente respectivului contract sunt clasificate în aceeași manieră ca și fluxurile de trezorerie aferente poziției astfel acoperite.

Activități de finanțare

17. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie provenite din activități de finanțare este importantă deoarece este utilă pentru previzionarea pretențiilor finanțatorilor entității asupra fluxurilor de trezorerie viitoare. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activități de finanțare sunt:

(a) încasările în numerar provenite din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;

(b) plățile în numerar efectuate către proprietari pentru a achiziționa sau răscumpăra acțiunile entității;

(c) încasările în numerar provenite din emisiunea titlurilor de creanță, a împrumuturilor, a efectelor comerciale, a obligațiunilor, a ipotecilor și a altor împrumuturi pe termen scurt sau lung;

(d) rambursările în numerar ale unor sume împrumutate; și

(e) plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea soldului obligației aferente unui contract de leasing financiar.

▼B

RAPORTAREA FLUXURILOR DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE EXPLOATARE

18. O entitate trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din activități de exploatare folosind fie:

(a) metoda directă, prin care sunt prezentate clasele principale de plăți și încasări brute în numerar; fie

(b) metoda indirectă, prin care profitul sau pierderea este ajustat(ă) cu efectele tranzacțiilor care nu au natură monetară, amânările sau angajamentele de plăți sau încasări în numerar din exploatare, trecute sau viitoare, și elementele de venituri sau cheltuieli asociate cu fluxurile de trezorerie din investiții sau finanțări.

19. Entitățile sunt încurajate să raporteze fluxurile de trezorerie obținute din activități de exploatare folosind metoda directă. Metoda directă furnizează informații care pot fi folositoare la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare și care nu sunt disponibile prin metoda indirectă. Pe baza metodei directe, informațiile privind clasele principale de plăți și încasări brute în numerar pot fi obținute fie:

(a) din înregistrările contabile ale entității; fie

(b) prin ajustarea vânzărilor, a costului vânzărilor (dobânzi și alte venituri similare și cheltuieli cu dobânzile și alte cheltuieli similare pentru instituțiile financiare) și a altor elemente în situația veniturilor și a cheltuielilor cu:

(i) modificările survenite pe parcursul perioadei în stocuri și în creanțele și datoriile din exploatare;

(ii) alte elemente nemonetare; și

(iii) alte elemente pentru care efectele numerarului reprezintă fluxuri de trezorerie din investiții sau finanțare.

20. Prin metoda indirectă, fluxul de trezorerie net din activități de exploatare este determinat prin ajustarea profitului sau a pierderii cu efectele:

(a) modificărilor survenite pe parcursul perioadei în stocuri și în creanțele și datoriile din exploatare;

(b) elementelor nemonetare cum ar fi amortizarea, provizioanele, impozitele amânate, pierderile și câștigurile nerealizate asociate valutelor, profiturile nerepartizate ale entităților asociate și interesele ►**M11** care nu controlează ◄; și

(c) tuturor celorlalte elemente pentru care efectele numerarului reprezintă fluxuri de trezorerie din investiții sau finanțare.

Alternativ, fluxul de trezorerie net din activitățile de exploatare poate fi prezentat folosind metoda indirectă, prin evidențierea veniturilor și a cheltuielilor prezentate în situația veniturilor și a cheltuielilor și a modificărilor survenite pe parcursul perioadei în valoarea stocurilor și în creanțele și datoriile din exploatare.

RAPORTAREA FLUXURILOR DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂȚI DE INVESTIRE ȘI FINANȚARE

21. O entitate trebuie să raporteze separat clasele principale de încasări și plăți brute în numerar provenite din activități de investire și finanțare, făcându-se excepție în măsura în care fluxurile de trezorerie descrise la punctele 22 și 24 sunt raportate la valoarea netă.

▼B

RAPORTAREA FLUXURILOR DE TREZORERIE LA VALOAREA NETĂ

22. Fluxurile de trezorerie provenite din următoarele activități de exploatare, investire și finanțare pot fi raportate la valoarea netă:

(a) plățile și încasările în numerar efectuate în numele clienților, atunci când fluxurile de trezorerie reflectă mai degrabă activitățile clientului decât cele ale entității; și

(b) plățile și încasările în numerar pentru elementele cu rulaj rapid, sume mari și scadența scurtă.

23. Exemplele de plăți și încasări în numerar la care s-a făcut referire la punctul 22 litera (a) sunt:

(a) acceptarea și rambursarea depozitelor la vedere ale unei bănci;

(b) fondurile deținute pentru clienți de către o entitate de investiții; și

(c) chiriile încasate în numele și plătite către proprietarii de proprietăți imobiliare.

Exemplele de încasări și plăți în numerar la care s-a făcut referire la punctul 22 litera (b) sunt avansurile înaintate în contul și rambursarea:

(a) valorilor capitalului aferent clienților care folosesc cărți de credit;

(b) cumpărării și vânzării de investiții; și

(c) altor împrumuturi pe termen scurt, de exemplu cele care au un termen de scadență de trei luni sau mai puțin.

24. Fluxurile de trezorerie provenite din fiecare dintre următoarele activități ale unei instituții financiare pot fi raportate la valoarea netă:

(a) încasările și plățile în numerar pentru acceptarea și rambursarea depozitelor cu dată fixă de scadență;

(b) plasarea depozitelor la și retragerea acestora de la alte instituții financiare; și

(c) avansurile în numerar și împrumuturile acordate clienților, precum și rambursarea acestor avansuri și împrumuturi.

FLUXURI DE TREZORERIE ÎN VALUTĂ

25. Fluxurile de trezorerie provenite din tranzacțiile efectuate în valută trebuie înregistrate în moneda funcțională a unei entități prin aplicarea, asupra valorii în valută, a cursului de schimb dintre moneda funcțională și valută de la data fluxului de trezorerie.

26. Fluxurile de trezorerie ale unei filiale din străinătate trebuie convertite la cursul de schimb dintre moneda funcțională și valută de la datele fluxurilor de trezorerie.

27. Fluxurile de trezorerie exprimate în valută sunt raportate într-o manieră conformă cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*. Aceasta permite utilizarea unui curs de schimb care aproximează cursul real. De exemplu, la înregistrarea tranzacțiilor în valută sau pentru conversia fluxurilor de trezorerie ale unei filiale din străinătate se poate folosi, pentru o perioadă, un curs de schimb mediu ponderat. Cu toate acestea, IAS 21 nu permite folosirea cursului de schimb de la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ atunci când se convertesc fluxurile de trezorerie ale unei filiale din străinătate.

▼B

28. Profitul și pierderile nerealizate care provin din variația cursurilor de schimb valutar nu sunt fluxuri de trezorerie. Totuși, efectul variației cursului de schimb valutar asupra numerarului și a echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxului de trezorerie pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei. Această valoare este prezentată separat de fluxurile de trezorerie provenite din activități de exploatare, de investire și de finanțare și include, dacă este cazul, diferențele care ar fi apărut dacă respectivele fluxuri de trezorerie ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfârșitul perioadei.

29. [Eliminat]

30. [Eliminat]

DOBÂNZI ȘI DIVIDENDE

31. Fluxurile de trezorerie din dobânzi și dividende încasate și plătite trebuie prezentate fiecare separat. Fiecare dintre acestea trebuie clasificat într-o manieră consecventă de la o perioadă la alta, ca fiind generat din activități fie de exploatare, fie de investire, fie de finanțare.

▼M1

32. Valoarea totală a dobânzilor plătite în cursul unei perioade este prezentată în situația fluxurilor de trezorerie indiferent dacă a fost recunoscută drept cheltuială în ►M5 profit sau pierdere ◄ sau a fost capitalizată în conformitate cu IAS 23 *Costurile îndatorării*.

▼B

33. Atât dobânda plătită, cât și dobânda și dividendele încasate sunt de obicei clasificate de instituțiile financiare drept fluxuri de trezorerie din exploatare. Totuși, nu există un consens privind clasificarea acestor fluxuri de trezorerie de către alte entități. Atât dobânda plătită, cât și dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intră în determinarea profitului sau a pierderii. Alternativ, dobânda plătită și dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare și, respectiv, din investire, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare sau a rentabilității investițiilor.

34. Dividendele plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxului de trezorerie din activități de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei entități de a plăti dividende din fluxurile de trezorerie din exploatare.

IMPOZITELE PE PROFIT

35. Fluxurile de trezorerie provenite din impozitele pe profit trebuie prezentate separat și trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare, cu excepția situației în care pot fi alocate în mod specific activităților de finanțare și investire.

▼B

36. Impozitele pe profit sunt generate în urma tranzacțiilor care dau naștere unor fluxuri de trezorerie clasificate într-o situație a fluxurilor de trezorerie drept activități de exploatare, de investire și de finanțare. În timp ce cheltuiala cu impozitul poate fi alocată fără dificultate activităților de investire sau celor de finanțare, fluxurile de trezorerie aferente impozitelor respective sunt, adesea, imposibil de alocat și pot apărea într-o perioadă diferită de cea a fluxurilor de trezorerie aferente tranzacției de bază. Prin urmare, impozitele plătite sunt clasificate de obicei drept fluxuri de trezorerie din activități de exploatare. Totuși, atunci când este posibilă identificarea fluxului de trezorerie din impozite și alocarea lui unei tranzacții individuale care dă naștere unor fluxuri de trezorerie clasificate drept activități de investire sau finanțare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat în mod corespunzător drept activitate de investire sau finanțare. Atunci când fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activități, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.

INVESTIȚII ÎN FILIALE, ENTITĂȚI ASOCIATE ȘI ASOCIERI ÎN PARTICIPAȚIE

37. Atunci când se contabilizează o investiție într-o entitate asociată sau filială pe baza metodei punerii în echivalență sau a metodei costului, investitorul limitează informațiile raportate în situația fluxurilor de trezorerie la fluxurile de trezorerie generate între el și entitatea în care s-a investit, de exemplu la dividende și avansuri.

38. O entitate care raportează interesul său într-o entitate controlată în comun (a se vedea IAS 31 *Interese în asocierile în participație)* folosind consolidarea proporțională, va include în situația consolidată a fluxurilor de trezorerie ponderea aferentă ei din fluxurile de trezorerie ale entității controlate în comun. O entitate care raportează un astfel de interes folosind metoda punerii în echivalență include în ►**M5** situația aferentă fluxurilor de trezorerie ◄ fluxurile de trezorerie generate de investițiile sale în entitatea controlată în comun, precum și repartizările și alte plăți sau încasări apărute între ea și entitatea controlată în comun.

▼M11

MODIFICĂRI ALE PARTICIPAȚIILOR ÎN CAPITALURILE PROPRII DEȚINUTE ÎN FILIALE ȘI ALTE ÎNTREPRINDERI

39. Fluxurile de trezorerie agregate provenite din obținerea sau pierderea controlului asupra filialelor sau altor întreprinderi trebuie prezentate separat și clasificate drept activități de investire.

40. O entitate trebuie să prezinte agregat fiecare dintre următoarele aspecte, în ceea ce privește atât obținerea, cât și pierderea controlului asupra filialelor sau altor întreprinderi în decursul perioadei:

(a) contravaloarea totală plătită sau primită;

(b) ponderea din contravaloare care constă în numerar și echivalente de numerar;

(c) valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar din filialele sau întreprinderile asupra cărora s-a obținut sau s-a pierdut controlul; și

(d) valoarea activelor și datoriilor, în afara numerarului și a echivalentelor de numerar, din filialele sau întreprinderile asupra cărora s-a obținut sau s-a pierdut controlul, rezumată pe fiecare categorie principală.

▼**M11**

41. Prezentarea separată, ca elemente-rânduri distincte, a efectelor fluxurilor de trezorerie generate în urma obținerii sau pierderii controlului asupra filialelor sau altor întreprinderi,,împreună cu prezentarea separată a valorilor activelor și datoriilor dobândite sau cedate, ajută la distingerea fluxurilor de trezorerie respective de fluxurile de trezorerie provenite din celelalte activități de exploatare, investire și finanțare. Efectele fluxurilor de trezorerie aferente pierderii controlului nu se deduc din cele aferente obținerii controlului.

42. Valoarea agregată a numerarului plătit sau încasat drept contravaloare pentru obținerea sau pierderea controlului asupra filialelor sau altor întreprinderi este raportată în situația fluxurilor de trezorerie, după deducerea numerarului și a echivalentelor de numerar dobândite sau cedate ca parte a acestor tranzacții, evenimente sau modificări ale circumstanțelor.

42A Fluxurile de trezorerie care rezultă din modificările participațiilor în capitalurile proprii deținute într-o filială care nu au drept rezultat o pierdere a controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activități de finanțare.

42B Modificările participațiilor în capitalurile proprii deținute într-o filială care nu au drept rezultat o pierdere a controlului, cum ar fi cumpărarea sau vânzarea ulterioară de către societatea-mamă a instrumentelor de capitaluri proprii ale filialei, sunt contabilizate drept tranzacții cu capitaluri proprii [a se vedea IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008)]. În consecință, fluxurile de trezorerie rezultate sunt clasificate în același mod ca alte tranzacții cu proprietarii, descrise la punctul 17.

▼**B**

TRANZACȚII NEMONETARE

43. Tranzacțiile de investire și de finanțare care nu impun întrebuințarea numerarului sau a echivalentelor de numerar trebuie excluse din situația fluxului de trezorerie. Astfel de tranzacții trebuie prezentate în altă parte a situațiilor financiare într-un mod care să furnizeze toate informațiile relevante cu privire la aceste activități de investire și de finanțare.

44. O mare parte a activităților de investire și de finanțare nu are un impact direct asupra fluxurilor de trezorerie curente, cu toate că ele afectează, într-adevăr, structura capitalului și a activelor unei entități. Excluderea tranzacțiilor nemonetare din situația fluxului de trezorerie este în concordanță cu obiectivul unei situații a fluxului de trezorerie, deoarece aceste elemente nu implică fluxuri de trezorerie în perioada curentă. Exemple de tranzacții nemonetare sunt:

(a) achiziționarea de active fie prin asumarea datoriilor direct aferente, fie prin intermediul unui leasing financiar;

(b) achiziționarea unei entități prin intermediul unei emisiuni de acțiuni; și

(c) convertirea datoriilor în capitaluri proprii.

COMPONENTE ALE NUMERARULUI ȘI ALE ECHIVALENTELOR DE NUMERAR

45. O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalentele de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din ►**M5** situația aferentă fluxurilor sale de trezorerie ◄ cu elementele echivalente raportate în ►**M5** situația poziției financiare ◄.

▼B

46. Având în vedere diversitatea practicilor de gestiune a numerarului și a practicilor bancare utilizate în lume și pentru a respecta IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, o entitate prezintă politica adoptată pentru determinarea componentelor numerarului și a echivalentelor de numerar.

47. Efectul oricărei modificări a politicii de determinare a componentelor numerarului și a echivalentelor de numerar, de exemplu o modificare în ceea ce privește clasificarea instrumentelor financiare anterior considerate ca făcând parte din portofoliul de investiții al entității, se raportează în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

PREZENTAREA ALTOR INFORMAȚII

48. O entitate trebuie să prezinte valoarea soldurilor semnificative de numerar și echivalente de numerar deținute de entitate și a căror utilizare de către grup este restricționată, împreună cu un comentariu al conducerii.

49. Există diverse circumstanțe în care soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de o entitate nu sunt disponibile pentru a fi utilizate de către grup. Exemplele includ soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de o filială care își desfășoară activitatea într-o țară unde se aplică măsuri de control al schimbului valutar sau alte restricții legale, atunci când soldurile nu sunt utilizabile în scopuri generale de către societatea-mamă sau de alte filiale.

50. Pentru înțelegerea poziției financiare și a lichidității unei entități de către utilizatori, pot fi relevante și alte informații. Prezentarea acestor informații, însoțite de comentariul conducerii, este încurajată și poate cuprinde:

(a) valoarea facilităților de credit nefolosite care ar putea fi disponibile pentru viitoare activități de exploatare și pentru decontarea angajamentelor de capital, cu indicarea tuturor restricțiilor în ceea ce privește folosirea acestor facilități;

(b) valorile agregate ale fluxurilor de trezorerie provenite din activitățile de exploatare, de investire și de finanțare aferente intereselor într-o asociere în participație, raportate folosind metoda consolidării proporționale;

(c) valoarea agregată a fluxurilor de trezorerie care reprezintă creșteri ale capacității de exploatare, separat de acele fluxuri de trezorerie care sunt necesare pentru menținerea capacității de exploatare; și

(d) valoarea fluxurilor de trezorerie provenite din activități de exploatare, de investire și de finanțare aferente fiecărui segment raportabil (a se vedea IFRS 8 *Segmente operaționale*).

51. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie care reprezintă creșteri ale capacității de exploatare și a fluxurilor de trezorerie necesare menținerii capacității de exploatare este folositoare, oferind posibilitatea utilizatorului să determine dacă entitatea investește în mod adecvat în menținerea capacității sale de exploatare. O entitate care nu investește în mod adecvat în menținerea capacității sale de exploatare poate prejudicia profitabilitatea sa pe viitor, favorizând lichiditatea curentă și distribuirile către proprietari.

▼B

52. Prezentarea pe segmente a fluxurilor de trezorerie oferă utilizatorilor posibilitatea de a obține o înțelegere mai bună privind, pe de o parte, relația dintre fluxurile de trezorerie ale entității, per ansamblu, și cele ale părților sale componente și, pe de altă parte, gradul de disponibilitate și variabilitatea fluxurilor de trezorerie pe segmente.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

53. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1994 sau ulterior acestei date.

▼M11

54. IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a modificat punctele 39-42 și a adăugat punctele 42A și 42B. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară. Modificările trebuie aplicate retroactiv.

▼M8

55. Punctul 14 a fost modificat prin Îmbunătățirile aduse *IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice punctul 68A din IAS 16.

▼M22

56. Punctul 16 a fost modificat de Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor publicate în aprilie 2009. O entitate trebuie să aplice acea modificare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 8

Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie criteriile de selecție și de modificare a politicilor contabile, împreună cu tratamentul contabil și prezentarea informațiilor privind modificări de politici contabile, modificări de estimări contabile și corectări ale erorilor. Standardul este menit să întărească relevanța și fiabilitatea situațiilor financiare ale unei entități, comparabilitatea acestor situații financiare în timp și comparabilitatea cu situațiile financiare ale altor entități.

2. Cerințele de prezentare a politicilor contabile, cu excepția celor privind modificările politicilor contabile, sunt prezentate în IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

DOMENIU DE APLICARE

3. Prezentul standard trebuie să se aplice la selectarea și aplicarea politicilor contabile și la contabilizarea modificărilor politicilor contabile, a modificărilor estimărilor contabile și a corectărilor erorilor din perioadele anterioare.

4. Efectele fiscale ale corectărilor erorilor din perioadele anterioare și ale ajustărilor retroactive făcute în vederea aplicării modificărilor politicilor contabile sunt contabilizate și prezentate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit.*

DEFINIȚII

5. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

O *modificare a estimării contabile* reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau valoarea consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea situației prezente a activelor și datoriilor și a beneficiilor și obligațiilor viitoare preconizate asociate acestora. Modificările estimărilor contabile rezultă de pe urma noilor informații sau a noilor evoluții și, în consecință, nu reprezintă corectări ale erorilor.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) sunt standardele și interpretările adoptate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Acestea includ:

(a) Standarde Internaționale de Raportare Financiară;

(b) Standarde Internaționale de Contabilitate; și

(c) interpretări ►M5 elaborate ◄ de către Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) sau de către fostul Comitet Permanent pentru Interpretări (SIC).

▼B

Semnificativ Omisiunile sau declarațiile eronate privind elementele sunt semnificative dacă acestea ar putea influența, în mod individual sau colectiv, deciziile economice ►M5 pe care utilizatorii le iau ◄ pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de dimensiunea și natura omisiunii sau a declarației eronate judecată în context. Mărimea sau natura elementului, sau o combinație a acestora, ar putea fi factorul determinant.

Erorile perioadei anterioare reprezintă omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor fiabile care:

(a) erau disponibile la momentul în care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare pentru acele perioade; și

(b) ar fi putut fi obținute și luate în considerare, în mod rezonabil, la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efecte ale erorilor matematice, greșeli în aplicarea politicilor contabile, neglijarea sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.

Aplicarea retroactivă reprezintă aplicarea unei noi politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții, ca și cum politica respectivă s-ar fi aplicat dintotdeauna.

Retratarea retroactivă reprezintă corectarea recunoașterii, a evaluării și a prezentării valorilor elementelor situațiilor financiare, ca și cum erorile perioadei anterioare nu ar fi existat.

Imposibilitate Aplicarea unei cerințe este imposibilă când entitatea nu o poate aplica după ce a făcut toate eforturile rezonabile în acest sens. Pentru o perioadă anterioară specifică este imposibil de aplicat retroactiv o modificare a unei politici contabile sau de făcut o retratare retroactivă pentru a corecta o greșeală dacă:

(a) efectele aplicării retroactive sau ale retratării retroactive nu sunt determinabile;

(b) aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită ipoteze privind intenția pe care ar fi avut-o conducerea în acea perioadă; sau

(c) aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă necesită estimări semnificative ale valorilor și sunt imposibil de distins, în mod obiectiv, informațiile privind acele estimări care:

(i) oferă dovezi ale circumstanțelor care au existat la data (datele) la care acele valori trebuie recunoscute, evaluate sau prezentate; și

(ii) ar fi fost disponibile la data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare pentru acea perioadă anterioară

de alte tipuri de informații.

Aplicarea prospectivă a unei modificări a politicilor contabile și, respectiv, a recunoașterii efectului unei modificări a estimărilor contabile reprezintă:

(a) aplicarea noii politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții care au apărut după data la care se modifică politica; și

▼B

(b) recunoașterea efectului modificării estimării contabile în perioadele curente și viitoare afectate de modificare.

6. Evaluarea măsurii în care o omisiune sau o declarație eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, devenind astfel semnificativă, necesită luarea în considerare a caracteristicilor acelor utilizatori. *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* prevede, la punctul 25, că „se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate cu atenția cuvenită”. De aceea, evaluarea trebuie să ia în considerare modul în care s-ar putea ca utilizatorii care prezintă aceste caracteristici să fie, în mod rezonabil, influențați în luarea deciziilor economice.

POLITICI CONTABILE

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

▼M8

7. Atunci când un IFRS se aplică în mod specific la o tranzacție, un alt eveniment sau condiție, politica sau politicile contabile aplicate acelui element trebuie stabilite prin aplicarea IFRS-ului.

▼B

8. IFRS-urile stabilesc politicile contabile despre care IASB a concluzionat că duc la situații financiare conținând informații relevante și fiabile privind tranzacțiile, alte evenimente și condiții la care acestea se aplică. Aceste politici nu trebuie aplicate când efectul aplicării lor este nesemnificativ. Cu toate acestea, sunt inadecvate abaterile nesemnificative de la IFRS-uri sau necorectarea acestora în scopul obținerii unei anumite prezentări a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.

▼M8

9. IFRS-urile sunt însoțite de îndrumări pentru a asista entitățile la aplicarea dispozițiilor acestora. În cadrul tuturor acestor îndrumări se specifică dacă fac parte integrantă din IFRS-urile respective. Îndrumările care fac parte integrantă din IFRS-uri sunt obligatorii. Îndrumările care nu fac parte integrantă din IFRS-uri nu conțin dispoziții cu privire la situațiile financiare.

▼B

10. În absența ►M5 unui IFRS ◄ care se aplică în mod specific unei tranzacții, unui alt eveniment sau condiții, conducerea trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru elaborarea și aplicarea unei politici contabile care are drept rezultat informații care sunt:

(a) relevante pentru necesitățile utilizatorilor de luare a deciziilor economice; și

(b) fiabile, în sensul că situațiile financiare:

(i) reflectă cu exactitate poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității;

(ii) reflectă fondul economic al tranzacțiilor, al altor evenimente și condiții, nu doar forma juridică;

(iii) sunt neutre, adică lipsite de influențe;

(iv) sunt prudente; și

(v) sunt complete din toate punctele de vedere semnificative.

▼**M8**

11. În efectuarea raționamentului descris la punctul 10, conducerea trebuie să facă referire la și să ia în considerare aplicabilitatea următoarelor surse în ordine descrescătoare:

(a) dispozițiile IFRS-urilor care au ca obiect aspecte similare sau conexe; și

(b) definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor din *Cadrul general*.

▼**B**

12. La exercitarea raționamentului descris la punctul 10, conducerea poate lua în considerare cele mai recente norme ale altor organisme de standardizare care utilizează un cadru general conceptual similar pentru a elabora standarde de contabilitate, alte documente contabile și practicile acceptate ale domeniului de activitate, în măsura în care acestea nu sunt în contradicție cu sursele menționate la punctul 11.

Consecvența politicilor contabile

13. O entitate trebuie să își selecteze și să își aplice politicile contabile în mod consecvent pentru tranzacții, alte evenimente și condiții similare, cu excepția cazului în care ►**M5** un IFRS ◄ prevede sau permite, în mod specific, clasificarea elementelor pentru care ar putea fi adecvată aplicarea unor politici contabile diferite. Dacă ►**M5** un IFRS ◄ prevede sau permite o astfel de clasificare, trebuie să fie selectată și aplicată fiecărei categorii, în mod consecvent, o politică contabilă adecvată.

Modificări ale politicilor contabile

14. O entitate trebuie să modifice o politică contabilă doar dacă modificarea:

(a) este impusă de ►**M5** un IFRS ◄; sau

(b) are drept rezultat situații financiare care oferă informații fiabile și mai relevante cu privire la efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente sau condiții asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entității.

15. Utilizatorii situațiilor financiare trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei entități pe parcursul unei perioade de timp, pentru a identifica tendințele poziției sale financiare, ale performanței sale financiare și ale fluxurilor sale de trezorerie. Prin urmare, se aplică aceleași politici contabile în fiecare perioadă și de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care o modificare de politică contabilă corespunde unuia dintre criteriile de la punctul 14.

16. Următoarele nu sunt modificări de politici contabile:

(a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, în fond, de cele care au avut loc anterior; și

(b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

17. Aplicarea inițială a unei politici de reevaluare a activelor în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale* sau IAS 38 *Imobilizări necorporale* constituie o modificare de politică contabilă care trebuie tratată ca o reevaluare mai degrabă în conformitate cu IAS 16 sau IAS 38, decât în conformitate cu prezentul standard.

▼B

18. Punctele 19-31 nu se aplică modificării de politică contabilă descrise la punctul 17.

Aplicarea modificărilor de politici contabile

19. Sub rezerva punctului 23:

(a) o entitate trebuie să contabilizeze o modificare de politică contabilă care rezultă din aplicarea inițială a standardului sau a interpretării în conformitate cu prevederile tranzitorii specifice, dacă acestea există, din acel standard sau acea interpretare; și

(b) când o entitate modifică o politică contabilă la aplicarea inițială a ►**M5** unui IFRS ◄ care nu include prevederi tranzitorii specifice care se aplică acelei modificări, sau modifică o politică contabilă în mod voluntar, entitatea trebuie să aplice modificarea retroactiv.

20. În sensul prezentului standard, o aplicare anticipată a ►**M5** unui IFRS ◄ nu reprezintă o modificare voluntară de politică contabilă.

21. În absența ►**M5** unui IFRS ◄ care se aplică în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau condiții, conducerea poate aplica, în conformitate cu punctul 12, o politică contabilă din cele mai recente norme ale altor organisme de standardizare care utilizează un cadru general conceptual similar în elaborarea standardelor contabile. Dacă, în urma modificării unei astfel de norme, entitatea alege să modifice o politică contabilă, acea modificare este contabilizată și prezentată ca o modificare voluntară de politică contabilă.

Aplicare retroactivă

22. Sub rezerva punctului 23, când o modificare de politică contabilă se aplică retroactiv în conformitate cu punctul 19 litera (a) sau (b), entitatea trebuie să ajusteze soldul inițial al fiecărei componente de capital propriu afectate pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, precum și celelalte valori comparative furnizate pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, ca și cum noua politică contabilă s-ar fi aplicat dintotdeauna.

Limitări ale aplicării retroactive

23. Atunci când aplicarea retroactivă este impusă de punctul 19 litera (a) sau (b), o modificare de politică contabilă trebuie aplicată retroactiv, cu excepția cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al modificării.

24. Când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei aferente modificării unei politici contabile privind informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare prezentate, entitatea trebuie să aplice noua politică contabilă valorii contabile a activelor și a datoriilor, de la începutul celei mai îndepărtate perioade pentru care aplicarea retroactivă este posibilă, care ar putea fi perioada curentă, și trebuie să efectueze ajustările corespunzătoare ale soldurilor inițiale ale fiecărei componente de capital propriu afectate pentru acea perioadă.

25. Când, la începutul perioadei curente, este imposibil de determinat efectul cumulativ al aplicării unei noi politici contabile tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să ajusteze informațiile comparative pentru a aplica noua politică contabilă în mod prospectiv de la cea mai îndepărtată dată posibilă.

▼B

26. Când o entitate aplică retroactiv o nouă politică contabilă, aceasta aplică noua politică contabilă informațiilor comparative pentru perioade anterioare cât se poate de îndepărtate în timp. Aplicarea retroactivă pentru o perioadă anterioară nu este posibilă decât în cazul în care se poate determina efectul cumulativ asupra valorilor atât la deschiderea, cât și la închiderea ►M5 situațiilor poziției financiare ◄ pentru acea perioadă. Valoarea ajustării rezultate aferentă perioadelor anterioare celor prezentate în situațiile financiare se face la soldul inițial al fiecărei componente de capital propriu afectate din cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată. De obicei, ajustarea se face asupra rezultatului reportat. Cu toate acestea, ajustarea se poate face asupra altei componente de capital propriu (de exemplu, în vederea conformității cu ►M5 un IFRS ◄). Orice alte informații referitoare la perioade anterioare, cum ar fi rezumatele istorice ale datelor financiare, se ajustează, de asemenea, de la cea mai îndepărtată dată posibilă.

27. Când este imposibil ca o entitate să aplice retroactiv noua politică contabilă, deoarece nu poate determina efectul cumulativ al aplicării politicii asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 25, aplică noua politică prospectiv de la începutul celei mai îndepărtate perioade posibile. Prin urmare, nu ia în considerare porțiunea ajustării cumulative a activelor, a datoriilor și a capitalurilor proprii care apare înainte de acea dată. Modificarea unei politici contabile este permisă chiar dacă este imposibil de aplicat politica prospectiv pentru orice altă perioadă anterioară. Punctele 50-53 oferă îndrumări cu privire la situațiile când este imposibil de aplicat o nouă politică contabilă uneia sau mai multor perioade anterioare.

Prezentarea informațiilor

28. Când aplicarea inițială a ►M5 unui IFRS ◄ are un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei alte perioade anterioare, ar avea un astfel de efect cu excepția faptului că este imposibil de determinat valoarea ajustării, sau ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, entitatea trebuie să prezinte:

(a) titlul standardului sau al interpretării;

(b) când este cazul, că modificarea politicii contabile este făcută în conformitate cu prevederile sale tranzitorii;

(c) natura modificării de politică contabilă;

(d) când este cazul, o descriere a prevederilor tranzitorii;

(e) când este cazul, prevederile tranzitorii care ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare;

(f) pentru perioada curentă și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:

(i) pentru fiecare element-rând afectat al situației financiare; și

(ii) dacă IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;

(g) suma ajustării aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil; și

(h) dacă aplicarea retroactivă impusă de punctul 19 litera (a) sau (b) este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, sau pentru perioadele anterioare celor prezentate, circumstanțele care au condus la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost aplicată modificarea de politică contabilă.

▼B

Situațiile financiare ale perioadelor ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

29. Când o modificare voluntară de politică contabilă are un efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei alte perioade anterioare, ar avea un efect asupra acelei perioade cu excepția faptului că este imposibil de determinat valoarea ajustării, sau ar putea avea un efect asupra perioadelor viitoare, o entitate trebuie să prezinte:

(a) natura modificării de politică contabilă;

(b) motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații fiabile și mai relevante;

(c) pentru perioada curentă și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:

(i) pentru fiecare element-rând afectat al situației financiare; și

(ii) dacă IAS 33 se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;

(d) suma ajustării aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil; și

(e) dacă aplicarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, sau pentru perioade anterioare celor prezentate, circumstanțele care au condus la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost aplicată modificarea de politică contabilă.

Situațiile financiare ale perioadelor ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

30. Când o entitate nu a aplicat ►**M5** un IFRS nou care a fost emis ◄, dar care nu este încă în vigoare, entitatea trebuie să prezinte:

(a) acest fapt; și

(b) informații cunoscute sau care pot fi estimate în mod rezonabil relevante pentru evaluarea impactului posibil pe care aplicarea noului ►**M5** IFRS ◄ îl va avea asupra situațiilor financiare ale entității în perioada aplicării inițiale.

31. În conformitate cu punctul 30, o entitate ia în considerare prezentarea:

(a) titlului noului ►**M5** IFRS ◄;

(b) naturii modificării sau a modificărilor iminente de politică contabilă;

(c) datei până la care este prevăzută aplicarea standardului sau a interpretării;

(d) datei la care entitatea planifică să aplice pentru prima oară standardul sau interpretarea; și

(e) fie:

(i) unei discuții privind impactul pe care se estimează că aplicarea inițială a standardului sau a interpretării îl va avea asupra situațiilor financiare ale entității; sau

(ii) dacă acel impact nu este cunoscut sau nu poate fi estimat în mod rezonabil, o declarație în acest sens.

▼B

MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR CONTABILE

32. Ca rezultat al incertitudinilor inerente activităţilor comerciale, multe elemente din situaţiile financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi doar estimate. Estimarea implică raţionamente bazate pe cele mai recente informaţii fiabile disponibile. De exemplu, se pot solicita estimări ale:

(a) clienţilor incerţi;

(b) uzurii morale a stocurilor;

(c) valorii juste a activelor financiare şi a datoriilor financiare;

(d) duratelor de viaţă utile ale activelor amortizabile sau modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în acestea; şi

(e) obligaţiilor de garanţie.

33. Utilizarea estimărilor rezonabile este o parte esenţială a întocmirii situaţiilor financiare şi nu le subminează fiabilitatea.

34. O estimare poate necesita o revizuire dacă au loc schimbări privind circumstanţele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informaţii sau experienţe ulterioare. Prin natura ei, revizuirea unei estimări nu are legătură cu perioade anterioare şi nu reprezintă corectarea unei erori.

35. O modificare a bazei de evaluare aplicate reprezintă o modificare de politică contabilă, şi nu o modificare de estimare contabilă. Când este dificil să se facă distincţia între o modificare de politică contabilă şi o modificare de estimare contabilă, modificarea este tratată ca o modificare de estimare contabilă.

36. Efectul modificării unei estimări contabile, alta decât o modificare căreia i se aplică punctul 37, trebuie recunoscută prospectiv prin includerea ei în profitul sau pierderea:

(a) perioadei în care are loc modificarea, dacă modificarea afectează numai acea perioadă; sau

(b) perioadei în care are loc modificarea şi perioadelor viitoare, dacă modificarea le afectează şi pe acestea.

37. În măsura în care o modificare de estimare contabilă dă naştere la modificări de active şi datorii, sau afectează un element de capitaluri proprii, aceasta trebuie recunoscută prin ajustarea valorii contabile a activului, a datoriei sau a capitalului propriu aferent în perioada modificării.

38. Recunoaşterea prospectivă a efectului unei modificări de estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată tranzacţiilor, altor evenimente sau condiţii de la data modificării estimării. O modificare de estimare contabilă poate afecta numai profitul sau pierderea perioadei curente, sau profitul sau pierderea atât al(a) perioadei curente, cât şi al(a) perioadelor viitoare. De exemplu, o modificare a estimării valorii aferente conturilor de clienţi incerţi afectează doar profitul sau pierderea perioadei curente şi, prin urmare, este recunoscut(ă) în perioada curentă. Cu toate acestea, o modificare a estimării duratei de viaţă utile a unui activ amortizabil sau a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate într-un activ amortizabil afectează cheltuiala cu amortizarea în perioada curentă şi în fiecare perioadă viitoare de-a lungul duratei de viaţă utilă rămase a activului. În ambele cazuri, efectul modificării aferente perioadei curente este recunoscut ca venit sau cheltuială în perioada curentă. Dacă există, efectul asupra perioadelor viitoare este recunoscut ca venit sau cheltuială în acele perioade viitoare.

▼B

Prezentarea informațiilor

39. O entitate trebuie să prezinte natura și valoarea unei modificări de estimare contabilă care are efect în perioada curentă sau se așteaptă să aibă efect în perioadele viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare, când este imposibil de estimat acel efect.

40. Dacă valoarea efectului în perioadele viitoare nu este prezentată datorită faptului că estimarea este imposibilă, o entitate trebuie să menționeze acest fapt.

ERORI

41. Erorile pot apărea cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor situațiilor financiare. Situațiile financiare nu sunt conforme cu IFRS-urile în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative făcute în mod intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități. Erorile potențiale ale perioadei curente descoperite în acea perioadă sunt corectate înainte de a se autoriza publicarea situațiilor financiare. Totuși, se întâmplă uneori ca erori semnificative să nu fie descoperite până într-o perioadă ulterioară și aceste erori ale perioadei anterioare sunt corectate în informațiile comparative prezentate în situațiile financiare pentru acea perioadă ulterioară (a se vedea punctele 42-47).

42. Sub rezerva punctului 43, o entitate trebuie să corecteze retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situații financiare a căror publicare a fost autorizată după descoperirea acestora, prin:

(a) retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) prezentată (prezentate) în care a apărut eroarea; sau

(b) dacă eroarea a apărut înainte de cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată.

Limitări ale retratării retroactive

43. O eroare a perioadei anterioare trebuie corectată prin retratare retroactivă, cu excepția cazului când sunt imposibil de determinat fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.

44. Când sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei ale unei erori privind informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea trebuie să retrateze soldurile inițiale ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada curentă).

45. Când este imposibil de determinat, la începutul perioadei curente, efectul cumulativ al unei erori asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative pentru a corecta eroarea prospectiv începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.

▼B

46. Corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară este exclusă din profitul sau pierderea perioadei în care eroarea a fost descoperită. Orice informație prezentată privind perioade anterioare, inclusiv orice rezumate istorice ale datelor financiare, este retratată începând cu cel mai îndepărtat moment posibil din trecut.

47. Când este imposibil de determinat valoarea unei erori (de exemplu o greșeală în aplicarea unei politici contabile) pentru toate perioadele anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 45, retratează prospectiv informațiile comparative începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Aşadar, nu ia în considerare porțiunea din retratarea cumulativă a activelor, a datoriilor și a capitalurilor proprii apărute înainte de acea dată. Punctele 50-53 oferă îndrumări privind situațiile în care este imposibil de corectat o eroare pentru una sau mai multe perioade anterioare.

48. Corectările erorilor se diferențiază de modificările estimărilor contabile. Estimările contabile, prin natura lor, sunt aproximări care pot necesita revizuire pe măsură ce se află informații suplimentare. De exemplu, câștigul sau pierderea recunoscut(ă) ca fiind datorat(ă) rezolvării unei situații neprevăzute nu reprezintă corectarea unei erori.

Prezentarea erorilor perioadei anterioare

49. În aplicarea punctului 42, o entitate trebuie să prezinte următoarele:

(a) natura erorii perioadei anterioare;

(b) pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura posibilă, valoarea corectării:

(i) pentru fiecare element-rând afectat din situația financiară; și

(ii) dacă IAS 33 se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;

(c) valoarea corectării la începutul celei mai îndepărtate perioade anterioare prezentate; și

(d) dacă retratarea retroactivă este imposibilă pentru o perioadă anterioară specifică, circumstanțele care conduc la existența acelei condiții și o descriere a modului în care și a momentului din care a fost corectată eroarea.

Situațiile financiare ale perioadelor ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

IMPOSIBILITATEA PRIVIND APLICAREA RETROACTIVĂ ȘI RETRATAREA RETROACTIVĂ

50. În anumite circumstanțe, este imposibil să se ajusteze informațiile comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare pentru a obține comparabilitatea cu perioada curentă. De exemplu, este posibil să nu se fi colectat date în perioada (perioadele) anterioară (anterioare) într-o manieră care permite fie aplicarea retroactivă a unei noi politici contabile (inclusiv, în sensul punctelor 51-53, aplicarea sa prospectivă perioadelor anterioare), fie retratarea retroactivă pentru a corecta eroarea unei perioade anterioare și informațiile pot fi imposibil de recreat.

▼B

51. De multe ori este necesar să se facă estimări atunci când se aplică politici contabile elementelor situațiilor financiare recunoscute sau prezentate cu privire la tranzacții, alte evenimente sau condiții. Estimarea este în mod inerent subiectivă și estimările pot fi elaborate ►M5 la finalul următoarei perioade de raportare ◄. Elaborarea estimărilor poate fi mai dificilă când se aplică retroactiv o politică contabilă sau la efectuarea unei retratări retroactive pentru a corecta o eroare a unei perioade anterioare, datorită perioadei mai lungi de timp care este posibil să fi trecut de la tranzacția, evenimentul sau condiția afectat(ă). Totuși, obiectivul estimării privind perioadele anterioare rămâne același ca pentru estimarea făcută în perioada curentă, și anume ca estimarea să reflecte circumstanțele care existau la momentul înregistrării tranzacției, a evenimentului sau a condiției.

52. Prin urmare, aplicarea retroactivă a unei noi politici contabile sau corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară prevede diferențierea informațiilor care:

(a) oferă probe ale circumstanțelor care au existat la data (datele) la care a avut loc tranzacția, evenimentul sau condiția; și

(b) ar fi fost disponibilă la data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare pentru acea perioadă anterioară

de informații din alte surse. Pentru anumite tipuri de estimări (de exemplu, o estimare a valorii juste care nu are la bază un preț observabil sau intrări observabile) este imposibil să diferențiem aceste tipuri de informații. În cazul în care aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă ar cere elaborarea unei estimări semnificative pentru care este imposibil de diferențiat aceste două tipuri de informații, este imposibil să se aplice noua politică contabilă sau să se corecteze retroactiv eroarea perioadei anterioare.

53. La aplicarea unei noi politici contabile sau la corectarea valorilor unei perioade anterioare nu ar trebui să se utilizeze înțelegerea ulterioară a unui eveniment, fie în ceea ce privește elaborarea unor ipoteze privind posibilele intenții ale conducerii într-o perioadă anterioară, fie în ceea ce privește estimarea valorilor recunoscute, evaluate sau prezentate într-o perioadă anterioară. De exemplu, când o entitate corectează o eroare dintr-o perioadă anterioară la evaluarea activelor financiare clasificate anterior ca investiții păstrate până la scadență, în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, aceasta nu schimbă baza de evaluare pentru acea perioadă în cazul în care conducerea a decis ulterior să nu le păstreze până la scadență. În plus, când o entitate corectează o eroare dintr-o perioadă anterioară în calcularea datoriei privind concediul medical acumulat de angajați, în conformitate cu IAS 19 *Beneficiile angajaților,* nu ia în considerare informația privind o gripă de sezon neobișnuit de gravă în timpul acelei perioade, care devine disponibilă după ce s-a autorizat publicarea situațiilor financiare ale perioadei anterioare. Faptul că se solicită în mod frecvent estimări semnificative atunci când se modifică informațiile comparative prezentate pentru perioadele anterioare nu împiedică ajustarea credibilă sau corectarea informațiilor comparative.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

54. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

55. Prezentul standard înlocuiește IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*, revizuit în 1993.

56. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:

(a) SIC-2 *Consecvență – Capitalizarea costurilor îndatorării*; și

(b) SIC-18 *Consecvență – Metode alternative*.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 10

▼M5

Evenimente ulterioare perioadei de raportare

▼B

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie:

(a) momentul în care o entitate ar trebui să își ajusteze situațiile financiare pentru evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄; și

(b) prezentările de informații pe care ar trebui să le facă o entitate cu privire la data la care a fost autorizată publicarea situațiilor financiare și cu privire la evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄.

Prezentul standard prevede, de asemenea, că o entitate nu ar trebui să își întocmească situațiile financiare pe baza unei ipoteze privind continuitatea activității dacă evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ indică faptul că această ipoteză nu este adecvată.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie să fie aplicat la contabilizarea și prezentarea informațiilor referitoare la evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄.

DEFINIȚII

3. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Evenimentele ►M5 *ulterioare perioadei de raportare* ◄ sunt acele evenimente, atât favorabile, cât și nefavorabile, care au loc între ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ și data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare. Se pot identifica două tipuri de evenimente:

(a) cele care fac dovada condițiilor care existau la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄*(evenimente* ►M5 *ulterioare perioadei de raportare* ◄ *care conduc la ajustarea situațiilor financiare)*; și

(b) cele care oferă indicații despre condiții apărute ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄*(evenimente* ►M5 *ulterioare perioadei de raportare* ◄ *care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare)*.

4. Procesul de autorizare a publicării situațiilor financiare va varia în funcție de structura conducerii, de dispozițiile legislative și de procedurile urmărite la întocmirea și finalizarea situațiilor financiare.

▼B

5. În unele cazuri, unei entități i se impune să supună spre aprobare ►M5 proprietarilor ◄ ei situațiile financiare, după ce acestea au fost publicate. În astfel de circumstanțe, data autorizării publicării situațiilor financiare este data publicării, și nu data la care acestea au fost aprobate de ►M5 proprietari ◄.

Exemplu

Conducerea unei entități definitivează proiectul situațiilor financiare pentru exercițiul financiar cu închidere la 31 decembrie 20X1 la data de 28 februarie 20X2. La 18 martie 20X2, consiliul de administrație analizează situațiile financiare și autorizează publicarea acestora. Entitatea își declară profitul și alte informații financiare selectate la 19 martie 20X2. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția ►M5 proprietarilor ◄ și a celor interesați la data de 1 aprilie 20X2. ►M5 Proprietarii ◄ aprobă situațiile financiare ►M5 într-o adunare a lor anuală ◄ din 15 mai 20X2 și situațiile financiare sunt apoi depuse la un organism de reglementare la data de 17 mai 20X2.

Data la care a fost autorizată publicarea situațiilor financiare este 18 martie 20X2 (data la care consiliul de administrație a autorizat publicarea).

6. În unele cazuri, conducerii unei entități i se impune să prezinte situațiile financiare spre aprobare unui consiliu de supraveghere (format în exclusivitate din cadre fără funcții executive). În astfel de cazuri, autorizarea publicării situațiilor financiare are loc atunci când conducerea autorizează punerea acestora la dispoziția consiliului de supraveghere.

Exemplu

La 18 martie 20X2, conducerea unei entități autorizează înaintarea situațiilor financiare către consiliul de supraveghere. Consiliul de supraveghere este format în exclusivitate din cadre fără funcții executive și poate include reprezentanți ai angajaților și ai altor interese externe. Consiliul de supraveghere aprobă situațiile financiare la 26 martie 20X2. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția ►M5 proprietarilor ◄ și a celor interesați la data de 1 aprilie 20X2. ►M5 Proprietarii ◄ aprobă situațiile financiare ►M5 într-o adunare a lor anuală ◄ din 15 mai 20X2 și situațiile financiare sunt apoi depuse la un organism de reglementare la data de 17 mai 20X2.

Data la care a fost autorizată publicarea situațiilor financiare este 18 martie 20X2 (data la care conducerea autorizează înaintarea lor către consiliul de supraveghere).

7. Evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ includ toate evenimentele care au loc până la data la care se autorizează publicarea situațiilor financiare, chiar dacă evenimentele respective au loc după declararea publică a profitului sau a altor informații financiare selectate.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Evenimente ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care conduc la ajustarea situațiilor financiare

8. O entitate trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄.

▼B

9. Următoarele sunt exemple de evenimente ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care conduc la ajustarea situațiilor financiare și care impun unei entități să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare sau să recunoască elemente care nu au fost anterior recunoscute:

(a) soluționarea ►M5 ulterioară perioadei de raportare ◄ a unui litigiu care confirmă că o entitate avea o obligație prezentă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* sau recunoaște un nou provizion. Entitatea nu prezintă pur și simplu o datorie contingentă, deoarece soluționarea oferă dovezi suplimentare care ar fi luate în considerare în conformitate cu punctul 16 din IAS 37;

(b) obținerea de informații ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care indică faptul că un activ a fost depreciat la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ sau că valoarea unei pierderi din depreciere anterior recunoscută, aferentă activului respectiv, trebuie ajustată. De exemplu:

(i) falimentul unui client survenit ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄ confirmă, de obicei, că la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ exista deja o pierdere aferentă unui cont de creanțe comerciale și că entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a contului de creanțe comerciale; și

(ii) vânzarea de stocuri ►M5 ulterioară perioadei de raportare ◄ poate fi o probă a valorii lor realizabile nete la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄;

(c) determinarea ►M5 ulterioară perioadei de raportare ◄ a costului activelor cumpărate sau a încasărilor rezultate din activele vândute înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄;

(d) determinarea ►M5 ulterioară perioadei de raportare ◄ a valorii rezultate din repartizarea profitului sau din plata primelor, dacă entitatea are o obligație prezentă legală sau implicită la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ de a efectua astfel de plăți, ca rezultat al unor evenimente care au avut loc înainte de data respectivă (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*);

(e) descoperirea de fraude sau erori care arată că situațiile financiare sunt incorecte.

Evenimente ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

10. O entitate nu trebuie să își ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.

11. Un exemplu de eveniment ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄ care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare îl constituie un declin al valorii de piață a plasamentelor între ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ și data la care se autorizează publicarea situațiilor financiare. Scăderea valorii de piață nu are în mod normal legătură cu situația plasamentelor la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, ci reflectă circumstanțe care au apărut ulterior. Prin urmare, o entitate nu ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru aceste plasamente. În mod similar, entitatea nu actualizează valorile prezentate pentru plasamentele în cauză la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, deși entitatea poate fi nevoită să prezinte informații suplimentare în baza punctului 21.

▼B

Dividende

12. Dacă o entitate declară dividendele deținătorilor de instrumente de capitaluri proprii (așa cum sunt definite în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*) ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄, entitatea nu trebuie să recunoască dividendele respective ca datorie la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

▼M17

13. Dacă dividendele sunt declarate după perioada de raportare, dar înainte să fie autorizată publicarea situațiilor financiare, dividendele nu sunt recunoscute drept datorie la sfârșitul perioadei de raportare, deoarece nu există nicio obligație la acea dată. Astfel de dividende sunt prezentate în note în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

▼B

CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

14. O entitate nu trebuie să întocmească situațiile financiare pe baza continuității activității în cazul în care conducerea determină, ►M5 la finalul următoarei perioade de raportare ◄, fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea comercială, fie că nu are nicio altă alternativă realistă decât să procedeze astfel.

15. Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare ►M5 ulterioară perioadei de raportare ◄ indică nevoia de a analiza dacă ipoteza continuității activității este încă adecvată. Dacă ipoteza continuității activității nu mai este adecvată, efectul este atât de extins încât prezentul standard prevede mai degrabă o modificare fundamentală a bazei de contabilizare, decât o ajustare a valorilor recunoscute conform bazei originale de contabilizare.

16. IAS 1 prevede informații care trebuie prezentate dacă:

(a) situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității; sau

(b) conducerea este conștientă de incertitudinile semnificative asociate evenimentelor sau condițiilor care pot pune în mod considerabil la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. Evenimentele sau condițiile care necesită prezentarea de informații pot apărea ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Data autorizării publicării

17. O entitate trebuie să prezinte data la care a fost autorizată publicarea situațiilor financiare, precum și cine a dat această autorizare. Dacă proprietarii entității sau alții au puterea de a modifica situațiile financiare după publicare, entitatea trebuie să menționeze acest fapt.

18. Este important pentru utilizatori să cunoască momentul în care a fost autorizată publicarea situațiilor financiare, pentru că acestea nu reflectă evenimentele ulterioare acestei date.

Actualizarea informațiilor prezentate cu privire la condițiile existente la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄

19. Dacă o entitate primește, ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄, informații despre condiții care existau la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, entitatea trebuie să actualizeze informațiile prezentate care se referă la aceste condiții, în lumina noilor informații.

▼B

20. În unele cazuri, o entitate trebuie să actualizeze informațiile prezentate în situațiile ei financiare pentru a reflecta informațiile primite ►M5 la finalul următoarei perioade de raportare ◄, chiar dacă informațiile respective nu afectează valorile pe care entitatea le recunoaște în situațiile sale financiare. Un exemplu în acest sens este atunci când, ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄, devin disponibile dovezi referitoare la o obligație contingentă care exista la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Pe lângă aprecierea necesității recunoașterii sau a modificării unui provizion conform IAS 37, o entitate actualizează informațiile pe care le-a prezentat cu privire la obligația contingentă, în lumina dovezii respective.

Evenimente ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

21. Dacă evenimentele ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice ►M5 pe care le iau utilizatorii ◄ în baza situațiilor financiare. În consecință, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare:

(a) natura evenimentului; și

(b) o estimare a efectului financiar sau o declarație conform căreia o astfel de estimare nu poate fi făcută.

22. Următoarele sunt exemple de evenimente ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare și care ar duce în general la prezentarea de informații:

(a) o combinare de întreprinderi majoră care se produce ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄ (IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* prevede prezentarea unor informații specifice în astfel de cazuri) sau cedarea unei filiale importante;

(b) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități;

(c) cumpărări semnificative de active, clasificarea unor active ca fiind deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, alte cedări de active sau exproprierea de către guvern a unor active importante;

(d) distrugerea unei importante unități de producție în urma unui incendiu, ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄;

(e) anunțarea sau începerea implementării unei restructurări majore (a se vedea IAS 37);

(f) tranzacții importante cu acțiuni ordinare și cu acțiuni ordinare potențiale ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄ (IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* impune unei entități să prezinte o descriere a unor astfel de tranzacții, alta decât cea făcută atunci când astfel de tranzacții implică o capitalizare sau emisiuni de acțiuni gratuite, o divizare a acțiunilor sau o reversie a divizării acțiunilor, ajustarea tuturor acestora fiind impusă în baza IAS 33);

(g) modificări neobișnuit de mari survenite ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄ în ceea ce privește prețurile activelor sau cursurile de schimb valutar;

(h) modificări ale ratelor de impozitare sau ale reglementărilor fiscale adoptate sau anunțate ►M5 ulterior perioadei de raportare ◄, care au un efect semnificativ asupra creanțelor sau a datoriilor privind impozitul amânat sau cel curent (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);

▼B

(i) implicarea în angajamente sau datorii contingente semnificative, de exemplu prin emiterea de garanții semnificative; și

(j) începerea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ►M5 ulterioare perioadei de raportare ◄.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

23. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

RETRAGEREA IAS 10 (REVIZUIT ÎN 1999)

24. Prezentul standard înlocuieşte IAS 10 ►M5 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* ◄ (revizuit în 1999).

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 11

Contracte de construcție

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru veniturile și costurile aferente contractelor de construcție. Datorită naturii activității desfășurate ►M5 în contractele ◄ de construcție, data la care începe activitatea contractului și data la care este finalizată se înscriu, de regulă, în perioade contabile diferite. Prin urmare, problema principală a contabilizării contractelor de construcție o reprezintă alocarea venitului contractual și a costurilor contractuale perioadelor contabile în care se prestează lucrările de construcție. Prezentul standard utilizează criteriile de recunoaștere stabilite în *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* pentru a determina momentul în care veniturile și costurile contractuale ar trebui recunoscute ca venituri și cheltuieli în situația veniturilor și a cheltuielilor. De asemenea, standardul furnizează un set de îndrumări practice privind aplicarea acestor criterii.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea contractelor de construcție în situațiile financiare ale antreprenorilor.

2. Prezentul standard înlocuiește IAS 11 *Contabilitatea contractelor de construcții*, aprobat în 1978.

DEFINIȚII

3. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Un *contract de construcție* este un contract negociat în mod particular pentru construirea unui activ sau a unui complex de active care se află într-o strânsă interrelație sau interdependență în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcționarea sau scopul ori utilizarea lor finală.

Un *contract cu preț fix* este un contract de construcție în care antreprenorul convine asupra unui preț contractual fix sau cu o rată fixă pe unitatea de produs finit, contract care, în unele cazuri, cuprinde clauze de escaladare (creștere) a prețului.

Un *contract cost plus* este un contract de construcție în care antreprenorul recuperează costurile autorizate sau altfel definite, la care se adaugă un procent din aceste costuri sau un onorariu fix.

4. Un contract de construcție poate fi negociat pentru construirea unui singur activ, cum ar fi un pod, o clădire, un baraj, o conductă, un drum, un vas sau un tunel. Un contract de construcție se poate referi, de asemenea, la construirea unui număr de active care se află într-o strânsă interrelație sau interdependență în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcționarea sau scopul ori utilizarea lor finală; exemple de astfel de contracte includ contractele pentru construirea rafinăriilor sau a altor segmente complexe ale imobilizărilor corporale.

▼B

5. În sensul prezentului standard, contractele de construcție includ:

(a) contractele pentru prestarea de servicii care sunt legate în mod direct de construirea activelor, de exemplu serviciile directorilor de proiect și ale arhitecților; și

(b) contractele pentru distrugerea sau restaurarea activelor, precum și restaurarea mediului ulterior demolării activelor.

6. Contractele de construcție sunt formulate într-o serie de moduri care, în sensul prezentului standard, sunt clasificate drept contracte cu preț fix și contracte cost plus. Unele contracte de construcție pot conține caracteristici atât ale contractelor cu preț fix, cât și ale contractelor cost plus, de exemplu în cazul unui contract cost plus cu un preț maxim agreat. În astfel de circumstanțe, un antreprenor trebuie să ia în considerare totalitatea condițiilor de la punctele 23 și 24 pentru a determina perioada în care trebuie să recunoască veniturile și cheltuielile contractuale.

COMBINAREA ȘI SEGMENTAREA CONTRACTELOR DE CONSTRUCȚIE

7. Dispozițiile prezentului standard sunt, de regulă, aplicate în mod separat fiecărui contract de construcție. Totuși, în anumite circumstanțe, este necesar ca standardul să se aplice componentelor identificabile în mod distinct ale unui singur contract sau ale unui grup de contracte, cu scopul de a reflecta substanța respectivului contract sau grup de contracte.

8. Atunci când un contract acoperă un număr de active, construirea fiecărui activ trebuie tratată ca un contract separat de construcție în situația în care:

(a) au fost prezentate oferte separate pentru fiecare activ;

(b) fiecare activ a fost supus unei negocieri separate, iar antreprenorul și beneficiarul au avut posibilitatea de a accepta sau respinge acea parte a contractului aferentă fiecărui activ; și

(c) costurile și veniturile aferente fiecărui activ pot fi identificate.

9. Un grup de contracte, fie cu un singur beneficiar, fie cu mai mulți beneficiari, trebuie tratat ca un contract unic de construcție atunci când:

(a) grupul de contracte este negociat într-un singur pachet;

(b) contractele sunt atât de interrelaționate încât sunt, în fond, parte a unui singur proiect cu o marjă globală a profitului; și

(c) contractele se desfășoară simultan sau într-o secvență continuă.

10. Un contract poate prevedea construirea unui activ suplimentar la exprimarea opțiunii beneficiarului sau poate fi modificat astfel încât să includă construirea unui activ suplimentar. Construirea unui activ suplimentar trebuie tratată ca un contract separat de construcție atunci când:

(a) activul se deosebește în mod semnificativ ca proiectare, tehnologie sau funcționare de activul sau activele care intră sub incidența contractului inițial; sau

▼B

(b) prețul activului este negociat fără a se ține cont de prețul contractului inițial.

VENITURI CONTRACTUALE

11. Veniturile contractuale trebuie să cuprindă:

(a) valoarea inițială a veniturilor convenite în contract; și

(b) modificările lucrărilor contractuale, ale pretențiilor și ale plăților de stimulare:

(i) în măsura în care este probabil ca acestea să aibă ca rezultat un venit; și

(ii) care se pot evalua în mod fiabil.

12. Venitul contractual este evaluat la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit. Evaluarea venitului contractual este afectată de o multitudine de incertitudini care depind de rezultatul evenimentelor ulterioare. Estimările trebuie adesea revizuite, pe măsură ce apar noi evenimente și se rezolvă incertitudinile. Prin urmare, valoarea veniturilor contractuale poate crește sau descrește de la o perioadă la alta. De exemplu:

(a) un antreprenor și un beneficiar pot conveni asupra modificărilor sau a pretențiilor care măresc sau micșorează venitul contractual într-o perioadă ulterioară celei în care contractul a fost inițial convenit;

(b) valoarea venitului stabilit într-un contract cu preț fix poate crește ca rezultat al aplicării clauzelor de escaladare a prețurilor;

(c) valoarea venitului contractual poate descrește ca rezultat al penalităților generate de întârzierile cauzate de antreprenor în finalizarea contractului; sau

(d) când un contract cu preț fix implică un preț fix pe unitatea de producție, venitul contractual crește odată cu mărirea numărului de unități.

13. O modificare este o instrucțiune dată de client cu privire la o modificare a obiectului lucrării care trebuie realizată conform unui contract. O modificare poate duce la o creștere sau la o descreștere a venitului contractual. Exemple de modificări sunt variații în ceea ce privește specificațiile sau proiectarea activului și modificări ale duratei contractului. O modificare este inclusă în venitul contractual atunci când:

(a) este probabil ca beneficiarul să aprobe modificarea și valoarea venitului rezultat din acea modificare; și

(b) valoarea venitului poate fi evaluată în mod fiabil.

14. O pretenție este o sumă pe care antreprenorul caută să o colecteze de la beneficiar sau de la un alt terț drept rambursare a costurilor neincluse în prețul contractului. O pretenție poate apărea, de exemplu, în urma întârzierilor, a erorilor din specificații sau proiect și a modificărilor asupra cărora nu s-a căzut de acord în ceea ce privește activitatea contractuală, cauzate de beneficiar. Evaluarea valorii veniturilor generate de astfel de pretenții este supusă unui grad înalt de incertitudine și depinde, adeseori, de rezultatul negocierilor. Iată de ce pretențiile sunt incluse în venitul contractual doar atunci când:

(a) negocierile au atins un stadiu avansat, astfel încât este probabil ca beneficiarul să accepte pretenția; și

▼B

(b) valoarea care este probabil a fi acceptată de beneficiar poate fi măsurată în mod fiabil.

15. Plățile de stimulare sunt sume suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care standardele de performanță specificate sunt atinse sau depășite. De exemplu, un contract poate să prevadă o plată de stimulare către un antreprenor în cazul finalizării mai rapide a contractului. Plățile de stimulare sunt incluse în venitul contractual atunci când:

(a) contractul se află într-un stadiu suficient de avansat încât există posibilitatea atingerii sau depășirii standardelor de performanță specificate; și

(b) valoarea plății de stimulare poate fi evaluată în mod fiabil.

COSTURI CONTRACTUALE

16. Costurile contractuale trebuie să cuprindă:

(a) costurile direct aferente contractului respectiv;

(b) costurile atribuibile activității contractului, în general, și care pot fi alocate contractului; și

(c) alte astfel de costuri care pot fi trecute în mod specific în sarcina beneficiarului conform termenilor respectivului contract.

17. Costurile direct aferente unui contract specific includ:

(a) costurile forței de muncă de pe șantier, inclusiv dirigenția de șantier;

(b) costurile materialelor folosite în construcție;

(c) amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor folosite în contract;

(d) costurile transportării instalațiilor tehnice, a echipamentelor și a materialelor la și de la șantierul specificat în contract;

(e) costurile închirierii instalațiilor tehnice și a echipamentelor;

(f) costurile proiectării și ale asistenței tehnice direct aferente contractului;

(g) costurile estimate ale rectificării și lucrărilor de garanție, inclusiv costurile de garanție prevăzute; și

(h) pretenții ale unor terțe părți.

Aceste costuri pot fi reduse de orice venit ocazional care nu este inclus în venitul contractual, de exemplu venitul rezultat din vânzarea surplusului de materiale și din cedarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor la terminarea contractului.

18. Costurile care sunt atribuibile activității contractului în general și care pot fi alocate unor contracte specifice includ:

(a) asigurările;

(b) costurile proiectării și asistenței tehnice care nu sunt în mod direct aferente unui contract specific; și

▼B

(c) cheltuielile de regie ale construcției.

Astfel de costuri sunt alocate utilizând metode sistematice și raționale care sunt aplicate în mod consecvent tuturor costurilor cu caracteristici similare. Alocarea se bazează pe nivelul normal al activității de construcție. Cheltuielile de regie ale construcției includ costuri precum întocmirea și procesarea statelor de plată pentru personalul implicat în activitatea de construcție. ►M1 Costurile care pot fi atribuibile activității contractuale, în general, și care pot fi alocate unor anumite contracte includ, de asemenea, costurile îndatorării. ◄

19. Costurile care pot fi specific trecute în sarcina beneficiarului conform termenilor contractului pot include anumite costuri generale de administrare și costuri de dezvoltare, pentru care rambursarea este specificată în termenii contractului.

20. Costurile care nu sunt atribuibile activității contractului sau care nu pot fi alocate acestuia sunt excluse din costurile unui contract de construcție. Astfel de costuri includ:

(a) costurile generale de administrare pentru care rambursarea nu este specificată în contract;

(b) costurile de vânzare;

(c) costurile de cercetare și dezvoltare pentru care rambursarea nu este specificată în contract; și

(d) amortizarea instalațiilor tehnice și a echipamentelor care nu sunt folosite ►M5 într-un anumit ◄ contract.

21. Costurile contractuale includ costurile atribuibile unui contract pentru perioada de la data obținerii contractului și până la finalizarea acestuia. Cu toate acestea, costurile direct aferente contractului și cele suportate pentru încheierea sa sunt, de asemenea, incluse ca parte a costurilor contractuale dacă pot fi identificate separat și evaluate în mod fiabil și dacă există probabilitatea obținerii contractului. Când costurile suportate pentru încheierea unui contract sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care apar, ele nu sunt incluse în costurile contractuale atunci când contractul este obținut într-o perioadă ulterioară.

RECUNOAȘTEREA VENITURILOR ȘI A CHELTUIELILOR CONTRACTUALE

22. Când rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil, costurile și veniturile contractuale asociate contractului de construcție trebuie recunoscute ca venituri și, respectiv, cheltuieli, în funcție de stadiul de execuție a contractului la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. O pierdere preconizată în contractul de construcție trebuie recunoscută imediat drept cheltuială conform punctului 36.

23. În cazul unui contract cu preț fix, rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil atunci când toate condițiile următoare sunt satisfăcute:

(a) venitul contractual total poate fi evaluat în mod fiabil;

(b) este probabil ca beneficiile economice aferente contractului să fie generate pentru entitate;

▼B

(c) atât costurile contractuale necesare finalizării contractului, cât și stadiul de execuție a acestuia, reflectate la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, pot fi evaluate în mod fiabil; și

(d) costurile atribuibile contractului pot fi identificate în mod clar și evaluate în mod fiabil, astfel încât costurile contractuale reale suportate să poată fi comparate cu estimările precedente.

24. În cazul unui contract cost plus, rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil atunci când toate condițiile următoare sunt satisfăcute:

(a) este probabil ca beneficiile economice aferente contractului să fie generate pentru entitate; și

(b) costurile contractuale atribuibile contractului, fie că sunt sau nu rambursabile, pot fi identificate în mod clar și evaluate în mod fiabil.

25. Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor contractuale prin referire la stadiul de execuție a contractului este cunoscută adesea ca metoda procentului de finalizare a contractului. Conform acestei metode, venitul contractual este corelat cu costurile contractuale suportate pentru atingerea stadiului de execuție respectiv, având drept rezultat raportarea venitului, a cheltuielilor și a profitului care pot fi atribuite procentului de lucrări executate. Această metodă furnizează informații utile asupra ariei de cuprindere a activității contractuale și a performanței pe parcursul unei perioade.

26. Pe baza metodei procentului de finalizare, venitul contractual este recunoscut drept venit în situația veniturilor și a cheltuielilor în perioadele contabile în care este prestată munca. Costurile contractuale sunt, de regulă, recunoscute drept cheltuieli în situația veniturilor și a cheltuielilor în perioadele contabile în care este prestată activitatea la care se referă. Totuși, orice surplus preconizat al costurilor totale contractuale peste totalul veniturilor contractuale este recunoscut imediat ca o cheltuială, în conformitate cu punctul 36.

27. Este posibil ca un antreprenor să fi suportat costuri contractuale legate de o activitate viitoare din contract. Asemenea costuri contractuale sunt recunoscute ca activ, cu condiția ca ele să fie recuperate. Aceste costuri reprezintă o sumă datorată de beneficiar și sunt adesea clasificate drept activitate contractuală în curs de execuție.

28. Rezultatul unui contract de construcție poate fi estimat în mod fiabil doar atunci când este probabil ca beneficiile economice asociate contractului să fie generate pentru entitate. Cu toate acestea, în momentul în care apare o nesiguranță cu privire la posibilitatea de colectare a unei sume deja incluse în venitul contractual și recunoscute în situația veniturilor și a cheltuielilor, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei recuperare a încetat să fie probabilă este recunoscută mai degrabă drept cheltuială decât ajustare a valorii venitului contractual.

29. O entitate este, în general, capabilă să facă evaluări fiabile după ce a acceptat un contract care stabilește:

(a) drepturile exercitabile ale fiecărei părți privind activul care urmează a fi construit;

(b) contraprestația care urmează a fi schimbată; și

(c) modalitatea și termenii decontării.

▼B

De asemenea, este necesar de regulă ca entitatea să dețină un sistem intern eficient de previzionare și raportare financiară. Entitatea verifică și, dacă este nevoie, revizuiește estimările veniturilor și cheltuielilor contractuale pe măsura derulării contractului. Necesitatea acestor revizuiri nu înseamnă neapărat că rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod fiabil.

30. Stadiul de execuție a contractului poate fi determinat în mai multe moduri. Entitatea folosește metoda care evaluează în mod fiabil lucrările executate. În funcție de natura contractului, metodele pot include:

(a) proporția în care costurile contractuale suportate pentru lucrările executate până la data avută în vedere afectează costurile contractuale totale estimate;

(b) studii privind lucrările executate; sau

(c) finalizarea, din punct de vedere fizic, a unei părți din lucrările contractate.

Deseori, plățile intermediare și avansurile primite de la clienți nu reflectă lucrările executate.

31. Când stadiul de execuție este determinat prin referire la costurile contractuale suportate la zi, doar acele costuri contractuale care reflectă lucrările executate sunt incluse în costurile suportate la zi. Exemple de costuri contractuale care sunt excluse se referă la următoarele categorii:

(a) costurile contractuale care sunt legate de activitatea viitoare a contractului, cum ar fi costurile materialelor care au fost livrate unui șantier sau păstrate pentru folosirea lor ►M5 într-un ◄ contract, dar care nu au fost încă instalate, folosite sau aplicate în timpul derulării contractului, cu excepția situației în care materialele au fost destinate în mod special contractului; și

(b) plățile efectuate în avans subcontractanților pentru munca prestată, în baza unui subcontract.

32. Când rezultatul unui contract de construcție nu poate fi evaluat în mod fiabil:

(a) venitul trebuie recunoscut doar în măsura în care este probabil ca aceste costuri contractuale suportate să fie recuperate; și

(b) costurile contractuale trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.

O pierdere preconizată în legătură cu contractul de construcție trebuie recunoscută imediat ca o cheltuială conform punctului 36.

33. În timpul desfășurării primelor stadii ale contractului se întâlnește adesea cazul în care venitul contractual nu poate fi evaluat în mod fiabil. Totuși, este posibil ca entitatea să recupereze costurile contractuale suportate. Prin urmare, venitul contractual este recunoscut doar în limita costurilor suportate care se așteaptă a fi recuperate. Cum rezultatul contractului nu poate fi evaluat în mod fiabil, nu se recunoaște niciun profit. Oricum, chiar dacă venitul contractual nu poate fi estimat în mod fiabil, ar putea exista probabilitatea ca totalul costurilor contractuale să depășească totalul veniturilor rezultate. În asemenea cazuri, orice depășire preconizată a totalului veniturilor contractuale de către totalitatea costurilor contractuale este recunoscută imediat drept cheltuială, în conformitate cu punctul 36.

▼B

34. Costurile contractuale în cazul cărora recuperarea nu este probabilă sunt recunoscute imediat drept cheltuială. Circumstanțele în care recuperarea costurilor contractuale suportate ar putea să nu fie probabilă și în care acestea trebuie recunoscute imediat drept cheltuială includ contractele:

(a) care nu sunt în întregime executabile, adică validitatea lor este serios pusă la îndoială;

(b) a căror finalizare depinde de rezultatul acționării în justiție sau al legislației;

(c) legate de proprietăți a căror confiscare sau expropriere este foarte posibilă;

(d) în care beneficiarul nu este capabil să îndeplinească obligațiile care îi revin; sau

(e) în care antreprenorul nu este capabil să finalizeze contractul sau, altfel spus, să își îndeplinească obligațiile care îi revin conform contractului.

35. Când incertitudinile care împiedică evaluarea fiabilă a rezultatului contractului nu mai există, venitul și cheltuielile aferente contractului de construcție trebuie recunoscute mai degrabă în conformitate cu prevederile punctului 22 decât cu cele ale punctului 32.

RECUNOAȘTEREA PIERDERILOR PREVIZIONATE

36. Atunci când este probabil ca totalul costurilor contractuale să depășească totalul venitului contractual, pierderea prevăzută trebuie recunoscută imediat drept cheltuială.

37. Valoarea unei asemenea pierderi este determinată indiferent:

(a) dacă lucrarea a început sau nu;

(b) de stadiul de execuție a activității contractuale; sau

(c) de valoarea profiturilor prevăzute a rezulta în urma desfășurării altor contracte care nu sunt tratate ca un singur contract de construcție, în conformitate cu punctul 9.

MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR

38. Metoda procentului de finalizare este aplicată pe bază cumulativă, pentru fiecare perioadă contabilă, estimărilor curente ale veniturilor și costurilor contractuale. Prin urmare, efectul unei modificări în ceea ce privește estimarea veniturilor și a costurilor contractuale sau efectul unei modificări în ceea ce privește estimarea rezultatului unui contract este înregistrat în contabilitate ca modificare a estimării contabile (a se vedea IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*). Estimările modificate sunt folosite la determinarea valorii veniturilor și a cheltuielilor recunoscute în situația veniturilor și a cheltuielilor în perioada în care este făcută modificarea, precum și în perioadele următoare.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

39. O entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea venitului contractual recunoscut ca venit în cursul perioadei;

(b) metodele folosite pentru a determina venitul contractual recunoscut în cursul perioadei; și

(c) metodele folosite pentru a determina stadiul de execuție a contractelor în desfășurare.

▼B

40. O entitate trebuie să prezinte fiecare dintre următoarele informații pentru contractele în curs de desfășurare la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄:

(a) valoarea agregată, la zi, a costurilor suportate și a profiturilor recunoscute (minus pierderile recunoscute);

(b) valoarea avansurilor primite; și

(c) valoarea reținerilor.

41. Reținerile sunt valorile facturărilor pe măsura execuției, care nu sunt plătite până în momentul satisfacerii condițiilor specificate în contract pentru plata acestor sume sau până când problemele nu au fost soluționate. Facturările pe măsura execuției sunt sumele facturate pentru lucrările executate ►M5 într-un ◄ contract, fie că ele au fost sau nu plătite de beneficiar. Avansurile sunt sume primite de către antreprenor înainte de executarea lucrărilor aferente.

42. O entitate trebuie să prezinte:

(a) suma brută datorată de beneficiari pentru lucrările contractuale, considerată drept activ; și

(b) suma brută datorată beneficiarilor în urma lucrărilor contractuale, considerată drept datorie.

43. Suma brută datorată de beneficiari pentru lucrările contractuale reprezintă valoarea netă a:

(a) costurilor suportate plus profiturile recunoscute; minus

(b) suma pierderilor recunoscute și a facturărilor pe măsura execuției

pentru toate contractele în desfășurare pentru care costurile suportate plus profiturile recunoscute (minus pierderile recunoscute) depășesc facturările pe măsura execuției.

44. Suma brută datorată beneficiarilor pentru lucrările contractuale este reprezentată de valoarea netă a:

(a) costurilor suportate plus profiturile recunoscute; minus

(b) suma pierderilor recunoscute și a facturărilor pe măsura execuției

pentru toate contractele în desfășurare pentru care facturările pe măsura execuției depășesc costurile suportate plus profiturile recunoscute (minus pierderile recunoscute).

45. O entitate prezintă informații cu privire la toate activele sau datoriile contingente în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Datoriile și activele contingente pot să apară din elemente cum ar fi costurile de garanție, pretențiile, penalizările sau pierderile posibile.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

46. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1995 sau ulterior acestei date.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 12

Impozitul pe profit

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este acela de a prescrie tratamentul contabil pentru impozitele pe profit. Principala problemă apărută în procesul de contabilizare a impozitului pe profit o constituie modul în care se contabilizează consecințele fiscale curente și viitoare ale:

(a) recuperării (decontării) viitoare a valorii contabile a activelor (datoriilor) care sunt recunoscute în ►M5 situația poziției financiare a ◄ unei entități; și

(b) tranzacțiilor și altor evenimente ale perioadei curente care sunt recunoscute în situațiile financiare ale unei entități.

Este inerent în recunoașterea unui activ sau a unei datorii ca entitatea raportoare să se aștepte să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activului sau a datoriei. Dacă este probabil ca recuperarea sau decontarea acestei valori contabile să ducă la efectuarea unor plăți viitoare mai mari (sau mai mici) privind impozitele decât ar fi valoarea acestora dacă o asemenea recuperare sau decontare nu ar avea consecințe fiscale, prezentul standard impune unei entități să recunoască o datorie privind impozitul amânat (sau o creanță privind impozitul amânat), cu anumite excepții limitate.

Prezentul standard impune unei entități să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și ale altor evenimente în același mod în care contabilizează tranzacțiile și celelalte evenimente în sine. ►M5 Pentru tranzacțiile și alte evenimente recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii), orice efecte fiscale aferente sunt, de asemenea, recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global, fie respectiv direct în capitalurile proprii). ◄ Pentru tranzacțiile și alte evenimente recunoscute direct în capitalurile proprii, orice efecte fiscale aferente vor fi de asemenea recunoscute direct în capitalurile proprii. ►M12 În mod similar, recunoașterea creanțelor și datoriilor cu impozit amânat într-o combinare de întreprinderi afectează valoarea fondului comercial care rezultă din acea combinare de întreprinderi sau valoarea câștigului recunoscut dintr-o cumpărare în condiții avantajoase. ◄

Prezentul standard mai tratează și recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat rezultate din pierderile fiscale sau din creditele fiscale neutilizate, prezentarea impozitelor pe profit în situațiile financiare și prezentarea informațiilor legate de impozitele pe profit.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard trebuie aplicat pentru contabilizarea impozitului pe profit.

2. În sensul prezentului standard, impozitul pe profit include totalitatea impozitelor autohtone și străine care se stabilesc asupra profiturilor impozabile. Impozitul pe profit mai include de asemenea impozite, cum ar fi impozitele reținute la sursă, care sunt plătibile de către o filială, o entitate asociată sau o asociere în participație pentru distribuirile către entitatea raportoare.

3. [Eliminat]

▼B

4. Prezentul standard nu tratează metodele de contabilizare a subvențiilor guvernamentale (a se vedea IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*) sau a creditelor fiscale pentru investiții. Cu toate acestea, prezentul standard tratează contabilizarea diferențelor temporare care pot apărea din astfel de subvenții sau credite fiscale pentru investiții.

DEFINIȚII

5. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Profitul contabil este profitul sau pierderea dintr-o perioadă înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul.

Profitul impozabil (pierderea fiscală) este profitul (pierderea) pentru o perioadă, determinat(ă) în concordanță cu reguli stabilite de autoritățile fiscale, pe baza căruia (căreia) este plătibil (recuperabil) impozitul pe profit.

Cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit) reprezintă suma totală privind impozitul curent și cel amânat inclusă în determinarea profitului sau a pierderii pentru o perioadă.

Impozitul curent este valoarea impozitului pe profit plătibil (recuperabil) în raport cu profitul impozabil (pierderea fiscală) pe o perioadă.

Datoriile privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit, plătibile în perioadele contabile viitoare cu privire la diferențele temporare impozabile.

Creanțele privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit, recuperabile în perioadele contabile viitoare, cu privire la:

(a) diferențele temporare deductibile;

(b) reportarea pierderilor fiscale neutilizate; și

(c) reportarea creditelor fiscale neutilizate.

Diferențele temporare sunt diferențele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din ►**M5** situația poziției financiare ◄ și baza fiscală a acestora. Diferențele temporare pot îmbrăca forma fie a unor:

(a) *diferențe temporare impozabile*, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori impozabile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al(a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată; fie

(b) *diferențe temporare deductibile*, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori deductibile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al(a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.

Baza fiscală a unui activ sau a unei datorii este valoarea atribuită acelui activ sau acelei datorii în scopuri fiscale.

6. Cheltuielile cu impozitul (venitul din impozit) cuprind cheltuielile cu impozitul curent (venitul din impozitul curent) și cheltuielile cu impozitul amânat (venitul din impozitul amânat).

▼B

Baza fiscală

7. Baza fiscală a unui activ reprezintă valoarea care va fi deductibilă în scopuri fiscale din orice beneficiu economic impozabil care va fi generat pentru o entitate atunci când aceasta recuperează valoarea contabilă a activului. Dacă aceste beneficii economice nu vor fi impozabile, atunci baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

Exemple

1. Un utilaj costă 100. În scopuri fiscale, amortizarea în valoare de 30 a fost deja dedusă în perioada curentă și în cele anterioare, iar costul rămas va fi deductibil în perioadele viitoare fie ca amortizare, fie ca deducere în urma cedării utilajului. Venitul generat de utilizarea utilajului este impozabil, orice câștig rezultat din cedarea utilajului va fi impozabil și orice pierdere din cedarea acestuia va fi deductibilă în scopuri fiscale. *Baza fiscală a utilajului este de 70.*

2. Dobânda de încasat are o valoare contabilă de 100. Venitul din dobândă aferent va fi impozitat pe baza contabilității de casă. *Baza fiscală a dobânzii de încasat este nulă.*

3. Creanțele comerciale au o valoare contabilă de 100. Venitul aferent lor a fost deja inclus în profitul impozabil (pierderea fiscală). *Baza fiscală a creanțelor comerciale este de 100.*

4. Dividendele de încasat de la o filială au o valoare contabilă de 100. Dividendele nu sunt impozabile. În fond, întreaga valoare contabilă a activului este deductibilă din beneficiile economice. Prin urmare, baza fiscală a dividendelor de încasat este de 100 ([a]).

5. Un împrumut care urmează a fi încasat are o valoare contabilă de 100. Rambursarea împrumutului nu va avea consecințe fiscale. *Baza fiscală a împrumutului este de 100.*

([a]) Conform acestei analize, nu există nicio diferență temporară impozabilă. O analiză alternativă este aceea conform căreia dividendele de primit contabilizate care urmează a fi încasate au o bază fiscală nulă și rata de impozitare nulă este aplicată diferenței temporare impozabile rezultate de 100. Conform ambelor analize, nu există nicio datorie privind impozitul amânat.

8. Baza fiscală a unei datorii este valoarea sa contabilă, minus orice sumă care va fi deductibilă în scopuri fiscale în ceea ce privește respectiva datorie în perioadele contabile viitoare. În cazul veniturilor care sunt încasate în avans, baza fiscală a datoriei astfel rezultate este valoarea sa contabilă, minus valoarea veniturilor ce nu vor fi impozabile în perioadele viitoare.

Exemple

1. Datoriile curente includ cheltuielile angajate cu o valoare contabilă de 100. Cheltuielile aferente vor fi deduse în scopuri fiscale pe baza contabilității de casă. *Baza fiscală a cheltuielilor constatate în avans este nulă.*

2. Datoriile curente includ venitul din dobândă încasat în avans, cu o valoare contabilă de 100. Venitul din dobândă aferent a fost impozitat pe baza contabilității de casă. *Baza fiscală a venitului din dobânzi încasat în avans este nulă.*

▼B

3. Datoriile curente includ cheltuielile angajate cu o valoare contabilă de 100. Cheltuiala aferentă a fost deja dedusă în scopuri fiscale. *Baza fiscală a cheltuielilor constatate în avans este de 100.*

4. Datoriile curente includ amenzile și penalitățile de plătit cu o valoare contabilă de 100. Amenzile și penalitățile nu sunt deductibile în scopuri fiscale. *Baza fiscală a amenzilor și a penalităților de plătit este de 100* ([a]).

5. Un împrumut care urmează a fi plătit are o valoare contabilă de 100. Rambursarea împrumutului nu va avea consecințe fiscale. *Baza fiscală a împrumutului este de 100.*

([a]) Conform acestei analize, nu există nicio diferență temporară deductibilă. O analiză alternativă este aceea conform căreia amenzile și penalitățile care urmează a fi plătite au o bază fiscală nulă și rata de impozitare nulă este aplicată diferenței temporare deductibile rezultate de 100. Conform ambelor analize, nu există nicio creanță privind impozitul amânat.

9. Unele elemente au bază fiscală, dar nu sunt recunoscute drept active și datorii în ►**M5** situația poziției financiare ◄. De exemplu, costurile de cercetare sunt recunoscute sub formă de cheltuieli ►**M5** într-o determinare a ◄ profitului contabil în perioada în care au fost suportate, dar considerarea lor ca fiind deductibile ►**M5** într-o determinare a ◄ profitului impozabil (pierderii fiscale) ar putea să nu fie permisă până într-o perioadă ulterioară. Diferența dintre baza fiscală a costurilor de cercetare, aceasta fiind valoarea pe care autoritățile fiscale o îngăduie a fi dedusă în perioadele contabile viitoare, și valoarea contabilă nulă este o diferență temporară deductibilă care va avea ca rezultat o creanță privind impozitul amânat.

10. Acolo unde baza fiscală a unui activ sau a unei datorii nu este imediat determinabilă, este utilă luarea în considerare a principiului fundamental pe care se bazează prezentul standard: acest principiu prevede faptul că o entitate trebuie, cu anumite excepții limitate, să recunoască o datorie (o creanță) privind impozitul amânat ori de câte ori recuperarea sau decontarea valorii contabile a unui activ sau a unei datorii determină plăți viitoare mai mari (sau mai mici) privind impozitele decât ar fi valoarea acestora dacă o asemenea recuperare sau decontare nu ar avea consecințe fiscale. Exemplul C care urmează punctului 52 ilustrează circumstanțele în care este folositoare luarea în considerare a acestui principiu fundamental, de exemplu atunci când baza fiscală a unui activ sau a unei datorii depinde de maniera în care se preconizează a fi făcută recuperarea sau decontarea.

11. În situațiile financiare consolidate, diferențele temporare sunt determinate prin compararea valorilor contabile ale activelor și datoriilor din situațiile financiare consolidate cu baza fiscală corespunzătoare. Baza fiscală este determinată apelând la raportul fiscal consolidat, în acele jurisdicții în care se prezintă un asemenea raport. În alte jurisdicții, baza fiscală este determinată apelând la rapoartele fiscale ale fiecărei entități din cadrul grupului.

RECUNOAȘTEREA DATORIILOR ȘI A CREANȚELOR PRIVIND IMPOZITUL CURENT

12. Impozitul curent al perioadei curente și al perioadelor anterioare trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma deja plătită cu privire la perioada curentă și cele precedente depășește suma datorată pentru perioadele respective, surplusul trebuie recunoscut drept creanță.

13. Beneficiul aferent unei pierderi fiscale care poate fi transferată într-o perioadă anterioară pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare trebuie recunoscut drept creanță.

▼B

14. Atunci când o pierdere fiscală este folosită pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare, o entitate recunoaşte beneficiul drept creanţă în acea perioadă în care apare pierderea fiscală, deoarece există probabilitatea ca beneficiul să fie generat pentru entitate şi să poată fi evaluat în mod credibil.

RECUNOAŞTEREA DATORIILOR ŞI A CREANŢELOR PRIVIND IMPOZITUL AMÂNAT

DIFERENŢE TEMPORARE IMPOZABILE

15. O datorie privind impozitul amânat trebuie recunoscută pentru toate diferenţele temporare impozabile, cu excepţia măsurii în care datoria privind impozitul amânat rezultă din:

(a) recunoaşterea iniţială a fondului comercial; sau

(b) recunoaşterea iniţială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacţie care:

(i) nu reprezintă o combinare de întreprinderi; şi

(ii) la momentul realizării tranzacţiei nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierderea fiscală).

Totuşi, pentru diferenţele temporare impozabile asociate investiţiilor în filiale, sucursale sau entităţi asociate, precum şi intereselor în asocierile în participaţie, o datorie privind impozitul amânat trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 39.

16. În mod inerent, la recunoaşterea unui activ, valoarea sa contabilă va fi recuperată sub forma beneficiilor economice pe care le va obţine entitatea în perioadele viitoare. Atunci când valoarea contabilă a activului depăşeşte baza sa fiscală, suma beneficiilor economice impozabile va depăşi valoarea care va fi permisă sub forma deducerilor în scopuri fiscale. Această diferenţă reprezintă o diferenţă temporară impozabilă, iar obligaţia de a plăti impozitele pe profitul rezultat în perioadele viitoare reprezintă o datorie privind impozitul amânat. Pe măsură ce entitatea recuperează valoarea contabilă a activului, diferenţa temporară impozabilă se va relua şi entitatea va avea profit impozabil. Acest lucru va face posibilă generarea de beneficii economice de către entitate sub formă de plăţi reprezentând impozite. Iată de ce prezentul standard prevede recunoaşterea tuturor datoriilor privind impozitul amânat, exceptând anumite situaţii descrise la punctele 15 şi 39.

Exemplu

Un activ care a costat 150 are o valoare contabilă de 100. Amortizarea cumulată în scopuri fiscale se ridică la valoarea de 90 şi rata de impozitare este de 25 %.

Baza fiscală a activului este de 60 (costul de 150 minus amortizarea fiscală cumulativă de 90). Pentru a recupera valoarea contabilă de 100, entitatea trebuie să obţină profit impozabil în valoare de 100, dar nu va putea să deducă decât amortizarea fiscală de 60. În consecinţă, entitatea va plăti impozit pe profit în valoare de 10 (25 % din 40) atunci când va recupera valoarea contabilă a activului. Diferenţa dintre valoarea contabilă de 100 şi baza fiscală de 60 se constituie într-o diferenţă temporară impozabilă de 40. Prin urmare, entitatea recunoaşte o datorie privind impozitul amânat în valoare de 10 (25 % din 40), reprezentând impozitele pe profit care vor fi plătite atunci când recuperează valoarea contabilă a activului.

▼B

17. Unele diferențe temporare apar atunci când venitul sau cheltuiala este inclus(ă) în profitul contabil într-o perioadă, dar este cuprins(ă) în profitul impozabil într-o perioadă diferită. Astfel de diferențe temporare sunt deseori descrise ca diferențe de plasare în timp. Următoarele situații reprezintă exemple de diferențe temporare de acest fel, care sunt diferențe temporare impozabile și care, prin urmare, au drept rezultat datorii privind impozitul amânat:

(a) venitul din dobânzi este inclus în profitul contabil proporțional cu trecerea timpului, dar în unele jurisdicții poate fi inclus în profitul impozabil atunci când este încasat numerarul. Baza fiscală a oricărei creanțe recunoscute în ►M5 situația poziției financiare ◄ cu privire la astfel de venituri din dobânzi este nulă, deoarece veniturile nu afectează profitul impozabil până în momentul în care este încasat numerarul;

(b) amortizarea utilizată la determinarea profitului impozabil (a pierderii fiscale) poate să se deosebească de cea utilizată la determinarea profitului contabil. Diferența temporară este diferența dintre valoarea contabilă a activului și baza sa fiscală, aceasta fiind reprezentată de costul inițial al activului, minus toate deducerile referitoare la respectivul activ permise de autoritățile fiscale ►M5 într-o determinare a ◄ profitului impozabil pentru perioada curentă și pentru cele anterioare. O diferență temporară impozabilă apare și se concretizează într-o datorie privind impozitul amânat atunci când amortizarea fiscală este accelerată (dacă amortizarea fiscală este mai puțin rapidă decât amortizarea contabilă, apare o diferență temporară deductibilă, care se concretizează într-o creanță privind impozitul amânat); și

(c) costurile de dezvoltare pot fi capitalizate și amortizate de-a lungul perioadelor viitoare la determinarea profitului contabil, dar deduse la determinarea profitului impozabil în perioada în care sunt suportate. Astfel de costuri de dezvoltare au o bază fiscală nulă pentru că ele au fost deja deduse din profitul impozabil. Diferența temporară este diferența dintre valoarea contabilă a costurilor de dezvoltare și baza fiscală a acestora, egală cu zero.

18. Diferențe temporare mai pot apărea atunci când:

▼M12

(a) activele dobândite și datoriile asumate identificabile într-o combinare de întreprinderi sunt recunoscute la valorile lor juste în conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, dar nu se face nicio ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 19);

▼B

(b) activele sunt reevaluate și nu se face nicio ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 20);

(c) în urma unei combinări de întreprinderi rezultă un fond comercial (a se vedea punctul 21);

(d) baza fiscală a unui activ sau a unei datorii la recunoașterea inițială se deosebește de valoarea lor contabilă inițială, de exemplu când o entitate beneficiază de subvenții guvernamentale neimpozabile pentru active (a se vedea punctele 22 și 33); sau

▼B

(e) valoarea contabilă a investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate sau a intereselor în asocierile în participație se diferențiază de baza fiscală a investiției sau a interesului (a se vedea punctele 38-45).

Combinări de întreprinderi

19. ►M12 Cu excepții limitate, activele dobândite și datoriile asumate identificabile într-o combinare de întreprinderi sunt recunoscute la valorile lor juste de la data achiziției. ◄ Diferențe temporare apar atunci când bazele fiscale ale activelor identificabile dobândite și ale datoriilor asumate nu sunt afectate de combinarea de întreprinderi sau sunt afectate în mod diferit. De exemplu, când valoarea contabilă a unui activ este majorată la valoarea justă, dar baza fiscală a activului rămâne la costul proprietarului anterior, apare o diferență temporară impozabilă care are ca efect o datorie privind impozitul amânat. Această datorie privind impozitul amânat afectează fondul comercial (a se vedea punctul 66).

Active contabilizate la valoarea justă

20. IFRS-urile permit sau impun ca anumite active să fie contabilizate la valoarea justă sau să fie reevaluate (a se vedea, de exemplu, IAS 16 *Imobilizări corporale*, IAS 38 *Imobilizări necorporale*, IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* și IAS 40 *Investiții imobiliare*). În unele jurisdicții, reevaluarea sau alte retratări ale unui activ la nivelul valorii juste afectează profitul impozabil (pierderea fiscală) din perioada curentă. Ca efect, baza fiscală a activului este ajustată și nu apare nicio diferență temporară. În alte jurisdicții, reevaluarea sau retratarea unui activ nu afectează profitul impozabil al perioadei în care are loc reevaluarea sau retratarea și, în consecință, baza fiscală a activului nu se ajustează. Cu toate acestea, recuperarea viitoare a valorii contabile va avea drept rezultat generarea unui flux de beneficii economice impozabile pentru entitate, iar suma care va fi deductibilă în scopuri fiscale va fi diferită de valoarea acelor beneficii economice. Diferența dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferență temporară și dă naștere unei datorii sau unei creanțe privind impozitul amânat. Acest lucru este adevărat chiar și atunci când:

(a) entitatea nu intenționează să cedeze activul. În asemenea cazuri, valoarea contabilă reevaluată a activului va fi recuperată prin utilizare și acest lucru va genera un venit impozabil care depășește valoarea amortizării permise în scopuri fiscale în perioadele următoare; sau

(b) impozitul asupra câștigurilor de capital este amânat dacă încasările din cedarea activului sunt investite în active similare. În astfel de cazuri, impozitul va deveni, în ultimă instanță, plătibil la vânzarea sau folosirea activelor similare.

Fond comercial

▼M12

21. Fondul comercial care rezultă dintr-o combinare de întreprinderi este evaluat drept valoarea cu care suma de la litera (a) depășește suma de la litera (b) de mai jos:

(a) totalul dintre:

(i) contravaloarea transferată evaluată în conformitate cu IFRS 3, care prevede în general utilizarea valorii juste de la data achiziției;

▼M12

(ii) valoarea oricăror interese care nu controlează deținute în entitatea dobândită, recunoscute în conformitate cu IFRS 3; și

(iii) într-o combinare de întreprinderi realizată în etape, valoarea justă de la data achiziției a participației în capitalurile proprii deținute anterior de către dobânditor în entitatea dobândită.

(b) valorile nete de la data achiziției ale activelor dobândite și datoriilor asumate identificabile evaluate în conformitate cu IFRS 3.

▼B

O serie de autorități fiscale nu permit reduceri ale valorii contabile a fondului comercial sub forma unei cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil. Mai mult, în astfel de jurisdicții, costul fondului comercial este deseori nedeductibil atunci când o filială își cedează activitatea de bază. În astfel de jurisdicții, fondul comercial are o bază fiscală nulă. Orice diferență dintre valoarea contabilă a fondului comercial și baza sa fiscală egală cu zero reprezintă o diferență temporară impozabilă. Cu toate acestea, prezentul standard nu permite recunoașterea datoriei rezultate privind impozitul amânat, deoarece fondul comercial este evaluat ca valoare reziduală și recunoașterea respectivei datorii privind impozitul amânat ar conduce la creșterea valorii contabile a fondului comercial.

▼M12

21A. Reducerile ulterioare ale unei datorii privind impozitul amânat care nu sunt recunoscute deoarece apar din recunoașterea inițială a fondului comercial sunt de asemenea considerate ca fiind generate de recunoașterea inițială a fondului comercial și, prin urmare, nu sunt recunoscute în baza punctului 15 litera (a). De exemplu, dacă într-o combinare de întreprinderi o entitate recunoaște un fond comercial de 100 u.m., dar baza impozabilă este zero, punctul 15 litera (a) interzice entității să recunoască datoria rezultată privind impozitul amânat. Dacă entitatea recunoaște ulterior o pierdere din depreciere de 20 u.m. pentru acel fond comercial, valoarea diferenței impozabile temporare legate de acel fond comercial este redusă de la 100 u.m. la 80 u.m., având drept rezultat o scădere a valorii datoriei privind impozitul amânat care nu a fost recunoscută. Se consideră că acea scădere a valorii datoriei nerecunoscute privind impozitul amânat este de asemenea legată de recunoașterea inițială a fondului comercial și, prin urmare, este interzisă recunoașterea ei în baza punctului 15 litera (a).

21B. Datoriile privind impozitul amânat pentru diferențe temporare impozabile privind fondul comercial sunt totuși recunoscute în măsura în care nu sunt generate de recunoașterea inițială a fondului comercial. De exemplu, dacă într-o combinare de întreprinderi o entitate recunoaște un fond comercial de 100 u.m., care este deductibil în scopuri fiscale la o rată de 20 % pe an începând cu anul achiziției, baza fiscală a fondului comercial este de 100 u.m. la recunoașterea inițială și de 80 u.m. la sfârșitul anului în care s-a făcut achiziția. Dacă valoarea contabilă a fondului comercial la sfârșitul anului achiziției rămâne neschimbată la 100 u.m., la sfârșitul acelui an apare o diferență temporară impozabilă de 20 u.m. Deoarece acea diferență temporară impozabilă nu este legată de recunoașterea inițială a fondului comercial, datoria care rezultă privind impozitul amânat este recunoscută.

▼B

Recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii

▼M12

22. O diferență temporară poate apărea ca urmare a recunoașterii inițiale a unui activ sau a unei datorii, de exemplu atunci când o parte din costul unui activ sau totalul costului nu va fi deductibil(ă) în scopuri fiscale. Metoda de contabilizare a unei astfel de diferențe temporare depinde de natura tranzacției care a condus la recunoașterea inițială a activului sau datoriei:

(a) Într-o combinare de întreprinderi, o entitate recunoaște orice datorie sau creanță privind impozitul amânat și acest lucru afectează valoarea fondului comercial sau câștigul pe care îl recunoaște dintr-o cumpărare în condiții avantajoase (a se vedea punctul 19);

▼B

(b) dacă tranzacția afectează fie profitul contabil, fie profitul impozabil, o entitate recunoaște orice datorie sau creanță privind impozitul amânat și va recunoaște în situația veniturilor și a cheltuielilor cheltuiala sau venitul rezultat(ă) privind impozitul amânat (a se vedea punctul 59);

(c) dacă tranzacția nu constituie o combinare de întreprinderi și nu afectează nici profitul contabil și nici profitul impozabil, o entitate, în absența excepțiilor prevăzute la punctele 15 și 24, ar recunoaște datoria sau creanța rezultată privind impozitul amânat și ar ajusta valoarea contabilă a creanței sau a datoriei cu aceeași valoare. Astfel de ajustări ar face situațiile financiare mai puțin transparente. Iată de ce prezentul standard nu permite unei entități să recunoască datoria sau creanța rezultată privind impozitul amânat nici la recunoașterea inițială, nici ulterior (a se vedea exemplul următor). În plus, o entitate nu recunoaște modificările ulterioare survenite asupra unei creanțe sau datorii privind impozitul amânat nerecunoscut pe măsură ce activul se amortizează.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 22 litera (c)

O entitate intenționează să folosească un activ al cărui cost este de 1 000 de-a lungul duratei sale de viață utilă de cinci ani și apoi să-l cedeze cu o valoare reziduală egală cu zero. Rata de impozitare este de 40 %. Amortizarea activului nu este deductibilă în scopuri fiscale. La cedare, niciun câștig de capital nu va fi impozabil și nicio pierdere de capital nu va fi deductibilă.

Pe măsură ce recuperează valoarea contabilă a activului, entitatea va obține un venit impozabil de 1 000 și va plăti un impozit de 400. Entitatea nu recunoaște datoria rezultată privind impozitul amânat în valoare de 400, deoarece aceasta rezultă din recunoașterea inițială a activului.

În anul următor, valoarea contabilă a activului este de 800. Pentru obținerea venitului impozabil de 800, entitatea va plăti un impozit de 320. Entitatea nu va recunoaște datoria privind impozitul amânat în valoare de 320, deoarece aceasta rezultă din recunoașterea inițială a activului.

▼B

23. În conformitate cu IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*, emitentul unui instrument financiar compus (de exemplu, o obligațiune convertibilă) clasifică componenta de datorie a instrumentului drept datorie și componenta de capital propriu drept capital propriu. În unele jurisdicții, baza fiscală a componentei de datorii ►M5 în recunoașterea inițială ◄ este egală cu valoarea contabilă inițială a sumei componentelor de datorii și de capitaluri proprii. Diferența temporară impozabilă rezultată apare din recunoașterea inițială a componentei de capital propriu, recunoaștere care se face separat de cea a componentei de datorii. Prin urmare, excepția stabilită la punctul 15 litera (b) nu se aplică. În consecință, o entitate recunoaște datoria rezultată privind impozitul amânat. ►M5 În conformitate cu punctul 61A, impozitul amânat este alocat direct valorii contabile a componentei de capitaluri proprii. În conformitate cu punctul 58, modificările ulterioare survenite în datoria privind impozitul amânat sunt recunoscute în profit sau pierdere drept cheltuială cu (venit din) impozitul amânat. ◄

Diferențe temporare deductibile

24. O creanță privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferențele temporare deductibile în măsura în care este probabil să fie disponibil un profit impozabil față de care să poată fi utilizată diferența temporară deductibilă, cu excepția cazului în care creanța privind impozitul amânat apare din recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacție care:

(a) nu reprezintă o combinare de întreprinderi; și

(b) la momentul realizării tranzacției nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierderea fiscală).

Totuși, pentru diferențele temporare deductibile asociate investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate și intereselor în asocierile în participație, o creanță privind impozitul amânat trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 44.

25. Este inerent în recunoașterea unei datorii ca valoarea contabilă să fie decontată în perioadele viitoare prin intermediul unei ieșiri de resurse din entitate, ieșire care încorporează beneficii economice. Când resursele ies din entitate, o parte sau totalitatea valorii lor este deductibilă pentru determinarea profitului impozabil al unei perioade ulterioare perioadei în care datoria a fost recunoscută. În asemenea cazuri, există o diferență temporară între valoarea contabilă a datoriei și baza sa fiscală. În consecință, apare o creanță privind impozitul amânat în legătură cu impozitele pe profit care vor fi recuperabile în perioadele viitoare, atunci când partea respectivă a datoriei este permisă ca deducere la determinarea profitului impozabil. În mod similar, dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa fiscală, diferența duce la apariția unei creanțe privind impozitul amânat în legătură cu impozitele pe profit care vor fi recuperabile în perioadele viitoare.

Exemplu

O entitate recunoaște o datorie în valoare de 100 pentru cheltuielile angajate privind garanția unui produs. În scopuri fiscale, costurile privind garanția produsului nu vor fi deductibile până când entitatea nu va onora pretențiile privind garanțiile. Rata de impozitare este de 25 %.

▼B

Baza fiscală a datoriei este egală cu zero (valoarea contabilă de 100, mai puțin suma care va fi deductibilă în scopuri fiscale în ceea ce privește respectiva datorie în perioadele viitoare). La decontarea datoriei conform valorii sale contabile, entitatea va reduce profitul său impozabil viitor cu 100 și, în consecință, va reduce plățile sale viitoare privind impozitele cu 25 (25 % din 100). Diferența dintre valoarea contabilă de 100 și baza fiscală nulă reprezintă o diferență temporară deductibilă în valoare de 100. Prin urmare, entitatea recunoaște o creanță privind impozitul amânat în valoare de 25 (25 % din 100), cu condiția să existe probabilitatea ca entitatea să obțină suficient profit impozabil în perioadele viitoare pentru a putea beneficia de o reducere la plata impozitelor.

26. Următoarele sunt exemple de diferențe temporare deductibile care au drept rezultat creanțe privind impozitul amânat:

(a) costurile cu pensiile pot fi deduse pentru determinarea profitului contabil pe măsură ce serviciul este prestat de către salariat, dar pentru determinarea profitului impozabil ele sunt deduse fie în momentul în care contribuțiile sunt plătite de entitate către un fond, fie atunci când pensiile sunt plătite de către entitate. Există o diferență temporară între valoarea contabilă a datoriei și baza sa fiscală; baza fiscală a datoriei este, de regulă, egală cu zero. O astfel de diferență temporară deductibilă are ca efect o creanță privind impozitul amânat, pe măsură ce beneficiile economice vor fi generate pentru entitate sub forma unei deduceri din profiturile impozabile, atunci când sunt plătite contribuțiile sau pensiile;

(b) costurile de cercetare sunt recunoscute drept cheltuială pentru determinarea profitului contabil în perioada în care sunt suportate, dar este posibil ca deducerea pentru determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) să nu fie autorizată până într-o perioadă viitoare. Diferența dintre baza fiscală a costurilor de cercetare, care sunt reprezentate de valoarea pe care autoritățile fiscale o autorizează a fi dedusă în perioadele viitoare, și valoarea contabilă egală cu zero se concretizează într-o diferență temporară deductibilă care are ca efect o creanță privind impozitul amânat;

▼M12

(c) cu excepții limitate, o entitate recunoaște activele dobândite și datoriile asumate identificabile într-o combinare de întreprinderi la valorile lor juste de la data achiziției. Când o datorie asumată este recunoscută în momentul achiziției, dar cheltuielile aferente nu sunt deduse la determinarea profiturilor impozabile decât într-o perioadă ulterioară, apare o diferență temporară deductibilă ce are ca efect o creanță privind impozitul amânat. O creanță privind impozitul amânat mai apare, de asemenea, când valoarea justă a unui activ identificabil dobândit este mai mică decât baza sa fiscală. În ambele cazuri, fondul comercial este afectat de creanța rezultată privind impozitul amânat (a se vedea punctul 66); și

▼B

(d) anumite active pot fi contabilizate la valoarea justă sau pot fi reevaluate fără să se facă o ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 20). O diferență temporară deductibilă apare dacă baza fiscală a activului depășește valoarea sa contabilă.

▼B

27. Reluarea diferențelor temporare deductibile generează deduceri la determinarea profiturilor impozabile ale perioadelor viitoare. Cu toate acestea, beneficiile economice sub forma reducerii plăților de impozite vor intra în conturile entității doar dacă aceasta obține suficient profit impozabil pentru a compensa deducerile. Prin urmare, o entitate recunoaște creanțele privind impozitul amânat doar atunci când există probabilitatea să existe profituri impozabile față de care să poată fi utilizate diferențele temporare deductibile.

28. Este probabil să existe profit impozabil căruia să-i poată imputa o diferență temporară deductibilă atunci când există suficiente diferențe temporare impozabile aferente aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități fiscale care se așteaptă să fie reluate:

(a) în aceeași perioadă ca și reluarea prevăzută a diferenței temporare deductibile; sau

(b) în perioadele în care o pierdere fiscală rezultată dintr-o creanță privind impozitul amânat poate fi transferată în perioadele anterioare sau reportată în perioadele viitoare.

În astfel de circumstanțe, creanța privind impozitul amânat este recunoscută în perioada în care apar și diferențele temporare deductibile.

29. Atunci când există insuficiente diferențe temporare impozabile aferente aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități fiscale, creanța privind impozitul amânat este recunoscută în măsura în care:

(a) este probabil ca entitatea să aibă suficient profit impozabil aferent aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități fiscale în aceeași perioadă ca și reluarea diferenței temporare deductibile (sau în perioadele în care o pierdere fiscală apărută dintr-o creanță privind impozitul amânat poate fi transferată în perioadele anterioare sau reportată în perioadele viitoare). ►**M5** În evaluarea ◄ pe care o face pentru a determina dacă va avea suficient profit impozabil în perioadele viitoare, o entitate ignoră valorile impozabile apărute din diferențele temporare deductibile care sunt preconizate să provină din perioadele viitoare, pentru că creanța respectivă privind impozitul amânat apărută din aceste diferențe temporare deductibile va necesita ea însăși profit impozabil viitor pentru a fi utilizată; sau

(b) entitatea dispune de oportunități privind planificarea fiscală care îi vor da posibilitatea să creeze profit impozabil în perioadele corespunzătoare.

30. Oportunitățile privind planificarea fiscală sunt acțiuni pe care entitatea le va întreprinde pentru a crea sau pentru a mări profitul impozabil în cursul unei perioade anume înainte de expirarea reportării pierderii fiscale sau a creditului fiscal. De exemplu, în unele jurisdicții, profitul impozabil poate fi creat sau mărit prin:

(a) alegerea de a avea veniturile din dobânzi impozitate fie atunci când sunt încasate, fie atunci când devin creanțe de încasat;

(b) amânarea solicitărilor pentru anumite deduceri din profitul impozabil;

(c) vânzarea și, probabil, reînchirierea (*leaseback*) activelor a căror valoare s-a apreciat, dar pentru care baza fiscală nu a fost ajustată pentru a putea reflecta această apreciere a valorii; și

(d) vânzarea unui activ care generează venituri neimpozabile (cum ar fi, în unele jurisdicții, o obligațiune guvernamentală) pentru a achiziționa o altă investiție care generează venit impozabil.

▼B

Acolo unde oportunitățile privind planificarea fiscală transferă profitul impozabil dintr-o perioadă ulterioară într-o perioadă anterioară, utilizarea reportării pierderii fiscale sau a creditului fiscal depinde încă de existența profitului impozabil viitor rezultat din alte surse decât diferențele temporare generate în viitor.

31. Atunci când o entitate are experiența unor pierderi recente, entitatea trebuie să țină seama de recomandările de la punctele 35 și 36.

32. [Eliminat]

▼M12

Fond comercial

32A. Dacă valoarea contabilă a fondului comercial care rezultă dintr-o combinare de întreprinderi este mai mică decât baza sa fiscală, diferența generează o creanță privind impozitul amânat. Creanța privind impozitul amânat generată de recunoașterea inițială a fondului comercial trebuie recunoscută ca parte a contabilizării combinării de întreprinderi în măsura în care este probabil să fie disponibil profit impozabil față de care să poată fi utilizată diferența temporară deductibilă.

▼B

Recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii

33. O situație în care o creanță privind impozitul amânat apare la recunoașterea inițială a unui activ este atunci când o subvenție guvernamentală neimpozabilă aferentă unui activ este dedusă pentru a se determina valoarea contabilă a activului, dar, în scop fiscal, nu este dedusă din valoarea amortizabilă a activului (cu alte cuvinte, baza sa fiscală); valoarea contabilă a activului este mai mică decât baza sa fiscală și acest lucru duce la apariția unei diferențe temporare deductibile. Subvențiile guvernamentale pot fi reflectate de asemenea ca venit înregistrat în avans, caz în care diferența dintre venitul înregistrat în avans și baza sa fiscală egală cu zero reprezintă o diferență temporară deductibilă. Indiferent de metoda de prezentare pe care o adoptă, o entitate nu recunoaște creanța privind impozitul amânat care rezultă, din motivul prezentat la punctul 22.

Pierderi fiscale neutilizate și credite fiscale neutilizate

34. O creanță privind impozitul amânat trebuie recunoscută pentru reportarea pierderilor și a creditelor fiscale neutilizate în limita probabilității că va exista profit impozabil viitor față de care pot fi utilizate pierderile și creditele fiscale neutilizate.

35. Criteriile folosite pentru recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat rezultate din reportarea pierderilor și a creditelor fiscale neutilizate sunt aceleași cu criteriile folosite pentru recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat rezultate din diferențele temporare deductibile. Totuși, existența pierderilor fiscale neutilizate este o dovadă concludentă a faptului că s-ar putea să nu existe profit impozabil viitor. De aceea, când o entitate are experiența unor pierderi recente, ea recunoaște o creanță privind impozitul amânat rezultată din pierderile sau creditele fiscale neutilizate doar dacă entitatea dispune de suficiente diferențe temporare impozabile sau dacă există alte dovezi concludente că va exista suficient profit impozabil căruia să îi fie imputate pierderile sau creditele fiscale neutilizate de entitate. În astfel de circumstanțe, punctul 82 impune prezentarea informațiilor referitoare la valoarea creanței privind impozitul amânat și la natura dovezii care susține recunoașterea acesteia.

▼B

36. O entitate ia în considerare următoarele criterii la evaluarea probabilității existenței profitului impozabil față de care să poată fi utilizate pierderile sau creditele fiscale neutilizate:

(a) dacă entitatea are sau nu suficiente diferențe temporare impozabile aferente aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități impozabile, care vor avea drept rezultat valori impozabile față de care pierderile sau creditele fiscale neutilizate să poată fi utilizate înainte de expirarea lor;

(b) dacă este probabil ca entitatea să aibă profituri impozabile înainte ca pierderile sau creditele fiscale neutilizate să expire;

(c) dacă pierderile fiscale neutilizate rezultă din cauze identificabile care au șanse minime de a reapărea; și

(d) dacă entitatea dispune de oportunități privind planificarea fiscală (a se vedea punctul 30) care îi vor da posibilitatea să creeze profit impozabil în perioada în care pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite pot fi utilizate.

În măsura în care nu este probabil să existe profit impozabil căruia să îi fie imputate pierderile sau creditele fiscale nefolosite, creanța privind impozitul amânat nu este recunoscută.

Reevaluarea creanțelor nerecunoscute privind impozitul amânat

37. La ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄, o entitate reevaluează creanțele nerecunoscute privind impozitul amânat. Entitatea recunoaște o creanță privind impozitul amânat nerecunoscută anterior în măsura în care a devenit probabil faptul că profitul impozabil viitor va permite recuperarea creanței privind impozitul amânat. De exemplu, o îmbunătățire a condițiilor comerciale poate mări probabilitatea ca entitatea să fie capabilă să genereze în viitor suficient profit impozabil pentru a putea permite creanței privind impozitul amânat să îndeplinească toate criteriile de recunoaștere evidențiate la punctul 24 sau la punctul 34. Un alt exemplu este dat de situația în care o entitate reevaluează creanțele privind impozitul amânat la data unei combinări de întreprinderi sau ulterior (a se vedea punctele 67 și 68).

Investiții în filiale, sucursale și entități asociate și interese în asocierile în participație

38. Diferențele temporare apar atunci când valoarea contabilă a investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate sau a intereselor în asocierile în participație (adică ponderea societății-mamă sau a investitorului în activele nete ale filialei, sucursalei, entității asociate sau entității în care s-a investit, inclusiv valoarea contabilă a fondului comercial) diferă de baza fiscală (care este deseori cost) a investiției sau a interesului. Astfel de diferențe pot apărea în diverse circumstanțe, ca de exemplu:

(a) existența unor profituri nedistribuite ale filialelor, sucursalelor, entităților asociate și asocierilor în participație;

(b) variațiile cursurilor de schimb valutar când o societate-mamă și filiala sa au sediul în țări diferite; și

▼B

(c) o reducere a valorii contabile a unei investiții într-o entitate asociată până la valoarea sa recuperabilă.

În situațiile financiare consolidate, diferența temporară poate fi diferită de diferența temporară asociată acelei investiții în situațiile financiare individuale ale societății-mamă, dacă societatea-mamă înregistrează investiția în situațiile sale financiare individuale la cost sau la valoarea reevaluată.

39. O entitate trebuie să recunoască o datorie privind impozitul amânat pentru toate diferențele temporare impozabile aferente investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate, precum și intereselor în asocierile în participație, cu excepția cazului în care sunt satisfăcute cumulativ următoarele două condiții:

(a) societatea-mamă, investitorul sau asociatul într-o asociere în participație este capabil(ă) să controleze momentul reluării diferenței temporare; și

(b) există posibilitatea ca diferența temporară să nu fie reluată în viitorul previzibil.

40. Dat fiind că societatea-mamă controlează politica de dividend a filialei sale, ea este capabilă să controleze momentul reluării diferențelor temporare aferente acelei investiții (inclusiv diferențele temporare apărute nu numai din profiturile nedistribuite, ci și din diferențele de conversie valutară). Mai mult, deseori va fi imposibil să se determine valoarea impozitelor pe profit care ar fi plătibilă la reluarea diferenței temporare. Prin urmare, când societatea-mamă a stabilit că profiturile respective nu vor fi distribuite în viitorul apropiat, ea nu recunoaște o datorie privind impozitul amânat. Aceleași considerente se aplică și investițiilor în sucursale.

41. Activele și datoriile nemonetare ale unei entități sunt evaluate în moneda sa funcțională (a se vedea IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*). Dacă profitul impozabil sau pierderea fiscală al (a) unei entități (și, așadar, baza fiscală a activelor și a datoriilor sale nemonetare) este determinat(ă) într-o monedă diferită, variația cursurilor de schimb valutar duce la apariția unor diferențe temporare care au drept rezultat recunoașterea unei datorii privind impozitul amânat sau (sub rezerva punctului 24) a unei creanțe privind impozitul amânat. Impozitul amânat rezultat este debitat sau creditat în profit și pierdere (a se vedea punctul 58).

42. Un investitor într-o entitate asociată nu controlează acea entitate și, de regulă, nu este în postura de a determina politica acesteia privind dividendele. Prin urmare, în absența unei înțelegeri care să impună nedistribuirea profiturilor entității asociate în viitorul apropiat, un investitor recunoaște o datorie privind impozitul amânat apărută din diferențele temporare impozabile aferente investiției sale în entitatea asociată. În unele cazuri, un investitor poate să nu fie capabil să determine valoarea impozitului care ar fi plătibil dacă recuperează costul investiției în entitatea asociată, dar poate determina dacă va fi egal cu sau va depăși o valoare minimă. În astfel de situații, datoria privind impozitul amânat este evaluată la această valoare.

43. Acordul dintre participanții la o asociere în participație se referă de regulă la împărțirea profiturilor și stabilește dacă deciziile privind astfel de probleme necesită consimțământul tuturor părților sau al unei majorități specificate a acestora. Atunci când un participant la o asociere controlează împărțirea profiturilor și există probabilitatea ca aceste profituri să nu fie distribuite în viitorul apropiat, nu este recunoscută o datorie privind impozitul amânat.

▼B

44. O entitate trebuie să recunoască o creanță privind impozitul amânat pentru toate diferențele temporare deductibile rezultate din investițiile în filiale, sucursale și entități asociate și din interesele în asocierile în participație, exclusiv în măsura în care există probabilitatea ca:

(a) diferența temporară să fie reluată în viitorul apropiat; și

(b) să existe profit impozabil față de care să poată fi utilizată diferența temporară.

45. Atunci când o entitate decide dacă o creanță privind impozitul amânat este recunoscută pentru toate diferențele temporare deductibile aferente investițiilor sale în filiale, sucursale și entități asociate și intereselor în asocierile în participație, ea trebuie să țină cont de recomandările prezentate la punctele 28-31.

EVALUARE

46. Datoriile (respectiv creanțele) privind impozitul curent pentru perioada curentă și pentru cele anterioare trebuie evaluate la valoarea care se așteaptă a fi plătită către (recuperată de la) autoritățile fiscale, folosind ratele de impozitare (și legile de impozitare) care au fost adoptate sau în mare măsură adoptate până la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

47. Creanțele și datoriile privind impozitul amânat trebuie evaluate la ratele de impozitare preconizate a fi aplicate pentru perioada în care activul este realizat sau datoria este decontată, pe baza ratelor de impozitare (și a legilor fiscale) care au fost adoptate sau în mare măsură adoptate până la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

48. Creanțele și datoriile privind impozitul amânat și impozitul curent sunt evaluate folosind, de regulă, ratele de impozitare (și legile fiscale) care au fost adoptate. Totuși, în unele jurisdicții, anunțarea ratelor de impozitare (și a legilor fiscale) de către guvern are efectul unei adoptări efective, care poate urma anunțului la o perioadă de câteva luni. În astfel de circumstanțe, creanțele și datoriile fiscale sunt evaluate folosind ratele de impozitare (legile fiscale) anunțate.

49. Atunci când la niveluri diferite ale profitului impozabil se aplică rate de impozitare diferite, creanțele și datoriile privind impozitul amânat sunt evaluate folosind ratele medii care se așteaptă a fi aplicate profitului impozabil (respectiv pierderii fiscale) aferente perioadelor în care se preconizează că se vor relua diferențele temporare.

50. [Eliminat]

51. Evaluarea datoriilor privind impozitul amânat și a creanțelor privind impozitul amânat trebuie să reflecte consecințele fiscale care ar decurge din modul în care entitatea preconizează, la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, că va recupera sau deconta valoarea contabilă a activelor și a datoriilor sale.

52. În unele jurisdicții, modul în care o entitate recuperează (decontează) valoarea contabilă a unui activ (a unei datorii) poate afecta fie unul dintre următoarele elemente, fie ambele:

(a) rata de impozitare aplicabilă în momentul în care entitatea recuperează (decontează) valoarea contabilă a activului (a datoriei); și

▼B

(b) baza fiscală a activului (a datoriei).

În astfel de situații, entitatea evaluează datoriile privind impozitul amânat și creanțele privind impozitul amânat utilizând rata de impozitare și baza fiscală care sunt consecvente cu modul preconizat de recuperare sau de decontare.

Exemplul A

Un activ are o valoare contabilă de 100 și o bază fiscală egală cu 60. Dacă activul s-ar vinde, s-ar aplica o cotă de impozitare de 20 %, iar în cazul altui venit s-ar aplica o cotă de impozitare de 30 %.

Entitatea recunoaște o datorie privind impozitul amânat în valoare de 8 (20 % din 40) dacă preconizează vânzarea activului fără a-l mai folosi și o datorie privind impozitul amânat în valoare de 12 (30 % din 40) dacă preconizează că va păstra activul și îi va recupera valoarea contabilă prin utilizarea sa.

Exemplul B

Un activ cu un cost de 100 și o valoare contabilă de 80 este reevaluat la valoarea de 150. Nu se face nicio ajustare echivalentă în scopuri fiscale. Amortizarea cumulată în scopuri fiscale se ridică la valoarea de 30 și rata de impozitare este de 30 %. Dacă activul este vândut la un preț mai mare decât costul său, amortizarea fiscală cumulată în valoare de 30 va fi inclusă în venitul impozabil, dar încasările din vânzare care depășesc costul activului nu vor fi impozabile.

Baza fiscală a activului este de 70 și există o diferență temporară impozabilă egală cu 80. Dacă entitatea preconizează că va recupera valoarea contabilă prin folosirea activului, ea trebuie să genereze profit impozabil în valoare de 150, dar va putea deduce doar amortizarea în valoare de 70. În acest caz, există o datorie privind impozitul amânat egală cu 24 (30 % din 80). Dacă entitatea preconizează că va recupera valoarea contabilă prin vânzarea imediată a activului și obținerea unor încasări de 150, datoria privind impozitul amânat este calculată după cum urmează:

	Diferențe temporare impozabile	Rata de impozitare	Datoria privind impozitul amânat
Amortizarea fiscală cumulată	*30*	*30 %*	*9*
Încasări peste cost	*50*	*zero*	—
Total	*80*		*9*

(notă: în conformitate cu ►**M5** *punctul 61A* ◄*, impozitul amânat suplimentar care apare odată cu reevaluarea este* ►**M5** *recunoscut în alte elemente ale rezultatului global* ◄*)*

Exemplul C

Datele sunt aceleași ca în exemplul B, cu excepția faptului că, dacă activul este vândut la un preț mai mare decât costul său, amortizarea fiscală cumulată va fi inclusă în venitul impozabil (impozitat la 30 %), iar încasările din vânzare vor fi impozitate la 40 %, după deducerea unui cost ajustat la inflație de 110.

▼B

Dacă entitatea preconizează că va recupera valoarea contabilă prin folosirea activului, ea trebuie să genereze profit impozabil în valoare de 150, dar va putea deduce doar amortizarea în valoare de 70. În acest caz, baza fiscală este de 70, există o diferență temporară impozabilă în valoare de 80 și există o datorie privind impozitul amânat în valoare de 24 (30 % din 80), la fel ca în exemplul B.

Dacă entitatea preconizează că va recupera valoarea contabilă prin vânzarea imediată a activului, cu încasări de 150, entitatea va putea să deducă costul indexat de 110. Încasările nete în valoare de 40 vor fi impozitate la 40 %. În plus, amortizarea fiscală cumulată în valoare de 30 va fi inclusă în profitul impozabil și impozitată cu 30 %. În acest caz, baza fiscală este de 80 (110 minus 30), există o diferență temporară impozabilă de 70 și există o datorie privind impozitul amânat de 25 (40 % din 40 plus 30 % din 30). Dacă baza fiscală nu este imediat evidentă în acest exemplu, ar putea fi util să se aibă în vedere principiul fundamental evidențiat la punctul 10.

(notă: în conformitate cu ►**M5** *punctul 61A* ◄*, impozitul amânat suplimentar care apare odată cu reevaluarea este* ►**M5** *recunoscut în alte elemente ale rezultatului global* ◄*)*

52A În unele jurisdicții, impozitele pe profit sunt plătibile la o cotă mai ridicată sau mai scăzută dacă o parte sau totalitatea profitului net sau a rezultatului reportat este plătită ►**M5** proprietarilor ◄ entității sub formă de dividende. În alte jurisdicții, impozitele pe profit pot fi rambursabile sau plătibile dacă o parte sau totalitatea profitului net sau a rezultatului reportat este plătită ►**M5** proprietarilor ◄ entității sub formă de dividende. În aceste circumstanțe, creanțele și datoriile privind impozitul curent și impozitul amânat sunt evaluate la rata de impozitare aplicabilă profiturilor nedistribuite.

52B În situațiile descrise la punctul 52A, consecințele politicii de dividend asupra impozitului pe profit sunt recunoscute atunci când este recunoscută datoria de a plăti dividendul. Consecințele politicii de dividend asupra impozitului pe profit sunt legate într-un mod mult mai direct de tranzacțiile sau de evenimentele trecute decât de distribuțiile către proprietari. Prin urmare, consecințele politicii de dividend asupra impozitului pe profit sunt recunoscute în profitul sau pierderea perioadei, așa cum se prevede la punctul 58, cu excepția cazului în care consecințele politicii de dividend asupra impozitului pe profit apar din circumstanțele descrise la punctul 58 literele (a) și (b).

Exemplu ilustrativ pentru punctele 52A și 52B

Următorul exemplu tratează evaluarea creanțelor și a datoriilor privind impozitul curent și impozitul amânat de către o entitate, într-o jurisdicție în care impozitul pe profit este plătibil la o rată mai ridicată pentru profiturile nedistribuite (50 %), rambursându-se o parte din sumă atunci când profiturile sunt distribuite. Rata de impozitare a profiturilor distribuite este de 35 %. La ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, 31 decembrie 20X1, entitatea nu recunoaște o datorie pentru dividendele propuse sau declarate ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄. Drept consecință, în anul 20X1 nu sunt recunoscute niciun fel de dividende. Profitul impozabil pentru 20X1 este de 100 000. Diferența temporară impozabilă netă aferentă anului 20X1 este de 40 000.

▼B

Entitatea recunoaşte o datorie privind impozitul curent şi o cheltuială cu impozitul curent pe profit în valoare de 50 000. Nu este recunoscută nicio creanţă pentru suma potenţial recuperabilă ca rezultat al dividendelor viitoare. Entitatea recunoaşte de asemenea o datorie privind impozitul amânat şi o cheltuială cu impozitul amânat în valoare de 20 000 (50 % din 40 000), reprezentând impozitul pe profit pe care entitatea îl va plăti atunci când va recupera sau va deconta valorile contabile ale creanţelor şi datoriilor sale, pe baza ratei de impozitare aplicabile profiturilor nedistribuite.

Ulterior, la data de 15 martie 20X2, entitatea recunoaşte ca datorie dividende de 10 000, aferente profiturilor anterioare din exploatare.

La 15 martie 20X2, entitatea recunoaşte recuperarea impozitului pe profit de 1 500 (15 % din dividendele recunoscute ca datorie) ca o creanţă privind impozitul curent şi ca o reducere a cheltuielii cu impozitul curent pe profit, aferentă anului 20X2.

53. Creanţele şi datoriile privind impozitul amânat nu trebuie să fie actualizate.

54. Determinarea credibilă a creanţelor şi a datoriilor privind impozitul amânat sub formă actualizată impune programarea detaliată a plasării în timp a reluării fiecărei diferenţe temporare. În multe situaţii, o astfel de programare este imposibilă sau este deosebit de complexă. Prin urmare, este nepotrivit să se impună actualizarea creanţelor şi a datoriilor privind impozitul amânat. Permiterea, dar nu impunerea, actualizării ar avea drept rezultat creanţe şi datorii privind impozitul amânat care nu ar putea fi comparate între entităţi. Prin urmare, prezentul standard nu impune şi nici nu permite actualizarea creanţelor şi a datoriilor privind impozitul amânat.

55. Diferenţele temporare sunt determinate prin raportarea la valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii. Acest lucru se aplică chiar şi atunci când acea valoare contabilă este ea însăşi determinată sub formă actualizată, de exemplu în cazul datoriilor privind pensiile (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*).

56. Valoarea contabilă a unei creanţe privind impozitul amânat trebuie revizuită la ►**M5** finalul fiecărei perioade de raportare ◄. O entitate trebuie să reducă valoarea contabilă a unei creanţe privind impozitul amânat în măsura în care nu mai este probabil să fie disponibil suficient profit impozabil pentru a permite utilizarea beneficiului unei părţi a creanţei privind impozitul amânat sau al totalităţii acesteia. Orice astfel de reducere trebuie reluată dacă se dovedeşte că există probabilitatea de a fi disponibil suficient profit impozabil.

RECUNOAŞTEREA IMPOZITULUI CURENT ŞI A IMPOZITULUI AMÂNAT

57. Contabilizarea efectelor impozitului curent şi ale celui amânat aferente unei tranzacţii sau altor evenimente este consecventă cu contabilizarea tranzacţiei sau a evenimentului în sine. Acest principiu este reglementat de punctele 58-68C.

▼M5

Situația veniturilor și a cheltuielilor

58. Impozitul curent și cel amânat trebuie să fie recunoscute ca un venit sau ca o cheltuială în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția cazului în care acel impozit apare din:

(a) o tranzacție sau un eveniment care este recunoscut(ă) în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii, fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii (a se vedea punctele 61A - 65);

▼B

(b) combinări de întreprinderi (a se vedea punctele 66-68).

59. Cele mai multe datorii privind impozitul amânat și creanțe privind impozitul amânat apar acolo unde venitul sau cheltuiala este inclus (ă) în profitul contabil al unei perioade, dar se includ în profitul impozabil (respectiv pierderea fiscală) aferent(ă) altei perioade diferite. Impozitul amânat rezultat este recunoscut în situația veniturilor și a cheltuielilor. Exemple de astfel de situații apar atunci când:

(a) venitul din dobânzi, redevențe sau dividende este încasat cu întârziere (restant) și este inclus în profitul contabil distribuit în mod proporțional în timp, în conformitate cu IAS 18 *Venituri*, dar este inclus în profitul impozabil (respectiv pierderea fiscală) în funcție de încasări; și

(b) costurile imobilizărilor necorporale au fost capitalizate în conformitate cu IAS 38 și sunt amortizate în situația veniturilor și a cheltuielilor, dar au fost deduse în scopuri fiscale atunci când au fost suportate.

60. Valoarea contabilă a creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat se poate modifica indiferent dacă nu există nicio modificare în ceea ce privește valoarea diferențelor temporare aferente. Acest lucru poate rezulta, de exemplu, din:

(a) o modificare apărută în ratele de impozitare sau în legislația fiscală;

(b) o reevaluare a recuperabilității creanțelor privind impozitul amânat; sau

(c) o modificare a modului în care se preconizează că va fi recuperat un activ.

Impozitul amânat rezultat este recunoscut în situația veniturilor și a cheltuielilor, cu excepția situației în care este aferent elementelor ►M5 recunoscute în afara profitului sau pierderii ◄ (a se vedea punctul 63).

Elemente creditate sau ►M5 recunoscute în afara profitului sau pierderii ◄

▼M5

_____

61A Impozitul curent și impozitul amânat trebuie să fie recunoscute în afara profitului sau pierderii dacă aceste impozite sunt aferente elementelor care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii. Așadar, impozitul curent și impozitul amânat aferente elementelor care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită:

(a) în alte elemente ale rezultatului global, trebuie să fie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global (a se vedea punctul 62).

(b) direct în capitalurile proprii, trebuie să fie recunoscute direct în capitalurile proprii (a se vedea punctul 62A).

▼M5

62. Standardele Internaționale de Raportare Financiară impun sau permit ca anumite elemente să fie recunoscute direct în alte elemente ale rezultatului global. Exemple de astfel de elemente sunt:

(a) o modificare a valorii contabile apărută din reevaluarea imobilizărilor corporale (a se vedea IAS 16); și

(b) [eliminat]

(c) diferențele de curs valutar apărute odată cu conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21).

(d) [eliminat]

62A Standardele Internaționale de Raportare Financiară impun sau permit ca anumite elemente să fie creditate sau debitate direct în capitalurile proprii. Exemple de astfel de elemente sunt:

(a) o ajustare a soldului inițial al rezultatului reportat provenită fie dintr-o modificare a politicii contabile ce este aplicată retrospectiv, fie din corectarea unei erori (a se vedea IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*); și

(b) sumele apărute odată cu recunoașterea inițială a componentei de capitaluri proprii a unui instrument financiar compus (a se vedea punctul 23).

63. În unele circumstanțe excepționale poate fi dificil de determinat valoarea impozitului curent și a celui amânat care se referă la elementele recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii). Acest caz se poate întâlni, de exemplu, atunci când:

▼B

(a) există rate progresive ale impozitului pe profit și este imposibil de determinat rata la care a fost impozitată o anumită componentă a profitului impozabil (a pierderii fiscale);

(b) o modificare survenită asupra ratei de impozitare sau a altor norme de impozitare afectează o creanță sau o datorie privind impozitul amânat, aferentă (în întregime sau doar în parte) ►M5 unui element care a fost anterior recunoscut în afara profitului sau pierderii; sau ◄

(c) o entitate stabilește că o creanță privind impozitul amânat trebuie recunoscută sau nu mai trebuie recunoscută în întregime, iar ►M5 creanța privind impozitul amânat care devine aferentă (în întregime sau parțial) unui element care a fost anterior recunoscut în afara profitului sau pierderii. ◄

▼M5

În astfel de situații, impozitul curent și cel amânat aferente unor elemente care sunt recunoscute în afara profitului sau pierderii se bazează pe o repartizare proporțională justă a impozitului curent și a celui amânat ale entității în jurisdicția fiscală în cauză, sau pe o altă metodă care realizează o repartizare mai potrivită în circumstanțele date.

▼B

64. IAS 16 nu specifică dacă o entitate trebuie să transfere în fiecare an de la surplusul din reevaluare la rezultatul reportat o sumă egală cu diferența dintre amortizarea activului reevaluat și amortizarea bazată pe costul activului respectiv. Dacă entitatea efectuează un astfel de transfer, suma transferată nu cuprinde impozitul amânat aferent. Considerente similare se aplică transferurilor efectuate la înstrăinarea unui element de imobilizări corporale.

▼B

65. Când un activ este reevaluat în scopuri fiscale şi această reevaluare este aferentă unei reevaluări contabile aparţinând unei perioade anterioare sau unei reevaluări care se anticipează că va fi efectuată într-o perioadă viitoare, efectele fiscale ale reevaluării activului şi ale ajustării bazei fiscale sunt ►M5 recunoscute în alte elemente ale rezultatului global ◄ în perioada în care apar. Cu toate acestea, dacă reevaluarea în scopuri fiscale nu este aferentă unei reevaluări contabile a unei perioade anterioare sau unei reevaluări care se anticipează că va fi efectuată într-o perioadă viitoare, efectele fiscale ale ajustării bazei fiscale sunt recunoscute în situaţia veniturilor şi a cheltuielilor.

65A Când o entitate plăteşte dividende ►M5 proprietarilor ◄ săi, este posibil ca acesteia să i se ceară să plătească o parte din dividende ►M5 proprietarilor ◄ fiscale, în numele acţionarilor. În multe jurisdicţii, această sumă este numită impozit reţinut la sursă. O astfel de sumă plătită sau plătibilă autorităţilor fiscale este înregistrată în capitalurile proprii ca parte a dividendelor.

Impozit amânat rezultat din combinările de întreprinderi

▼M12

66. Aşa cum s-a explicat la punctele 19 şi 26 litera (c), într-o combinare de întreprinderi pot apărea diferenţe temporare. În conformitate cu IFRS 3, o entitate recunoaşte orice creanţe rezultate privind impozitul amânat (în măsura în care acestea îndeplinesc criteriile de recunoaştere prezentate la punctul 24) sau orice datorii privind impozitul amânat ca active şi datorii identificabile la data achiziţiei. Prin urmare, aceste creanţe privind impozitul amânat şi aceste datorii privind impozitul amânat afectează valoarea fondului comercial sau câştigul recunoscut de o entitate dintr-o cumpărare în condiţii avantajoase. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 15 litera (a), o entitate nu recunoaşte datoriile privind impozitul amânat rezultate din recunoaşterea iniţială a fondului comercial.

67. Ca urmare a unei combinări de întreprinderi, înaintea achiziţiei s-ar putea schimba probabilitatea de realizare a unei creanţe privind impozitul amânat a dobânditorului. Un dobânditor ar putea considera probabilă recuperarea propriei creanţe privind impozitul amânat care nu a fost recunoscută anterior combinării de întreprinderi. Spre exemplu, dobânditorul poate utiliza beneficiul pierderilor sale fiscale neutilizate faţă de profitul impozabil viitor al entităţii dobândite. Alternativ, ca urmare a combinării de întreprinderi, s-ar putea să nu mai fie probabil ca viitorul profit impozabil să permită recuperarea creanţei privind impozitul amânat. În astfel de cazuri, dobânditorul recunoaşte o modificare a creanţei privind impozitul amânat în perioada în care a avut loc combinarea de întreprinderi, dar nu o include ca parte a contabilizării combinării de întreprinderi. Prin urmare, dobânditorul nu o ia în considerare la evaluarea fondului comercial sau a câştigului recunoscut dintr-o cumpărare în condiţii avantajoase în cadrul unei combinări de întreprinderi.

68. Beneficiul potenţial din reportarea impozitului pe profit al entităţii dobândite sau din alte creanţe privind impozitul amânat s-ar putea să nu îndeplinească criteriile de recunoaştere separată atunci când este contabilizată iniţial o combinare de întreprinderi, dar ar putea fi realizat ulterior.

O entitate trebuie să recunoască beneficiile dobândite privind impozitul amânat pe care le realizează după combinarea de întreprinderi, după cum urmează:

▼M12

(a) Beneficiile dobândite privind impozitul amânat recunoscute în perioada de evaluare care rezultă din noi informații privind faptele și împrejurările condițiile existente la data achiziției trebuie aplicate pentru reducerea valorii contabile a oricărui fond comercial aferent acelei achiziții. Dacă valoarea contabilă a acelui fond comercial este nulă, orice beneficii rămase privind impozitul amânat trebuie recunoscute în profit sau pierdere.

(b) Toate celelalte beneficii realizate privind impozitul amânat trebuie recunoscute în profit sau pierdere (sau, dacă prezentul standard prevede astfel, în afara profitului sau pierderii).

_____

▼B

Impozit curent și amânat din tranzacții cu plata pe bază de acțiuni

68A. În anumite jurisdicții fiscale, o entitate primește o deducere fiscală (adică o sumă care este deductibilă la determinarea profitului impozabil) care este legată de remunerația plătită pe bază de acțiuni, opțiuni pe acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii ale entității. Valoarea deducerii fiscale respective se poate deosebi de cheltuiala cumulată aferentă remunerațiilor și poate apărea într-o perioadă contabilă ulterioară. De exemplu, în anumite jurisdicții, o entitate poate recunoaște o cheltuială pentru folosirea serviciilor prestate de angajați în contrapartidă pentru opțiunile pe acțiuni acordate, în conformitate cu IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, fără să primească o deducere fiscală până când nu sunt exercitate opțiunile pe acțiuni și până când nu este făcută evaluarea deducerii fiscale pe baza prețului acțiunii entității la data exercițiului.

68B. Ca și în cazul costurilor de cercetare, tratate la punctul 9 și la punctul 26 litera (b) din prezentul standard, diferența dintre baza impozabilă a serviciilor angajaților primite până la data în cauză (fiind suma pe care autoritățile fiscale o vor permite ca deducere în perioadele viitoare) și valoarea contabilă zero este o diferență temporară deductibilă care are drept rezultat o creanță privind impozitul amânat. Dacă suma pe care o vor permite autoritățile fiscale ca deducere în perioadele viitoare nu este cunoscută la sfârșitul perioadei, aceasta trebuie estimată pe baza informațiilor disponibile la sfârșitul perioadei. De exemplu, dacă suma pe care autoritățile fiscale o vor permite ca deducere în perioadele viitoare depinde de prețul per acțiune al entității, evaluarea diferenței temporare deductibile ar trebui bazată pe prețul per acțiune al entității la sfârșitul perioadei.

68C. După cum s-a menționat la punctul 68A, valoarea deducerii fiscale (sau deducerea viitoare fiscală estimată, evaluată în conformitate cu punctul 68B) poate fi diferită de cheltuiala cumulativă aferentă remunerației. Punctul 58 al standardului prevede ca impozitul curent și cel amânat să fie recunoscute ca un venit sau ca o cheltuială și să fie incluse în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția situației în care impozitul apare din ►M5 (a) o tranzacție sau un eveniment care este recunoscut(ă) în aceeași perioadă sau într-una diferită, în afara profitului sau pierderii, sau (b) o combinare de întreprinderi. ◄ Dacă suma deducerii fiscale (sau a deducerii fiscale viitoare estimate) depășește valoarea cheltuielilor cumulate aferente remunerației, acest lucru indică faptul că deducerea fiscală se referă nu numai la cheltuiala cu remunerația, ci și la un element de capitaluri proprii. În această situație, surplusul impozitului curent sau amânat aferent ar trebui recunoscut direct în capitalurile proprii.

▼B

PREZENTARE

Creanțe și datorii fiscale

69. [Eliminat]

70. [Eliminat]

Compensare

71. O entitate trebuie să compenseze creanțele privind impozitul curent și datoriile privind impozitul curent dacă și numai dacă entitatea:

(a) are dreptul legal de a compensa valorile recunoscute; și

(b) intenționează fie să deconteze la valoarea netă, fie să realizeze activul și să deconteze datoria în mod simultan.

72. Deși creanțele și datoriile privind impozitul curent sunt recunoscute și evaluate în mod separat, ele sunt compensate în ►**M5** situația poziției financiare ◄ prin aplicarea unor criterii similare cu cele stabilite pentru instrumentele financiare în IAS 32. O entitate va dispune, în mod normal, de dreptul legal de a compensa o creanță privind impozitul curent cu o datorie privind impozitul curent atunci când acestea sunt aferente impozitului pe profit perceput de aceeași autoritate fiscală, autoritate care permite entității să efectueze sau să încaseze o singură plată netă.

73. În situațiile financiare consolidate, o creanță privind impozitul curent al unei singure entități din cadrul grupului este compensată cu o datorie privind impozitul curent al altei entități din cadrul grupului dacă și numai dacă entitățile în cauză au dreptul legal de a efectua sau de a încasa o singură plată netă și entitățile intenționează să efectueze sau să încaseze o astfel de plată netă ori să recupereze creanța și să deconteze datoria în mod simultan.

74. O entitate trebuie să compenseze creanțele și datoriile privind impozitul amânat dacă și numai dacă:

(a) entitatea are dreptul legal de a compensa creanțele privind impozitul curent cu datoriile privind impozitul curent; și

(b) creanțele și datoriile privind impozitul amânat sunt aferente impozitelor pe profit percepute de aceeași autoritate fiscală fie:

(i) aceleiași entități impozabile; sau

(ii) unor entități impozabile diferite care intenționează fie să deconteze datoriile și activele privind impozitul curent pe baza valorii nete, fie să realizeze activele și să deconteze datoriile în mod simultan, în fiecare perioadă viitoare în care se anticipează că vor fi recuperate sau decontate valori importante ale creanțelor sau datoriilor privind impozitul amânat.

▼B

75. Pentru a evita necesitatea întocmirii de programe detaliate cu privire la plasarea în timp a reluării fiecărei diferențe temporare, prezentul standard impune unei entități să compenseze o creanță privind impozitul amânat cu o datorie privind impozitul amânat al aceleiași entități impozabile dacă și numai dacă ele sunt aferente impozitelor pe profit percepute de aceeași autoritate fiscală, iar entitatea dispune de dreptul legal de a compensa activele privind impozitul curent cu datoriile privind impozitul curent.

76. O entitate poate avea în cazuri rare dreptul legal de a face compensări și intenția de a deconta valoarea netă pentru unele perioade, dar nu și pentru altele. În astfel de situații rare, programarea detaliată poate fi impusă pentru a stabili în mod credibil dacă datoria privind impozitul amânat al unei entități impozabile va avea drept rezultat creșterea plăților fiscale în aceeași perioadă în care o creanță privind impozitul amânat al altei entități impozabile va avea drept rezultat scăderea plăților efectuate de către cea de-a doua entitate impozabilă.

Cheltuielile cu impozitul

Cheltuielile cu (veniturile din) impozitul aferent profitului sau pierderii rezultat(e) din activitățile curente

▼M5

77. Cheltuiala cu impozitul (venitul din impozitul) aferent profitului sau pierderii rezultat(e) din activitățile curente trebuie prezentat(ă) în situația rezultatului global.

77A Dacă o entitate prezintă componentele sale de profit sau pierdere într-o situație distinctă a veniturilor, așa cum se descrie la punctul 81 din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007), atunci ea prezintă în acea situație distinctă cheltuiala cu impozitul (venitul din impozitul) aferent(ă) profitului sau pierderii din activitățile curente.

▼B

Diferențele de curs valutar aferente creanțelor sau datoriilor privind impozitele amânate din străinătate

78. IAS 21 impune ca anumite diferențe de curs valutar să se recunoască drept venit sau cheltuială, dar nu specifică în mod clar când trebuie prezentate astfel de diferențe în situația veniturilor și a cheltuielilor. În consecință, în cazul în care diferențele de curs valutar aferente datoriilor sau creanțelor privind impozitul amânat din străinătate sunt recunoscute în situația veniturilor și a cheltuielilor, aceste diferențe pot fi clasificate drept cheltuieli cu (venituri din) impozitul amânat, dacă prezentarea respectivă este considerată a fi cea mai folositoare pentru utilizatorii situațiilor financiare.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

79. Componentele principale ale cheltuielilor cu impozitul (veniturilor din impozit) trebuie prezentate separat.

80. Componentele cheltuielilor cu impozitul (veniturilor din impozit) pot include:

(a) cheltuielile cu (veniturile din) impozitul curent;

(b) orice ajustări recunoscute în cursul perioadei curente sau în perioadele anterioare pentru impozitul curent;

▼B

(c) valoarea cheltuielilor cu (veniturilor din) impozitul amânat aferente înregistrării inițiale și reluării diferențelor temporare;

(d) valoarea cheltuielilor cu (veniturilor din) impozitul amânat aferente modificărilor survenite asupra ratelor de impozitare sau impunerii unor noi impozite;

(e) valoarea beneficiului apărut dintr-o pierdere fiscală, dintr-un credit fiscal sau dintr-o diferență temporară a unei perioade precedente, nerecunoscut(ă) anterior, care este folosit(ă) cu scopul de a reduce cheltuiala cu impozitul curent;

(f) valoarea beneficiului apărut dintr-o pierdere fiscală, dintr-un credit fiscal sau dintr-o diferență temporară a unei perioade precedente, nerecunoscut(ă) anterior, care este folosit(ă) cu scopul de a reduce cheltuiala cu impozitul amânat;

(g) cheltuiala cu impozitul amânat apărută din reducerea valorică sau reluarea unei reduceri anterioare a unei creanțe privind impozitul amânat în conformitate cu punctul 56; și

(h) valoarea cheltuielilor cu impozitul (veniturilor din impozit) aferente modificărilor de politică contabilă și erorilor care sunt incluse în profitul sau pierderea perioadei respective în conformitate cu IAS 8 deoarece nu pot fi contabilizate retroactiv.

▼M5

81. Următoarele informații trebuie, de asemenea, prezentate distinct:

(a) impozitul agregat curent și amânat aferent elementelor care sunt debitate sau creditate direct în capitalurile proprii (a se vedea punctul 62A);

(ab) valoarea impozitului pe profit aferentă fiecărei componente a elementelor rezultatului global [a se vedea punctul 62 și IAS 1 (revizuit în 2007)];

(b) [eliminat];

▼B

(c) o explicare a relației dintre cheltuielile cu impozitul (veniturile din impozit) și profitul contabil în una dintre situațiile următoare sau în ambele:

(i) o reconciliere numerică între cheltuielile cu impozitul (veniturile din impozit) și produsul înmulțirii profitului contabil cu rata (ratele) de impozitare aplicabilă (aplicabile), prezentând de asemenea informații cu privire la baza de calcul a ratei (ratelor) aplicabilă (aplicabile); sau

(ii) o reconciliere numerică între rata de impozitare medie în vigoare și rata de impozitare aplicabilă, prezentând de asemenea informații cu privire la baza de calcul a ratei de impozitare aplicabile;

(d) o explicare a modificărilor survenite în rata (ratele) de impozitare aplicabilă (aplicabile) în comparație cu perioada contabilă anterioară;

(e) valoarea (și data de expirare, dacă este cazul) a diferențelor temporare deductibile, a pierderilor fiscale neutilizate și a creditelor fiscale neutilizate pentru care nicio creanță privind impozitul amânat nu a fost recunoscută în ►M5 situația poziției financiare ◄;

(f) valoarea agregată a diferențelor temporare asociate investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate și intereselor în asocierile în participație pentru care nu au fost recunoscute datorii privind impozitul amânat (a se vedea punctul 39);

▼B

(g) în legătură cu fiecare tip de diferență temporară și în legătură cu fiecare tip de pierderi și credite fiscale neutilizate:

(i) valoarea creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat recunoscută în ►M5 situația poziției financiare a ◄ fiecărei perioade prezentate;

(ii) valoarea venitului din impozitul amânat sau a cheltuielii cu impozitul amânat recunoscută în situația veniturilor și a cheltuielilor, dacă aceasta nu reiese din modificările valorilor recunoscute ►M5 în situația poziției financiare ◄;

▼M12

(h) în legătură cu activitățile întrerupte, cheltuiala cu impozitul aferentă:

(i) câștigului sau pierderii din întrerupere; și

(ii) profitului sau pierderii rezultat(e) din activitățile curente ale activității întrerupte pentru perioada respectivă, împreună cu valorile corespondente pentru fiecare perioadă anterioară prezentată;

(i) valoarea consecințelor asupra impozitului pe profit ale dividendelor acționarilor entității care au fost propuse sau declarate înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare, dar care nu sunt recunoscute ca datorie în situațiile financiare;

(j) dacă o combinare de întreprinderi în care entitatea este dobânditorul generează o modificare a valorii recunoscute pentru creanța sa privind impozitul amânat dinaintea achiziției (a se vedea punctul 67), valoarea acelei modificări; și

(k) dacă beneficiile privind impozitul amânat dobândite dintr-o combinare de întreprinderi nu sunt recunoscute la data achiziției dar sunt recunoscute după data achiziției (a se vedea punctul 68), o descriere a evenimentului sau modificării de circumstanțe care a generat recunoașterea beneficiilor privind impozitul amânat.

▼B

82. O entitate trebuie să prezinte informații despre valoarea unei creanțe privind impozitul amânat și despre natura probelor care sprijină recunoașterea sa, atunci când:

(a) utilizarea creanței privind impozitul amânat depinde de profiturile impozabile viitoare a căror valoare este mai mare decât cea a profiturilor apărute în urma reluării diferențelor temporare impozabile existente; și

(b) entitatea a suferit o pierdere fie în perioada curentă, fie în cea precedentă ►M5 în jurisdicția fiscală ◄ căreia îi este aferentă creanța privind impozitul amânat.

82A În situațiile descrise la punctul 52A, o entitate trebuie să prezinte informații referitoare la natura consecințelor potențiale asupra impozitului pe profit care ar rezulta din plata către ►M5 proprietari ◄ a dividendelor. În plus, entitatea trebuie să prezinte informații referitoare la valorile consecințelor potențiale asupra impozitului pe profit care pot fi determinate în mod practic, precum și la existența oricăror consecințe potențiale asupra impozitului pe profit care nu pot fi determinate în mod practic.

83. [Eliminat]

▼B

84. Prezentarea informațiilor impuse de punctul 81 litera (c) permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă dacă relația dintre cheltuielile cu impozitul (veniturile din impozit) și profitul contabil este neobișnuită și să înțeleagă factorii importanți care pot afecta această relație în viitor. Relația dintre cheltuielile cu impozitul (veniturile din impozit) și profitul contabil poate fi afectată de factori cum ar fi veniturile scutite de impozit, cheltuielile care nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil (a pierderii fiscale), efectul pierderilor fiscale și efectul ratelor de impozitare din străinătate.

85. La explicarea relației dintre cheltuielile cu impozitul (veniturile din impozit) și profitul contabil, o entitate folosește o cotă de impozitare aplicabilă care furnizează utilizatorilor situațiilor financiare cele mai semnificative informații. Deseori, cea mai concludentă rată este rata internă de impozitare din țara în care își are sediul social entitatea, cumulând rata de impozitare aplicată pentru impozitele naționale cu ratele aplicate pentru orice impozite locale care sunt calculate pentru un nivel foarte similar al profitului impozabil (al pierderii fiscale). Totuși, pentru o entitate care își desfășoară activitatea în mai multe jurisdicții, poate fi mai concludentă cumularea reconcilierilor separate efectuate folosind rata internă din fiecare jurisdicție individuală. Următorul exemplu ilustrează modul în care selecția ratei de impozitare aplicabile afectează prezentarea reconcilierii numerice.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 85

În 19X2, o entitate are profit contabil în valoare de 1 500 (19X1: 2 000) în propria sa jurisdicție (țara A) și de 1 500 (19X1: 500) în țara B. Rata de impozitare este de 30 % în țara A și de 20 % în țara B. În țara A nu sunt deductibile în scopuri fiscale cheltuielile care se ridică la valoarea de 100 (19X1: 200).

Iată un exemplu de reconciliere a ratei interne de impozitare

	19X1	19X2
Profitul contabil	2 500	3 000
Impozitul la rata internă de 30 %	750	900
Efectul fiscal al cheltuielilor care nu sunt deductibile în scopuri fiscale	60	30
Efectul ratelor de impozitare mai scăzute din țara B	(50)	(150)
Cheltuiala cu impozitul	760	780

Exemplul de mai jos este un exemplu de reconciliere efectuată prin cumularea reconcilierilor pentru fiecare jurisdicție națională. Conform acestei metode, efectul diferențelor dintre propria cotă de impozitare internă a entității raportoare și rata de impozitare internă din alte jurisdicții nu apare ca un element separat al reconcilierii. O entitate poate fi nevoită să pună în discuție efectul modificărilor semnificative survenite fie în ratele de impozitare, fie în combinarea profiturilor obținute în diferite jurisdicții, cu scopul de a explica modificările apărute în rata (ratele) de impozitare aplicabilă (aplicabile), în conformitate cu dispozițiile de la punctul 81 litera (d).

▼B

Profitul contabil	2 500	3 000
Impozitul la ratele interne aplicabile profiturilor din țara respectivă	700	750
Efectul fiscal al cheltuielilor care nu sunt deductibile în scopuri fiscale	60	30
Cheltuiala cu impozitul	760	780

86. Rata medie efectivă de impozitare este reprezentată de raportul dintre cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit) și profitul contabil.

87. Deseori este imposibilă calcularea valorii datoriilor nerecunoscute privind impozitul amânat rezultate din investițiile în filiale, sucursale și entități asociate și din interesele în asocierile în participație (a se vedea punctul 39). Iată de ce prezentul standard impune unei entități să prezinte informațiile privind valoarea cumulată a diferențelor temporare aferente, dar nu impune prezentarea informațiilor despre datoriile privind impozitul amânat. Totuși, atunci când este posibil, entitățile sunt încurajate să prezinte informații referitoare la valorile datoriilor nerecunoscute privind impozitul amânat, deoarece utilizatorii situațiilor financiare pot considera aceste informații ca fiind folositoare.

87A Punctul 82A impune unei entități să prezinte informații referitoare la natura consecințelor potențiale asupra impozitului pe profit care ar rezulta din plata către ►M5 proprietari ◄ a dividendelor. O entitate prezintă informații cu privire la caracteristicile importante ale sistemelor de impozitare a profitului, precum și la factorii care vor afecta valoarea consecințelor potențiale ale politicii de dividende asupra impozitului pe profit.

87B Calcularea valorii totale a consecințelor potențiale asupra impozitului pe profit care ar rezulta din plata către ►M5 proprietari ◄ a dividendelor poate fi, uneori, imposibilă. Acesta este cazul, de exemplu, al unei entități care deține un număr mare de filiale în străinătate. Totuși, chiar în astfel de circumstanțe, unele părți din valoarea totală pot fi ușor determinabile. Este posibil, de exemplu, ca ►M5 într-un ◄ grup consolidat, o societate-mamă și câteva dintre filialele sale să fi plătit impozite pe profit la o rată mai ridicată aplicabilă profiturilor nedistribuite și să cunoască valoarea care ar fi rambursată odată cu plata către ►M5 proprietari ◄ a dividendelor viitoare din rezultatul reportat consolidat. În acest caz, se prezintă suma care urmează a fi rambursată. Dacă este cazul, entitatea prezintă, de asemenea, și faptul că există consecințe suplimentare potențiale asupra impozitului pe profit care nu sunt practic determinabile. În situațiile financiare individuale ale societății-mamă, dacă acestea există, prezentarea informațiilor cu privire la consecințele potențiale asupra impozitului pe profit este aferentă rezultatului reportat al societății-mamă.

87C O entitate căreia i se impune să prezinte informațiile prevăzute la punctul 82A poate fi obligată, de asemenea, să prezinte informații cu privire la diferențele temporare aferente investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate sau intereselor în asocierile în participație. În astfel de situații, o entitate ia în considerare acest lucru atunci când determină informațiile care trebuie prezentate conform punctului 82A. De exemplu, unei entități i se poate impune să prezinte informații referitoare la valoarea agregată a diferențelor temporare aferente investițiilor în filiale pentru care nu au fost recunoscute niciun fel de datorii privind impozitul amânat [a se vedea punctul 81 litera (f)]. Dacă nu este posibilă calcularea valorilor datoriilor nerecunoscute privind impozitul amânat (a se vedea punctul 87), atunci este posibil să existe valori ale consecințelor potențiale ale politicii de dividende asupra impozitului pe profit aferente acestor filiale care nu se pot determina în mod practic.

▼B

88. O entitate prezintă informații despre orice datorii și active contingente aferente impozitului în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Datoriile și activele contingente pot apărea, de exemplu, din litigii nerezolvate cu autoritățile fiscale. În mod similar, acolo unde modificările ratelor de impozitare sau ale legislației fiscale sunt adoptate sau anunțate ►M5 la finalul următoarei perioade de raportare ◄, o entitate prezintă informații referitoare la orice efect semnificativ al acelor modificări asupra creanțelor și a datoriilor privind impozitul curent și amânat (a se vedea IAS 10 ►M5 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* ◄).

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

89. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor contabile care încep la 1 ianuarie 1998 sau ulterior acestei date, cu excepția celor specificate la punctul 91. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru situațiile financiare aferente perioadelor contabile anterioare datei de 1 ianuarie 1998, entitatea trebuie să prezinte informații asupra faptului că a aplicat prezentul standard în locul IAS 12 *Contabilitatea impozitului pe profit*, aprobat în 1979.

90. Prezentul standard înlocuiește IAS 12 *Contabilitatea impozitului pe profit*, aprobat în 1979.

91. Punctele 52A, 52B, 65A, punctul 81 litera (i), punctele 82A, 87A, 87B, 87C, precum și eliminarea punctelor 3 și 50 intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale ([1]) aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2001 sau ulterior acestei date. Se încurajează adoptarea anterior acestei date. Dacă adoptarea anterior acestei date afectează situațiile financiare, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M5

92. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 și 81, a fost eliminat punctul 61 și au fost adăugate punctele 61A, 62A și 77A. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M12

93. **Punctul 68 trebuie aplicat prospectiv de la data intrării în vigoare a IFRS 3 (revizuit de** Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate **în 2008) pentru recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat dobândite din combinările de întreprinderi**.

94. Prin urmare, entitățile nu trebuie să ajusteze contabilizarea combinărilor de întreprinderi anterioare dacă beneficiile fiscale nu au îndeplinit criteriile de recunoaștere separată la data achiziției și sunt recunoscute după data achiziției, în afară de cazul în care beneficiile sunt recunoscute în perioada de evaluare și rezultă din noi informații privind faptele și împrejurările existente la data achiziției. Toate celelalte beneficii fiscale recunoscute trebuie recunoscute în profit sau pierdere (sau, dacă prezentul standard prevede astfel, în afara profitului sau pierderii).

([1]) Punctul 91 face referire la „situații financiare anuale” pentru a fi mai explicit în ceea ce privește formularea datelor de intrare în vigoare adoptate în 1998. Punctul 89 se referă la „situații financiare”.

▼**M12**

95. **IFRS 3 (revizuit de** Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate **în 2008) a modificat punctele 21 și 67 și a adăugat punctul 32A și punctul 81 literele (j) și (k). O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.**

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 16

Imobilizări corporale

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările corporale astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată discerne informațiile privind investiția unei entități în imobilizările sale corporale, precum și modificările survenite într-o astfel de investiție. Aspectele principale în contabilizarea imobilizărilor corporale sunt recunoașterea activelor, determinarea valorii lor contabile și a cheltuielilor cu amortizarea și cu pierderile din depreciere care trebuie recunoscute în raport cu acestea.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea imobilizărilor corporale, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite un tratament contabil diferit.

3. Prezentul standard nu se aplică pentru:

(a) imobilizările corporale clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;

(b) activele biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura)*;

(c) recunoașterea și evaluarea activelor de explorare și evaluare (a se vedea IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*); sau

(d) concesiunile miniere și rezervele minerale cum ar fi petrolul, gazul natural și resurse neregenerabile similare.

Cu toate acestea, prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale destinate valorificării sau întreținerii activelor descrise la literele (b)-(d).

4. Alte standarde pot să prevadă recunoașterea unui element de imobilizări corporale în baza unei abordări diferite față de cea din prezentul standard. De exemplu, IAS 17 *Contracte de leasing* impune unei entități să evalueze recunoașterea unui element de imobilizări corporale aflat în leasing pe baza transferului de riscuri și beneficii. Totuși, în astfel de cazuri, prezentul standard prescrie și alte aspecte ale tratamentului contabil al acestor active, inclusiv amortizarea.

▼M8

5. O entitate care utilizează modelul bazat pe cost pentru investiții imobiliare în conformitate cu IAS 40 *Investiții imobiliare* trebuie să utilizeze modelul bazat pe cost din prezentul standard.

▼B

DEFINIȚII

6. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut în ►M5 situația poziției financiare ◄ după scăderea amortizării cumulate, precum și a pierderilor cumulate din depreciere.

▼B

Costul reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, ori valoarea justă a altor contraprestații efectuate pentru achiziționarea unui activ, la data achiziției sau a construcției acestuia sau, acolo unde este cazul, valoarea atribuită acelui activ la recunoașterea inițială, în conformitate cu dispozițiile specifice ale altor IFRS-uri, de exemplu IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau o altă valoare substituită costului, minus valoarea sa reziduală.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

Valoarea specifică entității este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate se așteaptă să le realizeze din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea sa la sfârșitul duratei sale de viață utilă, sau pe care se așteaptă să le suporte la decontarea unei datorii.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

O *pierdere din depreciere* reprezintă diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea recuperabilă unui activ.

Imobilizările corporale sunt elemente corporale care:

(a) sunt deținute în vederea utilizării pentru producerea sau prestarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

(b) se preconizează a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

▼M8

Valoarea recuperabilă este cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ minus costurile generate de vânzare și valoarea sa de utilizare.

▼B

Valoarea reziduală a unui activ este valoarea estimată pe care ar obține-o în prezent o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea și starea prevăzute la sfârșitul duratei sale de viață utilă.

Durata de viață utilă este:

(a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

(b) numărul de unități de producție sau unități similare preconizate a fi obținute din activ de către o entitate.

RECUNOAȘTERE

7. Costul unui element de imobilizări corporale trebuie recunoscut ca activ dacă și numai dacă:

(a) este probabilă generarea pentru entitate de beneficii economice viitoare aferente activului; și

(b) costul activului poate fi evaluat în mod fiabil.

▼B

8. Piesele de schimb și echipamentul de service sunt, în general, contabilizate ca stocuri și recunoscute în profit sau pierdere atunci când sunt consumate. Totuși, piesele de schimb importante și echipamentele de rezervă sunt considerate imobilizări corporale atunci când o entitate preconizează că le va utiliza mai mult de o perioadă. În mod similar, dacă piesele de schimb și echipamentul de service pot fi utilizate numai în legătură cu un element de imobilizări corporale, ele sunt contabilizate drept imobilizări corporale.

9. Prezentul standard nu prescrie unitatea de măsură pentru recunoaștere, adică ce constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, se impune utilizarea raționamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru circumstanțele specifice ale unei entități. Ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi matrițele, uneltele și ștanțele, și să se aplice criteriile de agregare a valorii.

10. O entitate evaluează conform acestui principiu al recunoașterii toate costurile imobilizărilor sale corporale atunci când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate inițial pentru dobândirea sau construcția unui element de imobilizări corporale, precum și costurile suportate ulterior pentru adăugări la acestea, pentru înlocuirea parțială sau pentru întreținerea acestora.

Costuri inițiale

11. Unele elemente de imobilizări corporale pot fi dobândite din motive de siguranță sau legate de mediu. Achiziția unor astfel de imobilizări corporale, deși nu crește în mod direct beneficiile economice viitoare ale oricărui element existent de imobilizări corporale, poate fi necesară unei entități pentru a obține beneficii economice viitoare din alte active. Astfel de elemente de imobilizări corporale îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute ca active deoarece dau posibilitatea unei entități să obțină din activele conexe beneficii economice viitoare în plus față de ceea ce s-ar putea obține dacă elementele respective nu ar fi fost dobândite. De exemplu, un fabricant de produse chimice poate introduce procese noi de manipulare a produselor chimice pentru a respecta cerințele de mediu privind producerea și depozitarea substanțelor chimice periculoase; îmbunătățirile conexe ale instalațiilor sunt recunoscute ca activ deoarece fără acestea entitatea nu este capabilă să fabrice și să vândă produse chimice. Totuși, valoarea contabilă rezultată a unui astfel de activ și a activelor conexe este revăzută în vederea deprecierii în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Costuri ulterioare

12. Conform principiului recunoașterii de la punctul 7, o entitate nu recunoaște la valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt în primul rând costurile cu manopera și consumabilele și pot include costul componentelor mici. Scopul acestor cheltuieli este adesea descris ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” elementului de imobilizări corporale.

▼B

13. Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate. De exemplu, un furnal poate necesita recăptușirea după un număr specificat de ore de utilizare, sau componente interioare ale unui avion, cum ar fi scaunele și cambuzele, ar putea necesita înlocuirea de mai multe ori pe parcursul duratei de viață a avionului. Elementele de imobilizări corporale pot fi dobândite, de asemenea, pentru a se apela mai rar la înlocuire, cum ar fi înlocuirea pereților interiori ai unei clădiri, sau pentru a efectua o înlocuire nerecurentă. Conform principiului recunoașterii de la punctul 7, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părților înlocuite este derecunoscută în conformitate cu prevederile de derecunoaștere din prezentul standard (a se vedea punctele 67-72).

14. O condiție pentru continuarea exploatării unui element de imobilizări corporale (de exemplu un avion) poate fi efectuarea de inspecții generale regulate pentru depistarea defecțiunilor, indiferent dacă părți ale elementului sunt înlocuite sau nu. La momentul efectuării fiecărei inspecții generale, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (distinct de părțile fizice) este derecunoscută. Acest lucru are loc indiferent dacă costul inspecției anterioare a fost identificat în tranzacția în care elementul a fost dobândit sau construit. Dacă este necesar, costul estimat al unei inspecții similare viitoare poate fi utilizat ca o indicație a ceea ce a însemnat costul componentei de inspecție existente atunci când elementul a fost dobândit sau construit.

EVALUARE LA RECUNOAȘTERE

15. Un element de imobilizări corporale care îndeplinește condițiile de recunoaștere drept activ trebuie evaluat la costul său.

Elemente de cost

16. Costul unei imobilizări corporale este format din:

(a) prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale și taxele de cumpărare nerambursabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor;

(b) orice costuri care se pot atribui direct aducerii activului la locația și starea necesare pentru ca acesta să poată funcționa în modul dorit de conducere;

(c) estimarea inițială a costurilor de demontare și de mutare a elementului și de reabilitare a amplasamentului unde este situat, obligația pe care o suportă entitatea la dobândirea elementului sau ca o consecință a utilizării elementului pe o perioadă anumită în alte scopuri decât cele de a produce stocuri în timpul acelei perioade.

17. Exemple de costuri care pot fi atribuite direct sunt:

(a) costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) care rezultă direct din construirea sau achiziționarea elementului de imobilizări corporale;

(b) costurile de amenajare a amplasamentului;

(c) costurile inițiale de livrare și manipulare;

▼B

(d) costurile de instalare și asamblare;

(e) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasament și la starea de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); și

(f) onorariile profesionale.

18. O entitate aplică IAS 2 *Stocuri* pentru costurile obligațiilor de demontare, mutare și reabilitare a amplasamentului unde se află elementul, care sunt suportate într-o anumită perioadă ca o consecință a folosirii elementului pentru producerea stocurilor din timpul perioadei. Obligațiile pentru costurile contabilizate în conformitate cu IAS 2 sau IAS 16 sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.

19. Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale sunt:

(a) costurile de deschidere a unei noi instalații;

(b) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate și activități promoționale);

(c) costurile de desfășurare a unei activități într-o locație nouă sau cu o nouă clasă de consumatori (inclusiv costurile de formare a personalului); și

(d) costurile administrative și alte costuri de regie generale.

20. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale încetează când elementul se află la amplasamentul și în starea necesare funcționării în maniera dorită de conducere. Prin urmare, costurile suportate pentru utilizarea și repunerea în funcțiune a unui element nu sunt incluse în valoarea contabilă a elementului respectiv. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale:

(a) costurile suportate atunci când un element capabil să funcționeze în maniera dorită de conducere trebuie încă să fie adus la starea de funcționare sau este exploatat sub capacitatea maximă;

(b) pierderile inițiale din exploatare, cum ar fi cele suportate la creșterea cererii pentru produsul realizat de elementul respectiv; și

(c) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

21. Unele activități, deși desfășurate în legătură cu construcția sau valorificarea unui element de imobilizări corporale, nu sunt necesare pentru aducerea elementului la noul amplasament sau la starea necesară pentru ca elementul să poată funcționa conform dorinței conducerii. Aceste activități neprevăzute pot avea loc înainte sau după activitățile de construcție sau valorificare. De exemplu, se pot obține venituri din utilizarea unui teren de construcție ca parcare până la începerea construcției. Deoarece activitățile neprevăzute nu sunt necesare pentru aducerea elementului la noul amplasament și la starea necesară funcționării în maniera dorită de conducere, venitul și cheltuielile aferente activităților neprevăzute sunt recunoscute în profit sau pierdere și sunt incluse în clasificările respective ale veniturilor și cheltuielilor.

▼B

22. Costul unui activ construit în regie proprie este determinat prin utilizarea aceloraşi principii ca pentru un activ dobândit. Dacă o entitate produce active similare pentru vânzare în cursul normal al activităţii, costul activului este de obicei acelaşi cu costul construcţiei unui activ pentru vânzare (a se vedea IAS 2). Prin urmare, orice profituri interne se elimină din obţinerea unor astfel de costuri. În mod similar, costul cantităţilor atipice de deşeuri, manoperă sau alte resurse suportat pentru construirea în regie proprie a unui activ nu este inclus în costul activului. IAS 23 *Costurile îndatorării* stabileşte criteriile pentru recunoaşterea dobânzii ca o componentă a valorii contabile a unui element de imobilizări corporale construit în regie proprie.

Evaluarea costului

▼M1

23. Costul unui element de imobilizare corporală reprezintă echivalentul în numerar al preţului la data recunoaşterii. Dacă plata este amânată dincolo de termenele normale de creditare, diferenţa dintre echivalentul în numerar al preţului şi plata totală este recunoscută drept cheltuială cu dobânda pe perioada de creditare, cu excepţia cazului în care această cheltuială cu dobânda este capitalizată în conformitate cu IAS 23.

▼B

24. Unul sau mai multe elemente de imobilizări corporale pot fi achiziţionate în schimbul unui activ sau al unor active nemonetare, sau al unei combinaţii de active monetare şi nemonetare. Discuţia următoare se referă numai la schimbul unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică şi în cazul tuturor schimburilor descrise în propoziţia precedentă. Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă numai dacă (a) tranzacţia de schimb nu are conţinut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat nu se pot evalua în mod fiabil. Elementul achiziţionat este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate să derecunoască imediat activul cedat. Dacă elementul primit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

25. O entitate determină dacă o tranzacţie de schimb are conţinut comercial prin analizarea măsurii în care se preconizează că viitoarele fluxuri de trezorerie se vor schimba ca rezultat al tranzacţiei. O tranzacţie de schimb are conţinut comercial dacă:

(a) configuraţia (riscul, plasarea în timp şi valoarea) fluxurilor de trezorerie ale activului primit se deosebeşte de configuraţia fluxurilor de trezorerie ale activului transferat; sau

(b) valoarea specifică pentru entitate a părţii din activităţile entităţii afectate de tranzacţie se modifică în urma schimbului; şi

(c) diferenţa de la litera (a) sau (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacţie de schimb are conţinut comercial, valoarea specifică entităţii a părţii din activităţile entităţii afectate de tranzacţie trebuie să reflecte fluxuri de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar, fără ca entitatea să fie nevoită să efectueze calcule detaliate.

▼B

26. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată în mod fiabil dacă (a) variația intervalului estimărilor rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilitățile diverselor estimări din interval pot fi evaluate rezonabil și utilizate la estimarea valorii juste. Dacă o entitate este capabilă să determine în mod fiabil valoarea justă atât a unui activ primit, cât și a unui activ cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată la evaluarea costului activului primit, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este în mod clar mai evidentă.

27. Costul unui element de imobilizări corporale deținut de un locatar în baza unui contract de leasing este determinat în conformitate cu IAS 17.

28. Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale poate fi redusă prin subvenții guvernamentale, în conformitate cu IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*.

EVALUARE DUPĂ RECUNOAȘTERE

29. O entitate trebuie să aleagă drept politică contabilă fie modelul bazat pe cost de la punctul 30, fie modelul de reevaluare de la punctul 31 și trebuie să aplice acea politică unei clase întregi de imobilizări corporale.

Model bazat pe cost

30. După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere.

Model de reevaluare

31. După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată în mod fiabil trebuie contabilizat la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare acumulată ulterior și orice pierderi acumulate din depreciere. Reevaluările trebuie să se facă cu suficientă regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă nu se deosebește semnificativ de ceea ce s-ar fi determinat prin utilizarea valorii juste la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

32. Valoarea justă a terenurilor și clădirilor este determinată în general pe baza probelor de pe piață, printr-o evaluare efectuată în mod normal de evaluatori profesioniști calificați. Valoarea justă a elementelor de imobilizări corporale este în general valoarea lor pe piață determinată prin evaluare.

33. Dacă nu există probe de pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a elementului de imobilizări corporale, iar elementul se vinde rar, doar dacă reprezintă o parte a unei activități continue, o entitate poate avea nevoie să estimeze valoarea justă prin utilizarea unei abordări bazate pe venit sau pe costul de înlocuire amortizat.

▼B

34. Frecvența reevaluărilor depinde de modificările valorilor juste ale imobilizărilor corporale reevaluate. În cazul în care valoarea justă a unui activ reevaluat se deosebește semnificativ de valoarea contabilă, se impune o nouă reevaluare. Unele elemente de imobilizări corporale suferă modificări semnificative și fluctuante ale valorii juste, necesitând, prin urmare, reevaluări anuale. În cazul imobilizărilor corporale ale căror valori juste nu suferă modificări semnificative, nu este necesar să se facă reevaluări. În schimb, s-ar putea să fie necesar să se reevalueze elementul respectiv numai o dată la trei sau la cinci ani.

35. Atunci când un element de imobilizări corporale este reevaluat, orice amortizare cumulată la data reevaluării este tratată într-unul din următoarele moduri:

(a) este recalculată proporțional cu modificarea de valoare contabilă brută a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este deseori folosită în cazul în care un activ este reevaluat prin aplicarea unui indice pentru determinarea costului de înlocuire amortizat;

(b) este eliminată din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este deseori folosită pentru clădiri.

Valoarea ajustării care se realizează în urma recalculării sau eliminării amortizării acumulate face parte din creșterea sau descreșterea valorii contabile care este contabilizată în conformitate cu punctele 39 și 40.

36. Dacă un element de imobilizări corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă de imobilizări corporale din care face parte acel element trebuie reevaluată.

37. O clasă de imobilizări corporale este o grupare de active de aceeași natură și cu utilizări similare aflate în exploatarea unei entități. Exemple de astfel de clase sunt următoarele:

(a) terenuri;

(b) terenuri și clădiri;

(c) mașini și echipamente;

(d) nave;

(e) aeronave;

(f) automobile;

(g) mobilier, instalații, piese de schimb și asamblare; și

(h) echipament de birotică.

38. Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă a activelor și raportarea în situațiile financiare a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite. Cu toate acestea, o clasă de active poate fi reevaluată permanent dacă această reevaluare se poate realiza în timp scurt și dacă reevaluările respective sunt mereu actualizate.

▼B

►M5 39. Dacă valoarea contabilă a unui activ este majorată ca urmare a unei reevaluări, această majorare trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și integrată în capitaluri proprii sub titlul „surplus din reevaluare”. ◄ Cu toate acestea, majorarea trebuie recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care aceasta compensează o descreștere din reevaluarea aceluiași activ recunoscut anterior în profit sau pierdere.

40. Dacă valoarea contabilă a unui activ este diminuată ca urmare a unei reevaluări, această diminuare trebuie recunoscută în profit sau pierdere. ►M5 Cu toate acestea, diminuarea rezultată din reevaluare trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global, în măsura în care există sold creditor în surplusul din reevaluare pentru acel activ. Diminuarea recunoscută în alte elemente ale rezultatului global reduce valoarea acumulată în capitalurile proprii cu titlul de surplus din reevaluare. ◄

41. Surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii aferent unui element de imobilizări corporale poate fi transferat direct în rezultatul reportat atunci când activul este derecunoscut. Aceasta poate implica transferul întregului surplus atunci când activul este retras sau cedat. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi transferată pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea surplusului transferat ar fi diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate a activului și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului. Transferurile din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se efectuează prin profit sau pierdere.

42. Dacă există, efectele impozitelor asupra profitului rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale sunt recunoscute și prezentate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.

Amortizare

43. Fiecare parte a unui element de imobilizări corporale cu un cost semnificativ față de costul total al elementului trebuie amortizat separat.

▼M12

44. O entitate alocă o sumă recunoscută inițial cu privire la un element de imobilizări corporale pentru părțile sale semnificative și amortizează separat fiecare astfel de parte. De exemplu, ar putea fi adecvat să se amortizeze separat carcasa și motoarele unei aeronave, fie că acestea sunt în proprietate, fie că sunt deținute în baza unui contract de leasing financiar. În mod similar, dacă o entitate dobândește imobilizări corporale care fac obiectul unui contract de leasing operațional în care ea reprezintă locatorul, ar putea fi adecvat să amortizeze separat valorile reflectate în costul acelui element care se pot atribui termenilor favorabili sau nefavorabili din contract în raport cu termenii de pe piață.

▼B

45. O parte semnificativă a unui element de imobilizări corporale poate avea o durată de viață utilă și o metodă de amortizare care sunt aceleași cu viața utilă și cu metoda de amortizare a unei alte părți semnificative a aceluiași element. Astfel de părți pot fi grupate pentru determinarea cheltuielilor de amortizare.

46. În măsura în care o entitate amortizează separat unele părți ale unui element de imobilizări corporale, ea amortizează de asemenea separat ceea ce rămâne din acel element. Ceea ce rămâne constă în părțile elementului care nu sunt individual semnificative. Dacă o entitate are așteptări diferite pentru aceste părți, ar putea fi necesară utilizarea unor tehnici de aproximare pentru amortizarea restului de părți într-un mod care reprezintă exact modelul de consum și/sau durata de viață utilă a părților sale.

▼B

47. O entitate poate alege să amortizeze separat părțile unui element care nu au un cost semnificativ față de costul total al elementului.

48. Cheltuielile cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscute în profit sau pierdere numai dacă nu sunt incluse în valoarea contabilă a unui alt activ.

49. Cheltuielile de amortizare pentru o perioadă sunt recunoscute în general în profit sau pierdere. Totuși, uneori, beneficiile economice viitoare cuprinse într-un activ sunt absorbite de producerea altor active. În acest caz, cheltuielile cu amortizarea constituie o parte a costului altui activ și sunt cuprinse în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea fabricării imobilizărilor corporale este inclusă în costurile de conversie a stocurilor (a se vedea IAS 2). În mod similar, amortizarea imobilizărilor corporale utilizată pentru activitățile de dezvoltare poate fi inclusă în costul unei imobilizări necorporale recunoscut în conformitate cu IAS 38 *Imobilizări necorporale*.

Valoare amortizabilă și perioadă de amortizare

50. Valoarea amortizabilă a unui activ trebuie alocată în mod sistematic pe durata sa de viață utilă.

51. Valoarea reziduală și durata de viață utilă ale unui activ trebuie revizuite cel puțin la fiecare sfârșit de exercițiu financiar și, dacă așteptările se deosebesc de alte estimări anterioare, modificarea (modificările) trebuie contabilizată(e) ca modificare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.*

52. Amortizarea este recunoscută chiar dacă valoarea justă a activului depășește valoarea sa contabilă, atâta timp cât valoarea reziduală a activului nu depășește valoarea sa contabilă. Reparațiile și întreținerea unui activ nu neagă nevoia de a-l amortiza.

53. Valoarea amortizabilă a unui activ este determinată după deducerea valorii reziduale a acestuia. În practică, valoarea reziduală a unui activ este de cele mai multe ori nesemnificativă și, prin urmare, nu se ia în considerare la calcularea valorii amortizabile.

54. Valoarea reziduală a unui activ poate crește până la o valoare mai mare sau egală cu valoarea contabilă a activului. Dacă se întâmplă acest lucru, cheltuielile cu amortizarea activului sunt egale cu zero numai dacă și până când valoarea reziduală nu descrește ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului.

55. Amortizarea unui activ începe când acesta este disponibil pentru utilizare, adică atunci când se află în amplasamentul și starea necesare pentru a putea funcționa în maniera dorită de conducere. Amortizarea unui activ încetează cel mai devreme la data când activul este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării), în conformitate cu IFRS 5 și la data la care activul este derecunoscut. Prin urmare, amortizarea nu încetează când activul nu este utilizat sau este scos din uz, cu excepția cazului în care acesta este complet amortizat. Cu toate acestea, conform metodelor de amortizare bazate pe utilizare, cheltuielile de amortizare pot fi zero atunci când nu există producție.

▼B

56. Beneficiile economice viitoare înglobate într-un activ se consumă de către entitate în special prin utilizarea acestuia. Totuși, alți factori, cum ar fi uzura morală tehnică sau comercială și uzura fizică a activului atunci când nu este folosit, au adesea drept rezultat diminuarea beneficiilor economice care ar fi putut fi obținute de la activul respectiv. În consecință, toți factorii următori sunt luați în considerare la determinarea duratei de viață utilă a unui activ:

(a) utilizarea preconizată a unui activ. Utilizarea este evaluată în raport cu capacitatea sau producția fizică preconizate ale unui activ;

(b) uzura fizică preconizată, care depinde de factori de exploatare cum ar fi numărul de ture pentru care va fi utilizat activul și programul de reparații și întreținere, precum și repararea și întreținerea activului atunci când nu este utilizat;

(c) uzura morală tehnică sau comercială care rezultă din modificările sau îmbunătățirile producției, sau dintr-o modificare a cererii de pe piață pentru produsul sau serviciul furnizat de activ;

(d) limitele legale sau de natură similară privind utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare a contractelor de leasing aferente.

57. Durata de viață utilă a unui activ este definită în sensul utilității preconizate a activului pentru entitate. Politica entității privind administrarea activelor poate implica cedarea activelor după o perioadă specificată de timp sau după consumarea unei proporții specificate din beneficiile economice viitoare înglobate în activ. Prin urmare, durata de viață utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât durata sa de viață economică. Estimarea duratei de viață utilă a activului este un aspect de raționament bazat pe experiența entității cu active similare.

58. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt dobândite împreună. Cu unele excepții, cum ar fi carierele și amplasamentele utilizate ca gropi de gunoi, terenurile au o durată de viață utilă nelimitată și, prin urmare, nu se amortizează. Clădirile au o durată de viață utilă limitată și, prin urmare, sunt active amortizabile. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

59. În cazul în care costul terenului include costurile de demontare, de mutare și de reabilitare, porțiunea respectivă a activului teren este amortizată pe perioada beneficiilor obținute din suportarea acelor costuri. În unele cazuri, terenul însuși poate avea o durată de viață utilă limitată, caz în care este amortizat într-un mod care reflectă beneficiile care vor deriva din el.

Metodă de amortizare

60. Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte tiparul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare ale activului de către entitate.

61. Metoda de amortizare aplicată unui activ trebuie revizuită cel puțin la fiecare sfârșit de exercițiu financiar și, dacă se constată o modificare semnificativă a tiparului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de acel activ, atunci metoda trebuie schimbată pentru a reflecta tiparul modificat. O astfel de modificare trebuie contabilizată drept modificare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8.

▼B

62. Pot fi folosite diverse metode de amortizare pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă. Aceste metode includ metoda liniară, metoda degresivă și metoda unităților de producție. Amortizarea liniară are drept rezultat o cheltuială constantă de-a lungul duratei de viață utilă dacă valoarea reziduală a activului nu se modifică. Metoda degresivă are ca rezultat o cheltuială de amortizare descrescătoare de-a lungul duratei de viață utilă. Metoda unităților de producție are ca rezultat o cheltuială pe baza utilizării sau producției preconizate. Entitatea selectează metoda care reflectă cel mai fidel tiparul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare înglobate în activ. Metoda respectivă este aplicată consecvent de la o perioadă la alta numai dacă nu există vreo modificare a tiparului preconizat de consum al acelor beneficii economice viitoare.

Depreciere

63. Pentru a determina dacă un element de imobilizări corporale este depreciat, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*. Standardul respectiv explică modul în care o entitate revizuiește valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a unui activ și momentul când recunoaște sau când reia recunoașterea unei pierderi din depreciere.

64. [Eliminat]

Compensații pentru depreciere

65. Compensațiile de la terți pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau abandonate trebuie incluse în profit sau pierdere atunci când compensațiile devin exigibile.

66. Deprecierile sau pierderile de elemente de imobilizări corporale, pretențiile aferente sau plățile de compensații de la terți și orice cumpărări sau construiri ulterioare de active de înlocuire constituie evenimente economice separate care sunt contabilizate separat, după cum urmează:

(a) deprecierile elementelor de imobilizări corporale sunt recunoscute în conformitate cu IAS 36;

(b) derecunoașterea elementelor de imobilizări corporale scoase din uz sau cedate este determinată în conformitate cu prezentul standard;

(c) compensațiile primite de la terți pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau abandonate sunt incluse în determinarea profitului sau pierderii când acestea devin exigibile; și

(d) costul elementelor de imobilizări corporale reabilitate, cumpărate sau construite ca înlocuiri este determinat în conformitate cu prezentul standard.

DERECUNOAȘTERE

67. Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale trebuie derecunoscută:

(a) la cedare; sau

(b) când nu se mai așteaptă niciun beneficiu economic viitor din utilizarea sau cedarea sa.

▼B

68. Câştigul sau pierderea care rezultă din derecunoaşterea unui element de imobilizări corporale trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere când elementul este derecunoscut (dacă IAS 17 nu prevede altceva în cazul unei tranzacţii de vânzare şi leaseback). Câştigurile nu trebuie clasificate drept venituri.

▼M8

68A. Cu toate acestea, o entitate care, în cursul desfăşurării normale a activităţii, vinde curent elemente de imobilizări corporale deţinute pentru închiriere către alte părţi, trebuie să transfere aceste active în stocuri la valoarea lor contabilă când încetează a mai fi închiriate şi devin deţinute în vederea vânzării. Încasările din vânzarea acestor active trebuie recunoscute ca venituri în conformitate cu IAS 18 *Venituri*. IFRS 5 nu se aplică atunci când activele deţinute în vederea vânzării în cursul desfăşurării normale a activităţii sunt transferate în stocuri.

69. Cedarea unui element de imobilizări corporale poate avea loc în mai multe moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un contract de leasing sau prin donaţie). La stabilirea datei de cedare a unui element, o entitate aplică criteriile din IAS 18 pentru recunoaşterea veniturilor din vânzarea bunurilor. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare şi leaseback.

▼B

70. Dacă, conform principiului recunoaşterii de la punctul 7, o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul unei înlocuiri parţiale a elementului, atunci ea derecunoaşte valoarea contabilă a părţii înlocuite indiferent dacă partea înlocuită a fost amortizată separat. Dacă o entitate nu poate determina valoarea contabilă a părţii înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca indicaţie a valorii costului părţii înlocuite la momentul achiziţionării sau construcţiei.

71. Câştigul sau pierderea care rezultă din derecunoaşterea unui element de imobilizări corporale trebuie determinat(ă) ca fiind diferenţa dintre încasările nete la cedare, dacă există, şi valoarea contabilă a elementului.

72. Contravaloarea de primit la cedarea unui element de imobilizări corporale este recunoscută iniţial la valoarea sa justă. Dacă plata pentru element este amânată, contravaloarea primită este recunoscută iniţial la echivalentul preţului în numerar. Diferenţa dintre valoarea nominală a contravalorii şi echivalentul preţului în numerar este recunoscută ca venit din dobânzi în conformitate cu IAS 18, reflectând randamentul efectiv al creanţei.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

73. Situaţiile financiare trebuie să prezinte următoarele informaţii, pentru fiecare clasă de imobilizări corporale:

(a) bazele de evaluare folosite la determinarea valorii contabile brute;

(b) metodele de amortizare utilizate;

(c) duratele de viaţă utilă sau ratele de amortizare folosite;

(d) valoarea contabilă brută şi amortizarea cumulată (agregată cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul şi la sfârşitul perioadei; şi

(e) o reconciliere a valorii contabile de la începutul şi sfârşitul perioadei, menţionându-se:

(i) intrările;

▼B

(ii) activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 și alte cedări;

(iii) achizițiile rezultate din combinări de întreprinderi;

(iv) creșterile sau diminuările din timpul perioadei rezultate din reevaluări, în conformitate cu punctele 31, 39 și 40, și din pierderile din depreciere ►M5 recunoscute sau reluate în alte elemente ale rezultatului global ◄ în conformitate cu IAS 36;

(v) pierderile din depreciere recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu IAS 36;

(vi) pierderile din depreciere reluate în profit sau pierdere în conformitate cu IAS 36;

(vii) amortizarea;

(viii) diferențele de curs valutar nete rezultate în urma conversiei situațiilor financiare din moneda funcțională într-o monedă de prezentare diferită, inclusiv conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității care raportează; și

(ix) alte modificări.

74. Situațiile financiare trebuie să prezinte, de asemenea, următoarele informații:

(a) existența și valorile corespunzând restricțiilor asupra titlului de proprietate, precum și imobilizările corporale acordate drept garanție pentru datorii;

(b) valoarea cheltuielilor recunoscute în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale în cursul construcției sale;

(c) valoarea obligațiilor contractuale pentru achiziția unor imobilizări corporale; și

(d) dacă nu este prezentată separat în situația veniturilor și a cheltuielilor, valoarea compensației primite de la terți pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau abandonate care sunt incluse în profit sau pierdere.

75. Alegerea metodei de amortizare și estimarea duratei de viață utilă a activelor se fac pe baza raționamentului. Prin urmare, prezentarea metodelor adoptate sau a duratelor de utilizare estimate și a ratelor de amortizare oferă utilizatorilor situațiilor financiare informațiile de care aceștia au nevoie pentru a avea o imagine asupra politicilor selectate de conducere și permite realizarea de comparații cu alte entități. Din aceleași motive, este necesar să se prezinte următoarele informații:

(a) amortizarea, fie recunoscută în profit sau pierdere, fie ca parte a costului altor active, în timpul unei perioade; și

(b) amortizarea acumulată la sfârșitul perioadei.

76. În conformitate cu IAS 8, o entitate trebuie să prezinte natura și efectul unei modificări a estimărilor contabile care afectează perioada curentă sau se estimează că va avea un efect asupra perioadelor ulterioare. Pentru imobilizările corporale, o astfel de prezentare poate rezulta din modificări de estimări referitoare la:

(a) valorile reziduale;

(b) costurile estimate de demontare, de mutare și de reabilitare a elementelor de imobilizări corporale;

(c) duratele de viață utilă; și

(d) metodele de amortizare.

▼B

77. În cazul în care elementele de imobilizări corporale sunt exprimate la valori reevaluate, trebuie prezentate următoarele informații:

(a) data efectivă a reevaluării;

(b) dacă a fost implicat un evaluator independent;

(c) metodele și principalele ipoteze aplicate la estimarea valorii juste a elementelor;

(d) măsura în care valorile juste ale elementelor au fost determinate direct în raport cu prețurile existente pe o piață activă sau în tranzacțiile recent realizate în condiții obiective, sau au fost estimate prin utilizarea altor tehnici de evaluare;

(e) pentru fiecare clasă reevaluată de imobilizări corporale, valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activele ar fi fost înregistrate conform modelului bazat pe cost; și

(f) surplusul din reevaluare, indicând modificarea aferentă perioadei și orice restricții aferente distribuirii soldului către ►M5 proprietari ◄.

78. În conformitate cu IAS 36, o entitate prezintă informații referitoare la imobilizări corporale depreciate, în plus față de informațiile prevăzute la punctul 73 litera (e) subpunctele (iv)-(vi).

79. Utilizatorii situațiilor financiare pot considera ca fiind relevante pentru nevoile lor și următoarele informații:

(a) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase temporar din folosință;

(b) valoarea contabilă brută a oricăror active amortizate integral și care sunt încă în folosință;

(c) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase din uz și neclasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5; și

(d) când se aplică modelul bazat pe cost, valoarea justă a imobilizărilor corporale atunci când aceasta este semnificativ diferită de valoarea contabilă.

Prin urmare, entitățile sunt încurajate să prezinte aceste valori.

PREVEDERI TRANZITORII

80. Dispozițiile de la punctele 24-26 privind evaluarea inițială a unui element de imobilizări corporale dobândit în urma unei tranzacții de schimb de active trebuie aplicate prospectiv numai tranzacțiilor viitoare.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

81. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

81A. O entitate trebuie să aplice amendamentele de la punctul 3 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 6 pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente trebuie aplicate pentru perioada respectivă.

▼M5

81B. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 39, 40 și 73 litera (e) subpunctul (iv). O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M12

81C. IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate **în 2008) a modificat punctul 44. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată și pentru acea perioadă anterioară**.

▼M8

81D. Punctele 6 și 69 au fost modificate, iar punctul 68A a fost adăugat prin Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice în același timp amendamentele aferente la IAS 7 Situațiile fluxurilor de trezorerie.

81E. Punctul 5 a fost modificat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Este permisă aplicarea anterior acestei date dacă entitatea aplică în același timp, de asemenea, amendamentele la punctele 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 și 85B din IAS 40. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

82. Prezentul standard înlocuiește IAS 16 *Imobilizări corporale* (revizuit în 1998).

83. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:

(a) SIC-6 *Costurile modificării sistemului de software existent*;

(b) SIC-14 *Imobilizări corporale – Compensarea pentru deprecierea sau pierderea unor active*; și

(c) SIC-23 *Imobilizări corporale – Revizii sau reparații generale*.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 17

Contracte de leasing

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie, pentru locatari și locatori, politicile contabile corespunzătoare și informațiile care trebuie prezentate cu privire la contractele de leasing.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepția celor de mai jos:

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

   (b) contracte de acordare a licenței pentru active precum: filme cinematografice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, brevete și drepturi de autor.

   Cu toate acestea, prezentul standard nu trebuie aplicat ca bază pentru evaluarea:

   (a) proprietăților deținute de locatari care sunt contabilizate drept investiții imobiliare (a se vedea IAS 40 *Investiții imobiliare*);

   (b) investițiilor imobiliare închiriate de către locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea IAS 40);

   (c) activelor biologice deținute de locatari în baza unui contract de leasing financiar (a se vedea IAS 41 *Agricultura*); sau

   (d) activelor biologice închiriate de către locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea IAS 41).

3. Prezentul standard se aplică acordurilor care transferă dreptul de utilizare a activelor, chiar dacă ar putea fi necesară efectuarea de către locator a unor servicii substanțiale în legătură cu utilizarea sau întreținerea respectivelor active. Prezentul standard nu se aplică în cazul acordurilor reprezentând contracte de servicii care nu implică transferul dreptului de utilizare a activelor între părțile contractante.

DEFINIȚII

4. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

   Un *contract de leasing* este un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de a utiliza un activ pentru o perioadă stabilită de timp.

   Un *leasing financiar* este operațiunea de leasing care transferă în mare măsură toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ. Titlul de proprietate poate fi transferat, în cele din urmă, sau nu.

   Un *leasing operațional* este operațiunea de leasing care nu intră în categoria leasingului financiar.

   Un *leasing irevocabil* reprezintă operațiunea de leasing care este revocabilă doar:

   (a) dacă survine un eveniment contingent a cărui producere era puțin probabilă;

   (b) cu permisiunea locatorului;

▼B

(c) în cazul în care locatarul contractează cu același locator un nou leasing pentru același activ sau unul echivalent; sau

(d) în momentul plății de către locatar a unei asemenea sume suplimentare încât, la începutul contractului de leasing, continuarea acestuia este într-o măsură rezonabilă certă.

Începutul contractului de leasing reprezintă prima dată, în ordine cronologică, dintre data contractului de leasing și data angajamentului părților de a respecta principalele prevederi ale contractului de leasing. La această dată:

(a) leasingul este clasificat drept leasing operațional sau leasing financiar; și

(b) în cazul leasingului financiar sunt determinate sumele ce vor fi recunoscute la începerea perioadei de leasing.

Începutul perioadei de leasing este data de la care locatarul este îndreptățit să își exercite dreptul de a utiliza activul luat în leasing. Este data recunoașterii inițiale a leasingului (adică recunoașterea activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor rezultate din contractul de leasing, după caz).

Durata contractului de leasing reprezintă perioada de timp irevocabilă pentru care locatarul a contractat activul în leasing și orice alte perioade suplimentare pentru care locatarul are opțiunea de a continua utilizarea activului în regim de leasing, cu sau fără plată suplimentară, când la începutul contractului de leasing este cert, într-o măsură rezonabilă, faptul că locatarul își va exercita această opțiune.

Plățile minime de leasing sunt acele plăți pe care locatarul va fi sau poate fi obligat să le efectueze de-a lungul duratei contractului de leasing, excluzând chiria contingentă, costurile serviciilor și impozitele pe care locatorul le va plăti și care se vor rambursa acestuia, împreună cu:

(a) pentru locatar, orice sume garantate de locatar sau de o parte afiliată locatarului; sau

(b) pentru locator, orice valoare reziduală garantată locatorului de către:

(i) locatar;

(ii) o parte afiliată locatarului; sau

(iii) o terță parte, fără legătură cu locatorul, care este capabilă din punct de vedere financiar să onoreze garanția.

Cu toate acestea, dacă locatarul are o opțiune de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă încât, la începutul contractului de leasing, există certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată, atunci plățile minime de leasing includ plățile minime exigibile pe durata contractului de leasing până la data preconizată de exercitare a opțiunii de cumpărare, precum și plata necesară pentru exercitarea acestei opțiuni.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►**M5** într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

▼B

Durata de viață economică este fie:

(a) perioada de-a lungul căreia se preconizează că un activ este utilizabil economic de către unul sau mai mulți utilizatori; fie

(b) numărul unităților de producție sau al unităților similare care se preconizează a fi obținute prin utilizarea activului de către unul sau mai mulți utilizatori.

Durata de viață utilă este perioada estimată care rămâne de la începutul duratei contractului de leasing, fără a fi limitată la acesta, pe parcursul căreia se așteaptă ca beneficiile economice încorporate în activ să fie consumate de către entitate.

Valoarea reziduală garantată este:

(a) pentru locatar, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o parte afiliată acestuia (valoarea garanției constituind valoarea maximă care poate deveni exigibilă în orice situație); și

(b) pentru locator, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o terță parte neafiliată locatorului care este capabilă, din punct de vedere financiar, să onoreze obligațiile asumate prin garanție.

Valoarea reziduală negarantată reprezintă acea parte din valoarea reziduală a activului în regim de leasing a cărei valorificare de către locator nu este sigură sau este garantată numai de o parte afiliată locatorului.

Costurile directe inițiale sunt costuri incrementale care se pot atribui direct negocierii și încheierii unui contract de leasing, în afara costurilor suportate de locatorii producători sau distribuitori.

Investiția brută în leasing este suma:

(a) plăților minime de leasing de primit de către locator în baza unui contract de leasing financiar; și

(b) orice valoare reziduală negarantată acumulată în contul locatorului.

Investiția netă în leasing este investiția brută în leasing actualizată la rata implicită a dobânzii din contractul de leasing.

Venitul financiar neîncasat reprezintă diferența dintre:

(a) investiția brută în contractul de leasing; și

(b) investiția netă în contractul de leasing.

Rata implicită a dobânzii din contractul de leasing este rata de actualizare care, la începutul contractului de leasing, determină ca valoarea actualizată agregată a (a) plăților minime de leasing și (b) valorii reziduale negarantate să fie egală cu suma (i) valorii juste a activului aflat în leasing și (ii) oricărui cost direct inițial al locatorului.

Rata dobânzii marginale a locatarului este rata dobânzii pe care locatarul ar trebui să o plătească pentru un leasing similar sau, dacă aceasta nu este determinabilă, rata pe care, la începutul contractului de leasing, locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru aceeași perioadă și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru cumpărarea activului.

Chiria contingentă este acea parte a plăților de leasing care nu are o valoare determinată, dar este stabilită în funcție de valoarea viitoare a unui factor care se modifică altfel decât odată cu trecerea timpului (de exemplu un procent din vânzările viitoare, gradul de utilizare viitoare, indici viitori de preț, ratele viitoare ale dobânzilor practicate pe piață).

▼B

5. Un acord sau angajament de leasing poate să includă prevederi pentru ajustarea plăților de leasing în funcție de modificări ale costurilor de construcție sau de cumpărare a proprietății aflate în leasing sau în funcție de schimbări ale altor evaluări ale costului sau valorii, cum ar fi nivelurile generale de preț, sau ale costurilor de finanțare ale locatorului, în perioada dintre începerea contractului de leasing și începerea perioadei de leasing. În aceste cazuri, în sensul prezentului standard trebuie presupus că efectul unor asemenea modificări a avut loc la începerea contractului de leasing.

6. Definiția leasingului include contractele de închiriere a unui activ care cuprind o clauză ce oferă locatarului opțiunea de a deveni proprietarul activului la îndeplinirea condițiilor convenite. Aceste contracte sunt denumite uneori contracte de închiriere cu opțiune de cumpărare.

CLASIFICAREA CONTRACTELOR DE LEASING

7. Clasificarea contractelor de leasing adoptată în prezentul standard se bazează pe măsura în care riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate a unui activ în regim de leasing revin locatorului sau locatarului. Riscurile includ posibilitatea de a se înregistra pierderi, ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a activului sau a uzurii morale și a unor variații ale venitului datorate modificării condițiilor economice. Beneficiile pot fi reprezentate de preconizarea unei activități profitabile pe durata vieții economice a activului și a unor câștiguri rezultate din creșterea valorii sau din realizarea valorii reziduale.

8. Un leasing este clasificat drept leasing financiar dacă transferă în mare măsură toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate. Un leasing este clasificat drept leasing operațional dacă nu transferă în mare măsură toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate.

9. Deoarece tranzacția dintre locator și locatar se bazează pe un contract de leasing încheiat între cele două părți, este necesară utilizarea unor definiții consecvente. Aplicarea acestor definiții circumstanțelor diferite ale locatorului și ale locatarului poate face ca același leasing să fie clasificat în mod diferit de către aceștia. De exemplu, aceasta se poate întâmpla dacă locatorul beneficiază de o garantare a valorii reziduale oferită de un terț neafiliat locatarului.

10. Clasificarea unui leasing ca leasing financiar sau operațional depinde mai curând de fondul economic al tranzacției decât de forma contractului ([1]). Exemple de situații care, în mod individual sau corelate, ar putea în mod normal să conducă la clasificarea unui leasing drept leasing financiar sunt:

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

(b) locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț estimat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă încât, la începutul contractului de leasing, există certitudinea rezonabilă că opțiunea va fi exercitată;

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

(d) la începutul contractului de leasing valoarea actualizată a plăților minime de leasing este cel puțin egală cu aproape întreaga valoare justă a activului în regim de leasing; și

([1]) A se vedea, de asemenea, SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing.*

▼B

(e) activele care constituie obiectul contractului de leasing au un caracter atât de special încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

11. Aspecte care indică situații care, în mod individual sau corelate, pot de asemenea să conducă la clasificarea unui leasing drept leasing financiar sunt:

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

(b) câștigurile sau pierderile rezultate din variația valorii juste reziduale cad în sarcina locatarului (de exemplu sub forma unei reduceri a chiriei echivalentă cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzare la sfârșitul contractului de leasing); și

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

12. Exemplele și indicatorii de la punctele 10 și 11 nu sunt întotdeauna concludenți. Dacă din alte caracteristici reiese clar că leasingul nu transferă în mare măsură toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate, atunci leasingul este clasificat drept operațional. De exemplu, acesta poate fi cazul dacă proprietatea activului este transferată la sfârșitul contractului de leasing în schimbul unei plăți variabile egale cu valoarea sa justă la acel moment, sau dacă există chirii contingente, care au ca rezultat faptul că locatarul nu deține toate aceste riscuri și beneficii.

13. Clasificarea leasingului se realizează la începutul contractului de leasing. Dacă locatarul și locatorul convin, în orice moment, să modifice clauzele contractului de leasing fără a reînnoi contractul, determinând astfel o altă clasificare în conformitate cu criteriile stipulate la punctele 7-12, în ipoteza în care noile prevederi ar fi existat la începutul contractului de leasing, contractul revizuit este considerat un contract nou pe întreaga sa durată. Cu toate acestea, modificările estimărilor (de exemplu modificări ale duratei de viață economică estimate sau ale valorii reziduale a activului care constituie obiectul leasingului) sau modificările de circumstanțe (de exemplu neîndeplinirea angajamentelor de către locatar) nu determină o nouă clasificare a leasingului din punct de vedere contabil.

▼M22

_____

15A. Atunci când un contract de leasing cuprinde atât elemente de terenuri, cât și de clădiri, o entitate evaluează separat clasificarea fiecărui element drept un leasing financiar sau operațional, în conformitate cu punctele 7-13. Pentru a determina dacă elementul teren este un leasing operațional sau financiar, un factor important este faptul că terenul are, în mod normal, o durată nedefinită de viață economică.

▼B

16. De câte ori este necesar pentru clasificarea și contabilizarea leasingului imobiliar, plățile minime de leasing (inclusiv orice plăți în avans însumate) sunt distribuite între componentele „clădiri” și „teren” proporțional cu valorile juste relative ale drepturilor de utilizare în sistem leasing ale componentelor respective, la începutul contractului de leasing. Dacă plățile de leasing nu pot fi distribuite în mod fiabil între aceste două componente, întregul leasing este clasificat drept leasing financiar, mai puțin atunci când este clar că ambele componente sunt leasinguri operaționale, caz în care întregul leasing este clasificat drept leasing operațional.

▼B

17. Pentru un leasing imobiliar în care valoarea inițial recunoscută pentru componenta „teren”, în conformitate cu punctul 20, este nesemnificativă, terenul și clădirile pot fi tratate ca o singură unitate în scopul clasificării leasingului și clasificate drept leasing financiar sau operațional, în conformitate cu punctele 7-13. În acest caz, durata de viață economică a clădirilor este considerată a fi durata de viață economică a întregului activ aflat în leasing.

18. Evaluarea separată a componentelor „teren” și „clădiri” nu este necesară atunci când dreptul locatarului atât asupra clădirilor, cât și asupra terenului este clasificat drept investiție imobiliară, în conformitate cu IAS 40 și se adoptă modelul valorii juste. Pentru această evaluare sunt necesare calcule detaliate numai în cazul în care clasificarea unuia sau a ambelor componente este altminteri nesigură.

19. În conformitate cu IAS 40, este posibil ca un locatar să clasifice un drept imobiliar deținut în baza unui leasing operațional ca fiind o investiție imobiliară. Dacă acest lucru se întâmplă, dreptul imobiliar este contabilizat la fel ca un leasing financiar și, în plus, pentru activul recunoscut se folosește modelul valorii juste. Locatarul trebuie să continue contabilizarea leasingului drept leasing financiar, chiar dacă un eveniment ulterior schimbă natura dreptului imobiliar al locatarului, astfel încât acesta nu mai poate fi clasificat drept investiție imobiliară. Acesta este cazul dacă, de exemplu, locatarul:

(a) ocupă proprietatea, care este apoi transformată în proprietate imobiliară ocupată de proprietar la un cost presupus ca fiind egal cu valoarea sa justă la data schimbării modului de utilizare; sau

(b) acordă o subînchiriere care transferă în mare măsură unei terțe părți toate riscurile și beneficiile aferente proprietății dreptului. O astfel de subînchiriere este contabilizată de locatar drept leasing financiar către terța parte în cauză, chiar dacă poate fi contabilizată drept leasing operațional de către respectiva terță parte.

REFLECTAREA CONTRACTELOR DE LEASING ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE LOCATARILOR

Contracte de leasing financiar

Recunoaștere inițială

20. La începutul perioadei de leasing, locatarii trebuie să recunoască operațiunile de leasing financiar în ►**M5** situațiile pozițiilor financiare ◄ ca active și datorii la o valoare egală cu valoarea justă a activului în regim de leasing sau cu valoarea actualizată a plăților minime de leasing, dacă aceasta din urmă este mai mică, fiecare fiind determinată la începutul contractului de leasing. Rata de actualizare care trebuie folosită la calcularea valorii actualizate a plăților minime de leasing este rata implicită a dobânzii de leasing, dacă aceasta se poate determina; în caz contrar, trebuie utilizată rata dobânzii marginale a locatarului. Orice costuri inițiale directe ale locatarului sunt adăugate la valoarea recunoscută drept activ.

21. Tranzacțiile și alte evenimente sunt contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor economic și cu realitatea financiară, nu doar cu forma juridică. Deși forma juridică a unui contract de leasing reflectă faptul că locatarul nu poate să dobândească titlul de proprietate a activului în regim de leasing, în cazul contractelor de leasing financiar fondul și realitatea financiară rezidă în aceea că locatarul dobândește beneficiile economice din utilizarea activului pe cea mai mare parte din durata de viață economică a acestuia, în schimbul obligației de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea justă a activului la începutul contractului de leasing și cu cheltuielile de finanțare aferente.

▼B

22. Dacă asemenea tranzacții de leasing nu sunt reflectate în ►M5 situația poziției financiare ◄ a locatarului, resursele economice și nivelul obligațiilor unei entități sunt subevaluate, denaturându-se astfel indicatorii financiari. Prin urmare, este adecvată recunoașterea leasingului financiar în ►M5 situația poziției financiare ◄ locatarului atât ca un activ, cât și ca o obligație de a achita plățile viitoare de leasing. La începutul perioadei de leasing, activul și datoria pentru plățile viitoare de leasing sunt recunoscute în ►M5 situația poziției financiare ◄ la valori egale, cu excepția oricăror costuri inițiale directe ale locatarului care sunt adăugate la suma recunoscută ca activ.

23. Nu este adecvat ca datoriile pentru activele în regim de leasing să fie prezentate în situațiile financiare ca o deducere a valorii activelor aflate în leasing. Dacă pentru prezentarea datoriilor în ►M5 situația poziției financiare ◄ datoriile curente sunt reflectate separat de cele pe termen lung, aceeași distincție se va utiliza și pentru datoriile generate de leasing.

24. Anumite activități specifice aferente leasingului implică adesea suportarea unor costuri directe inițiale, cum ar fi cele legate de negocierea și încheierea contractelor de leasing. Costurile identificate ca fiind direct atribuibile activităților efectuate de locatar pentru un leasing financiar sunt adăugate la valoarea recunoscută drept activ.

Evaluare ulterioară

25. Plățile minime de leasing trebuie împărțite în cheltuieli de finanțare a leasingului și reducerea soldului datoriei. Cheltuielile de finanțare trebuie alocate pe fiecare perioadă de-a lungul duratei contractului de leasing, astfel încât să se obțină o rată periodică constantă a dobânzii la soldul datoriei rămase în fiecare perioadă. Chiriile contingente trebuie înregistrate drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate.

26. În practică, în procesul de alocare a cheltuielilor de finanțare pe perioade de-a lungul duratei contractului de leasing, un locatar poate utiliza o formă de aproximare pentru simplificarea calculelor.

27. Un leasing financiar dă naștere unor cheltuieli cu amortizarea aferentă activelor amortizabile, precum și unor cheltuieli financiare, în fiecare perioadă contabilă. Politica de amortizare pentru activele amortizabile în regim de leasing trebuie să fie consecventă cu cea aplicată activelor amortizabile deținute în proprietate, iar amortizarea recunoscută trebuie calculată în conformitate cu prevederile IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Dacă nu există certitudinea rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, activul trebuie amortizat integral pe perioada cea mai scurtă dintre durata contractului de leasing și durata de viață utilă a acestuia.

28. Valoarea amortizabilă a activului în regim de leasing se alocă pe fiecare perioadă contabilă de-a lungul perioadei preconizate de utilizare pe o bază sistematică și în concordanță cu politica de amortizare adoptată de locatar pentru activele deținute în proprietate. Dacă există certitudinea că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, perioada preconizată de utilizare este durata de viață utilă a activului; altfel, activul se amortizează pe perioada cea mai scurtă dintre durata contractului de leasing și durata de viață utilă a acestuia.

▼B

29. Suma dintre cheltuielile cu amortizarea aferente activului și cheltuielile de finanțare aferente perioadei este rareori egală cu plățile de leasing datorate aferente perioadei și, prin urmare, este inadecvată simpla recunoaștere a plăților de leasing ca o cheltuială. În consecință, este improbabil ca activul și datoria aferentă să fie egale ca valoare după începutul perioadei de leasing.

30. Pentru a determina dacă un activ care constituie obiectul unui contract de leasing s-a depreciat, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*.

31. Suplimentar față de respectarea dispozițiilor IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*, în cazul leasingului financiar locatarul trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) pentru fiecare clasă de active, valoarea contabilă netă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄;

(b) o reconciliere între totalul plăților viitoare minime de leasing la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ și valoarea lor actualizată. În plus, entitatea trebuie să prezinte totalul plăților viitoare minime de leasing la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ și valoarea lor actualizată pentru fiecare din perioadele de mai jos:

(i) până la un an;

(ii) între un an și cinci ani;

(iii) peste cinci ani;

(c) chiriile contingente recunoscute drept cheltuieli aferente perioadei;

(d) totalul plăților viitoare minime aferente subcontractelor de leasing, preconizate a se obține în condițiile unui subcontract de leasing irevocabil la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄;

(e) o descriere generală a contractelor de leasing semnificative ale locatarului, inclusiv, dar fără a se limita la următoarele:

(i) baza determinării chiriilor contingente;

(ii) existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau cumpărare și a clauzelor de escaladare a prețurilor; și

(iii) restricțiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la dividende, datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing.

32. Pe lângă acestea, dispozițiile privind prezentarea informațiilor prevăzute de IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41 se aplică locatarilor pentru active obținute prin leasing financiar.

Contracte de leasing operațional

33. Plățile de leasing în cazul unui leasing operațional trebuie recunoscute liniar drept cheltuieli, de-a lungul duratei contractului de leasing, cu excepția cazului în care există o altă bază sistematică mai reprezentativă pentru tiparul de eșalonare în timp a beneficiilor utilizatorului ([1]).

34. În cazul leasingului operațional, plățile de leasing (excluzând costul serviciilor precum asigurarea și întreținerea) sunt recunoscute liniar drept cheltuieli, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru tiparul de eșalonare în timp a beneficiilor utilizatorului, chiar dacă plățile nu sunt efectuate pe această bază.

([1]) A se vedea, de asemenea, SIC-15 *Contracte de leasing operațional – Stimulente.*

▼B

35. Suplimentar față de respectarea dispozițiilor IFRS 7, în cazul leasingului operațional locatarii trebuie să prezinte următoarele:

(a) totalul plăților minime de leasing în baza contractelor irevocabile de leasing operațional pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:

(i) până la un an;

(ii) între un an și cinci ani;

(iii) peste cinci ani.

(b) totalul plăților viitoare minime aferente subcontractelor de leasing preconizate a se obține în baza subcontractelor irevocabile de leasing la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

(c) plățile aferente contractelor și subcontractelor de leasing recunoscute drept cheltuieli în perioada respectivă, cu evidențierea separată a plăților minime de leasing, a chiriilor contingente și a plăților aferente subcontractelor de leasing.

(d) o descriere generală a contractelor de leasing semnificative ale locatarului, inclusiv, dar fără a se limita la, următoarele:

(i) baza determinării chiriilor contingente;

(ii) existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau cumpărare și a clauzelor de escaladare a prețurilor; și

(iii) restricțiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la dividende, datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing.

REFLECTAREA CONTRACTELOR DE LEASING ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE LOCATORILOR

Contracte de leasing financiar

Recunoaștere inițială

36. Locatorii trebuie să recunoască în ►M5 situația poziției financiare ◄ activele deținute în regim de leasing financiar drept creanțe, la o valoare egală cu investiția netă în leasing.

37. În cazul unui leasing financiar, locatorul transmite locatarului, în mare măsură, toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate și, prin urmare, plățile de leasing de încasat sunt tratate de către locator ca rambursare a principalului și ca venit financiar aferent, acesta din urmă reprezentând beneficiul locatorului pentru investiția și serviciile sale.

38. Costurile inițiale directe sunt adesea suportate de locatori și includ sume cum ar fi comisioanele, taxele juridice și costurile interne care au caracter incremental și se pot atribui direct negocierii și încheierii unui contract de leasing. Acestea exclud cheltuielile generale de regie, cum sunt cele generate de o echipă de marketing și vânzări. Pentru contractele de leasing financiar, altele decât cele care implică locatori producători sau distribuitori, costurile directe inițiale sunt incluse în evaluarea inițială a creanțelor care decurg din contractele de leasing financiar și reduc suma venitului recunoscut pe durata contractului de leasing. Rata implicită a dobânzii din contractul de leasing este definită astfel încât costurile inițiale directe să fie incluse în mod automat în creanțele care decurg din contractele de leasing financiar; nu este necesar să fie adăugate separat. Costurile suportate de locatorul producător sau distribuitor în legătură cu negocierea și încheierea unui contract de leasing sunt excluse din definiția costurilor directe inițiale. Prin urmare, ele sunt excluse din investiția netă în leasing și sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când se recunoaște profitul din vânzare, ceea ce, în cazul leasingului financiar, se întâmplă de obicei la începutul perioadei de leasing.

▼B

Evaluare ulterioară

39. Recunoaşterea venitului financiar trebuie să se bazeze pe un tipar care reflectă o rată periodică a rentabilităţii constantă aferentă investiţiei totale nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar.

40. Locatorul urmăreşte alocarea pe o bază sistematică şi raţională a venitului financiar pe durata contractului de leasing. Această alocare a venitului se bazează pe un tipar care reflectă o rentabilitate periodică constantă a investiţiei nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar. Plăţile de leasing aferente perioadei, excluzând costurile serviciilor, se deduc din investiţia brută în leasing în vederea diminuării valorii principalului şi a venitului financiar neîncasat.

41. Valorile reziduale negarantate estimate utilizate la calcularea investiţiei brute a locatorului în leasing se revizuiesc periodic. Dacă a avut loc o reducere a valorii reziduale negarantate estimate, se revizuieşte alocarea venitului de-a lungul duratei contractului de leasing şi orice reducere a valorilor angajate se recunoaşte imediat.

41A Un activ aflat în regim de leasing financiar care este clasificat drept deţinut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup clasificat drept destinat cedării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte* trebuie să fie înregistrat în conformitate cu acel IFRS.

42. Locatorii care sunt producători sau distribuitori trebuie să recunoască profitul sau pierderea din vânzare în rezultatul perioadei, în conformitate cu politica urmată în mod normal de entitate în cazul vânzărilor directe. Dacă se utilizează rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, profitul din vânzare trebuie să fie limitat la cel care ar rezulta dacă s-ar aplica o rată a dobânzii practicată pe piaţă. Costurile suportate de producătorul sau distribuitorul locator în legătură cu negocierea şi încheierea contractului de leasing trebuie recunoscute drept cheltuieli odată cu recunoaşterea profitului din vânzare.

43. Producătorii sau distribuitorii oferă adesea clienţilor opţiunea de a cumpăra un activ sau de a-l prelua în regim de leasing. Un activ închiriat în regim de leasing financiar de locatori producători sau distribuitori generează două tipuri de venit:

(a) profitul sau pierderea echivalent(ă) profitului sau pierderii rezultat (e) din vânzarea imediată a activului aflat în leasing, la preţuri de vânzare normale, reflectând orice rabat cantitativ sau comercial; şi

(b) venitul financiar de-a lungul duratei contractului de leasing.

44. Venitul din vânzări recunoscut de un locator producător sau distribuitor la începutul perioadei de leasing este valoarea justă a activului sau, dacă este mai mică, valoarea actualizată a plăţilor minime de leasing datorate locatorului, calculată la o rată de piaţă a dobânzii. Costul vânzării recunoscut la începutul perioadei de leasing este costul proprietăţii aflate în leasing sau valoarea contabilă a acesteia, dacă se deosebeşte de costul proprietăţii, minus valoarea actualizată a valorii reziduale negarantate. Diferenţa dintre venitul din vânzări şi costul generat de vânzare este profitul din vânzare, care este recunoscut în conformitate cu politica entităţii privind vânzările imediate.

45. Uneori, locatorii producători sau distribuitori stabilesc rate scăzute în mod artificial ale dobânzii pentru atragerea clienţilor. Utilizarea unei astfel de rate va duce la recunoaşterea la momentul vânzării a unei părţi excesive a venitului total din tranzacţie. Dacă se stabilesc rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, profitul din vânzare este limitat la cel care ar rezulta dacă s-ar aplica o rată de piaţă a dobânzii.

▼B

46. Costurile suportate de un locator producător sau distribuitor în legătură cu negocierea și încheierea unui contract de leasing financiar sunt recunoscute drept cheltuială la începutul duratei contractului de leasing, deoarece sunt în principal legate de realizarea profitului din vânzare de către producător sau distribuitor.

47. Suplimentar față de respectarea dispozițiilor IFRS 7, în cazul leasingului financiar locatorii trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) o reconciliere între investiția brută în leasing la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ și valoarea actualizată a plăților minime de leasing de încasat la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. În plus, entitatea trebuie să prezinte investiția brută în leasing și valoarea actualizată a plăților minime de leasing la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:

(i) până la un an;

(ii) între un an și cinci ani;

(iii) peste cinci ani;

(b) venitul financiar neîncasat;

(c) valorile reziduale negarantate angajate în favoarea locatorului;

(d) valoarea cumulată a provizioanelor pentru creanțele care nu pot fi colectate aferente plăților minime de leasing;

(e) chirii contingente recunoscute drept venituri ale perioadei;

(f) o descriere generală a contractelor semnificative de leasing ale locatorului.

48. Adesea, ca un indicator de creștere, este utilă prezentarea investiției brute minus venitul neîncasat corespunzătoare unei noi activități adăugate ►M5 în perioadă ◄, după deducerea sumelor relevante aferente contractelor de leasing revocate.

Contracte de leasing operațional

49. Locatorii trebuie să prezinte activele aflate în regim de leasing operațional în ►M5 situația poziției financiare ◄, în conformitate cu natura acestora.

50. Venitul rezultat din leasingul operațional trebuie recunoscut ca venit în mod liniar pe durata contractului de leasing, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru ritmul în care se diminuează beneficiile generate de utilizarea activului în regim de leasing ([1]).

51. Costurile, inclusiv amortizarea, suportate pentru obținerea venitului din leasing, sunt recunoscute drept cheltuieli. Venitul din leasing (cu excepția încasărilor din servicii prestate precum asigurarea și întreținerea) este recunoscut în mod liniar pe durata contractului de leasing, chiar dacă încasările nu sunt înregistrate în acest mod, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru ritmul în care se diminuează beneficiile generate de utilizarea activului în regim de leasing.

52. Costurile directe inițiale suportate de locatori pentru negocierea și încheierea unui contract de leasing operațional trebuie adăugate la valoarea contabilă a activului dat în leasing și recunoscute drept cheltuială pe perioada contractului de leasing, pe aceeași bază ca venitul din leasing.

([1]) A se vedea, de asemenea, SIC-15 *Contracte de leasing operațional – Stimulente.*

▼B

53. Politica de amortizare a activelor amortizabile în regim de leasing trebuie să fie consecventă cu politica normală de amortizare a locatorului pentru active similare, iar amortizarea trebuie calculată în conformitate cu IAS 16 și IAS 38.

54. Pentru a stabili dacă un activ în regim de leasing s-a depreciat, entitatea aplică IAS 36.

55. Un locator producător sau distribuitor nu recunoaște niciun profit din vânzare atunci când încheie un contract de leasing operațional, deoarece operațiunea de leasing nu este echivalentă cu o vânzare.

56. Suplimentar față de respectarea dispozițiilor IFRS 7, în cazul leasingului operațional locatorii trebuie să prezinte următoarele:

(a) plățile minime viitoare rezultate din contractele irevocabile de leasing operațional, per total și pentru fiecare dintre perioadele de mai jos:

(i) până la un an;

(ii) între un an și cinci ani;

(iii) peste cinci ani;

(b) totalul chiriilor contingente recunoscute drept venituri ale perioadei;

(c) o descriere generală a contractelor de leasing ale locatorului;

57. Pe lângă acestea, pentru activele care fac obiectul unor contracte de leasing operațional locatorilor li se aplică dispozițiile privind prezentarea de informații din IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41.

TRANZACȚII DE VÂNZARE ȘI LEASEBACK

58. O tranzacție de vânzare și leaseback implică vânzarea unui activ și închirierea aceluiași activ în regim de leasing de către vânzător. Plățile de leasing și prețul de vânzare sunt de obicei interdependente, întrucât sunt negociate împreună. Tratamentul contabil al tranzacției de vânzare și leaseback depinde de tipul contractului de leasing.

59. Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback are drept rezultat un leasing financiar, orice surplus reprezentând diferența dintre suma rezultată din vânzare și valoarea contabilă nu trebuie recunoscut imediat ca venit de către vânzătorul-locatar, ci trebuie amânat și amortizat pe parcursul duratei contractului de leasing.

60. În cazul în care tranzacția de leaseback reprezintă un leasing financiar, tranzacția este un mijloc prin care locatorul acordă finanțare locatarului, activul având rolul de garanție. Din acest motiv nu se recomandă să se considere drept venit diferența dintre sumele rezultate din vânzare și valoarea contabilă. Această diferență se amână și se amortizează pe parcursul duratei contractului de leasing.

▼B

61. Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback are drept rezultat un leasing operațional și este evident că tranzacția se face la valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscut(ă) imediat. Dacă prețul de vânzare este mai mic decât valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscut(ă) imediat, cu excepția cazului în care pierderea se compensează prin plăți de leasing viitoare la o valoare sub prețul pieței, caz în care profitul sau pierderea trebuie amânat(ă) și amortizat(ă) proporțional cu plățile de leasing pe durata preconizată de utilizare a activului. Dacă prețul de vânzare este mai mare decât valoarea justă, surplusul reprezentând diferența dintre prețul de vânzare și valoarea justă trebuie amânat și amortizat pe durata preconizată de utilizare a activului.

62. Dacă tranzacția de leaseback este un leasing operațional, iar plățile de leasing și prețul de vânzare sunt stabilite la valoarea justă, a avut loc de fapt o tranzacție normală de vânzare și orice profit sau pierdere se recunoaşte imediat.

63. În cazul unui leasing operațional, dacă valoarea justă în momentul tranzacției de vânzare și leaseback este mai mică decât valoarea contabilă a activului, diferența dintre valoarea contabilă și valoarea justă trebuie recunoscută imediat ca pierdere.

64. În cazul unui leasing financiar nu este necesară o astfel de ajustare, decât dacă a avut loc o depreciere a valorii, caz în care valoarea contabilă se reduce până la valoarea recuperabilă în conformitate cu IAS 36.

65. Dispozițiile privind prezentarea informațiilor de către locatari și locatori se aplică în mod egal și în cazul tranzacțiilor de vânzare și leaseback. Descrierea solicitată a contractelor semnificative de leasing conduce la prezentarea clauzelor unice sau mai puțin obișnuite ale contractului sau a termenilor tranzacțiilor de vânzare și leaseback.

66. Tranzacțiile de vânzare și leaseback pot atrage aplicarea criteriilor din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* referitoare la prezentarea separată a informațiilor.

PREVEDERI TRANZITORII

67. Sub rezerva punctului 68, aplicarea retroactivă a prezentului standard este încurajată, dar nu impusă. Dacă standardul nu este aplicat retroactiv, se presupune că soldul oricărui leasing financiar preexistent a fost determinat corespunzător de către locator și trebuie contabilizat ulterior în conformitate cu prevederile prezentului standard.

68. O entitate care a aplicat anterior IAS 17 (revizuit în 1997) trebuie să aplice retroactiv modificările aduse de prezentul standard pentru toate contractele de leasing sau, dacă IAS 17 (revizuit în 1997) nu a fost aplicat retroactiv, trebuie să le aplice pentru toate contractele de leasing încheiate de la data inițială la care a aplicat standardul respectiv.

▼M22

68A. O entitate trebuie să-și reevalueze clasificarea elementelor de teren din contractele de leasing neexpirate la data la care adoptă modificările prezentate la punctul 69A, pe baza informațiilor existente la începutul acestor contracte de leasing. Ea trebuie să recunoască retroactiv un contract de leasing nou clasificat drept un leasing financiar, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Totuși, dacă o entitate nu deține informațiile necesare pentru aplicarea retroactivă a modificărilor, ea trebuie:

(a) să aplice modificările la acele contracte de leasing pe baza faptelor și circumstanțelor existente la data la care adoptă modificările; și

▼M22

(b) să recunoască activul și datoria aferent(ă) unui contract de leasing pe terenuri, nou clasificat drept leasing financiar la valorile lor juste de la acea dată; orice diferență dintre acele valori juste este recunoscută la rezultate reportate.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

69. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M22

69A. Punctele 14 și 15 au fost eliminate, iar punctele 15A și 68A au fost adăugate ca parte a *Îmbunătățirilor aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

RETRAGEREA IAS 17 (REVIZUIT ÎN 1997)

70. Prezentul standard înlocuieşte IAS 17 *Contracte de leasing* (revizuit în 1997).

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 18

Venituri

OBIECTIV

Veniturile sunt definite în *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* drept majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile, sub forma intrărilor de active sau măririi valorii activelor, sau a diminuării datoriilor, care au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii. Veniturile includ atât venituri din activitatea curentă, cât și câștiguri. Termenul de venituri din activitatea curentă se referă la acele venituri care apar în cursul desfășurării activităților obișnuite ale unei entități, termenul fiind regăsit și sub alte denumiri, precum vânzări, onorarii, dobânzi, dividende, redevențe. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil al veniturilor generate de anumite tipuri de tranzacții și evenimente.

Un element de primă importanță în contabilizarea veniturilor este determinarea momentului la care trebuie recunoscut un astfel de venit. Venitul din activitățile curente este recunoscut atunci când există probabilitatea ca entității să îi revină în viitor anumite beneficii economice și când aceste beneficii pot fi evaluate în mod fiabil. Prezentul standard identifică situațiile în care aceste criterii vor fi îndeplinite și, prin urmare, veniturile vor fi recunoscute. De asemenea, standardul furnizează îndrumări practice de aplicare a acestor criterii.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard trebuie aplicat pentru contabilizarea veniturilor provenite din următoarele tranzacții și evenimente:

   (a) vânzarea bunurilor;

   (b) prestarea serviciilor; și

   (c) utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende.

2. Prezentul standard înlocuiește IAS 18 *Recunoașterea veniturilor*, aprobat în 1982.

3. Bunurile includ bunurile produse de entitate în scopul vânzării, precum și bunurile cumpărate pentru a fi revândute, cum ar fi mărfurile cumpărate de către un comerciant en-detail sau terenurile și alte proprietăți deținute în scopul revânzării.

4. În mod normal, prestarea serviciilor implică executarea de către entitate a unei sarcini convenite printr-un contract, pe parcursul unei anumite perioade de timp. Serviciile pot fi prestate în cursul unei singure perioade sau de-a lungul mai multor perioade. Unele contracte de prestare a serviciilor sunt direct aferente contractelor de construcție, de exemplu cele care se referă la serviciile prestate de directorii de proiecte și de arhitecți. Veniturile generate de aceste contracte nu sunt tratate în standardul de față, ci sunt tratate în conformitate cu dispozițiile aplicabile contractelor de construcție, specificate în IAS 11 *Contracte de construcție*.

5. Utilizarea de către terți a activelor entității generează venituri sub formă de:

   (a) dobânzi – taxe pentru utilizarea numerarului sau a echivalentelor de numerar, sau pentru sume datorate entității;

▼B

(b) redevențe – taxe pentru utilizarea activelor imobilizate ale entității, cum ar fi brevetele, mărcile, drepturile de autor și programele informatice; și

(c) dividende – distribuirile profiturilor către deținătorii de investiții de capital, proporțional cu partea deținută dintr-o anumită clasă de capital.

6. Prezentul standard nu tratează veniturile provenite din:

(a) contracte de leasing (a se vedea IAS 17 *Contracte de leasing*);

(b) dividende provenite din investiții contabilizate pe baza metodei punerii în echivalență (a se vedea IAS 28 *Investiții în entitățile asociate*);

(c) contracte de asigurare care intră sub incidența IFRS 4 *Contracte de asigurare*;

(d) modificări ale valorii juste a activelor financiare și datoriilor financiare sau cedarea acestora (a se vedea IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*);

(e) modificări ale valorii altor active circulante;

(f) recunoașterea inițială și recunoașterea modificărilor valorii juste a activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*);

(g) recunoașterea inițială a producției agricole (a se vedea IAS 41); și

(h) extracția minereurilor.

DEFINIȚII

7. Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu sensurile specificate în continuare:

Venitul reprezintă intrarea brută de beneficii economice pe parcursul perioadei, generate ►**M5** în desfășurarea ◄ activităților obișnuite ale unei entități, atunci când această intrare are drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât creșterile legate de contribuțiile participanților la capitalurile proprii.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►**M5** într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

8. Veniturile includ doar intrările brute de beneficii economice primite sau de primit de către entitate în nume propriu. Sumele colectate în numele unor terțe părți, cum ar fi taxele de vânzare, taxele pentru bunuri și servicii, și taxele pe valoarea adăugată nu sunt beneficii economice generate pentru entitate și nu au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii. Prin urmare, sunt excluse din venituri. Similar, în cazul unui contract de mandat, intrările brute de beneficii economice includ sumele colectate în numele mandantului și care nu au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii ale entității. Sumele colectate în numele mandantului nu reprezintă venituri. În schimb, veniturile sunt reprezentate de valoarea comisioanelor.

▼B

EVALUAREA VENITURILOR

9. Veniturile trebuie evaluate la valoarea justă a contraprestației primită sau de primit ([1]).

10. Valoarea veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată de obicei printr-un acord dintre entitate și cumpărătorul sau utilizatorul activului. Veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, ținând cont de valoarea oricăror reduceri comerciale și rabaturi cantitative permise de entitate.

11. În cele mai multe cazuri, contraprestația este sub formă de numerar sau de echivalente de numerar, iar valoarea veniturilor este suma numerarului sau echivalentelor de numerar primit(e) sau care urmează a fi primit(e). Cu toate acestea, în momentul în care intrarea de numerar sau de echivalente de numerar este amânată, valoarea justă a contraprestației poate fi mai mică decât valoarea nominală a numerarului primit sau de primit. De exemplu, o entitate poate oferi cumpărătorului un credit fără dobândă sau poate accepta de la acesta efecte comerciale cu o rată a dobânzii mai mică decât cea de pe piață drept contraprestație pentru vânzarea bunurilor. Atunci când acest acord constituie efectiv o tranzacție financiară, valoarea justă a contraprestației este determinată prin actualizarea tuturor sumelor de primit în viitor, utilizând o rată a dobânzii implicită. Rata dobânzii implicită este rata care poate fi determinată în modul cel mai clar dintre:

(a) rata predominantă pentru un instrument similar al unui emitent cu un rating de credit similar; sau

(b) o rată a dobânzii care actualizează valoarea nominală a instrumentului la prețul curent de vânzare în numerar a bunurilor sau a serviciilor.

Diferența dintre valoarea justă și valoarea nominală a contraprestației este recunoscută drept venit din dobânzi, în conformitate cu punctele 29 și 30 și în conformitate cu IAS 39.

12. Atunci când bunurile sau serviciile sunt schimbate sau tranzacționate cu bunuri sau servicii similare ca natură și valoare, schimbul nu este privit ca fiind o tranzacție care generează venit. De obicei, acesta este cazul mărfurilor precum uleiul sau laptele, în cazul cărora furnizorii schimbă stocurile între diverse zone pentru a satisface cererea de moment dintr-o zonă anume. În momentul în care bunurile sunt vândute sau se prestează servicii în schimbul unor bunuri sau servicii care nu sunt similare, schimbul este privit ca fiind o tranzacție ce generează venit. Venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, ajustat cu orice sume transferate în numerar sau echivalente de numerar. Când valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite nu poate fi evaluată în mod fiabil, venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor cedate, ajustată cu valoarea oricăror sume transferate în numerar sau echivalente de numerar.

IDENTIFICAREA TRANZACȚIEI

13. Criteriile de recunoaștere din prezentul standard sunt aplicate de obicei separat pentru fiecare tranzacție. Cu toate acestea, în anumite situații este necesară aplicarea criteriilor de recunoaștere componentelor identificabile separat ale unei singure tranzacții, pentru a putea reflecta fondul economic al tranzacției. De exemplu, când prețul de vânzare al unui produs include o sumă identificabilă pentru servicii ulterioare, această sumă este înregistrată în avans și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care este efectuat serviciul. În schimb, criteriile de recunoaștere se aplică pentru două sau mai multe tranzacții luate împreună în cazul în care acestea sunt legate în așa fel încât efectul comercial nu poate fi înțeles fără a se face referire la ansamblul tranzacțiilor luate ca întreg. De exemplu, o entitate poate să vândă bunuri și, în același timp, să încheie un acord separat privind răscumpărarea bunurilor la o dată ulterioară, negând astfel efectul de fond al tranzacției, caz în care cele două tranzacții sunt tratate împreună.

([1]) A se vedea, de asemenea, SIC-31 *Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate*.

▼B

VÂNZAREA BUNURILOR

14. Veniturile din vânzarea bunurilor trebuie recunoscute în momentul în care au fost îndeplinite toate condițiile următoare:

(a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor;

(b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o în mod normal în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

(c) valoarea veniturilor poate fi estimată în mod fiabil;

(d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate pentru entitate; și

(e) costurile suportate sau care urmează să fie suportate în legătură cu tranzacția respectivă pot fi evaluate în mod fiabil.

15. Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări en-detail. În alte cazuri, transferul riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului.

16. Dacă entitatea păstrează riscuri semnificative aferente proprietății, tranzacția nu reprezintă o vânzare și veniturile nu sunt recunoscute. O entitate poate păstra un risc semnificativ aferent proprietății în mai multe modalități. Exemple de situații în care entitatea poate păstra riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate sunt:

(a) atunci când entitatea își asumă o obligație legată de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de clauzele normale de garanție;

(b) atunci când primirea veniturilor dintr-o anumită vânzare este condiționată de primirea de către cumpărător a veniturilor din vânzarea, la rândul său, a bunurilor;

(c) atunci când bunurile sunt trimise, dar trebuie să fie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului care nu a fost încă executată de entitate; și

(d) atunci când cumpărătorul are dreptul de a anula vânzarea dintr-un motiv specificat în contractul de vânzare cumpărare, iar entitatea nu este sigură de probabilitatea returnării bunurilor.

17. Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar în scopul asigurării colectării sumei ce i se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare și veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu de entitate care păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare en-detail cu clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil retururile viitoare și poate recunoaște o datorie aferentă retururilor pe baza experienței anterioare și a altor factori relevanți.

▼B

18. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate pentru entitate. În anumite cazuri, acest lucru poate fi puțin probabil până în momentul primirii contraprestației sau până când este înlăturată o incertitudine. De exemplu, poate fi incert faptul că o autoritate guvernamentală străină va acorda permisiunea de a remite contraprestația pentru o vânzare într-o țară străină. Când permisiunea este acordată, incertitudinea este înlăturată și venitul este recunoscut. Cu toate acestea, în momentul în care apare o incertitudine legată de colectabilitatea unei sume incluse deja în venituri, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei colectare a încetat a mai fi probabilă este recunoscută mai degrabă ca o cheltuială, decât ca o ajustare a valorii veniturilor recunoscute inițial.

19. Veniturile și cheltuielile legate de aceeași tranzacție sau eveniment se recunosc simultan, acest proces fiind denumit în mod curent corelarea veniturilor cu cheltuielile. Cheltuielile, inclusiv garanțiile și alte costuri care urmează să fie suportate ulterior trimiterii bunurilor, pot fi evaluate de obicei în mod fiabil atunci când celelalte condiții de recunoaștere a veniturilor au fost satisfăcute. Cu toate acestea, veniturile nu pot fi recunoscute atunci când cheltuielile nu pot fi evaluate în mod fiabil; în asemenea cazuri, orice contraprestație deja primită pentru vânzarea bunurilor este recunoscută ca datorie.

PRESTAREA SERVICIILOR

20. Atunci când rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii poate fi estimat în mod fiabil, venitul asociat tranzacției trebuie să fie recunoscut în funcție de stadiul de execuție a tranzacției la data închiderii ►**M5** situației poziției financiare ◄. Rezultatul unei tranzacții poate fi estimat în mod fiabil atunci când sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

(a) valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil;

(b) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate pentru entitate;

(c) stadiul de execuție a tranzacției la data închiderii ►**M5** situației poziției financiare ◄ poate fi evaluat în mod fiabil; și

(d) costurile suportate pentru tranzacție și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod fiabil ([1]).

21. Recunoașterea veniturilor în funcție de stadiul de execuție a tranzacției este deseori denumită „metoda procentului de finalizare”. Conform acestei metode, veniturile sunt recunoscute în perioadele contabile în care sunt prestate serviciile. Recunoașterea veniturilor pe această bază oferă informații utile referitoare la proporțiile activității de prestare a serviciilor și ale rezultatelor acesteia pe parcursul unei perioade. IAS 11 prevede de asemenea recunoașterea veniturilor pe această bază. Dispozițiile IAS 11 sunt în general aplicabile recunoașterii veniturilor și cheltuielilor asociate unei tranzacții care implică prestarea de servicii.

22. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate pentru entitate. Cu toate acestea, atunci când apare o incertitudine legată de colectabilitatea unei sume deja incluse în venituri, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei colectare a încetat a mai fi probabilă este recunoscută mai degrabă ca o cheltuială, decât ca o ajustare a valorii veniturilor recunoscute inițial.

([1]) A se vedea, de asemenea, SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing* și SIC-31 *Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate*.

▼B

23. O entitate este în general capabilă să facă estimări fiabile după ce a convenit următoarele cu celelalte părți la tranzacție:

(a) drepturile exercitabile ale fiecărei părți privind serviciile de executat și de primit de către părți;

(b) contraprestația aferentă schimbului; și

(c) modul și condițiile de decontare.

De asemenea, este de regulă necesar ca entitatea să dețină un sistem intern eficient de previzionare și raportare financiară. Entitatea analizează și, când este necesar, revizuiește estimările veniturilor pe măsură ce serviciul este executat. Necesitatea unor asemenea revizuiri nu înseamnă neapărat că rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod fiabil.

24. Stadiul de execuție a unei tranzacții poate fi determinat prin diverse metode. O entitate utilizează metoda care evaluează în mod fiabil serviciile executate. În funcție de natura tranzacției, metodele pot include:

(a) studii privind lucrările executate;

(b) serviciile executate până la data respectivă ca procent din serviciile totale care trebuie executate; sau

(c) ponderea costurilor suportate până la data respectivă în totalul costurilor estimate ale tranzacției. Numai costurile care reflectă serviciile executate până la data respectivă sunt incluse în costurile suportate până la data în cauză. Numai costurile care reflectă serviciile executate sau care urmează a fi executate sunt incluse în costurile totale estimate ale tranzacției.

Plățile pe măsura execuției și avansurile de la clienți nu reflectă, de obicei, serviciile executate.

25. În scopuri practice, atunci când serviciile sunt executate prin intermediul unui număr nedeterminat de prestații de-a lungul unei perioade specificate de timp, veniturile sunt recunoscute liniar pe durata perioadei respective, în afară de cazul în care există dovezi că o altă metodă ar putea reprezenta mai bine stadiul de execuție. Când o prestație anume este mult mai importantă decât orice alte prestații, recunoașterea veniturilor este amânată până în momentul în care prestația respectivă este executată.

26. Când rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod fiabil, venitul trebuie recunoscut doar în limita cheltuielilor recunoscute care pot fi recuperate.

27. În cursul stadiilor de început ale unei tranzacții se întâmplă deseori ca rezultatul tranzacției să nu poată fi estimat în mod fiabil. Cu toate acestea, ar putea exista probabilitatea ca entitatea să recupereze costurile tranzacției pe care le-a suportat. Prin urmare, veniturile sunt recunoscute doar în măsura costurilor suportate care se preconizează că vor putea fi recuperate. Având în vedere că rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod fiabil, nu se recunoaște niciun profit.

28. În cazul în care rezultatul unei tranzacții nu poate fi estimat în mod fiabil și recuperarea costurilor suportate nu este probabilă, veniturile nu sunt recunoscute, iar costurile suportate sunt recunoscute drept cheltuieli. În momentul în care incertitudinile care împiedicau estimarea fiabilă a rezultatului contractului nu mai există, veniturile sunt recunoscute în conformitate mai degrabă cu punctul 20, decât cu punctul 26.

▼B

DOBÂNZI, REDEVENȚE ȘI DIVIDENDE

29. Veniturile rezultate din utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende trebuie recunoscute în conformitate cu punctul 30 atunci când:

(a) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie generate pentru entitate; și

(b) suma veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil.

30. Veniturile trebuie recunoscute pe următoarele baze:

(a) dobânzile trebuie recunoscute utilizând metoda dobânzii efective, așa cum este descrisă la punctele 9 și AG5-AG8 din IAS 39;

(b) redevențele trebuie recunoscute pe baza contabilității de angajamente, în conformitate cu fondul contractului în cauză; și

(c) dividendele trebuie recunoscute atunci când este stabilit dreptul acționarului de a primi plata.

31. [Eliminat]

▼M7

32. Când dobânda neplătită a fost acumulată înainte de achiziționarea unei investiții purtătoare de dobândă, încasările ulterioare de dobândă sunt distribuite între perioadele de preachiziție și de postachiziție; doar partea postachiziție este recunoscută ca venit.

▼B

33. Redevențele se acumulează conform termenilor contractului relevant și se recunosc de obicei pe această bază, în afara cazului în care, având în vedere fondul contractului, este mai potrivit să se recunoască veniturile pe alte baze sistematice și raționale.

34. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacției să fie generate pentru entitate. Cu toate acestea, când apare o incertitudine legată de colectabilitatea unei valori deja incluse în venituri, suma care nu poate fi colectată sau suma a cărei colectare a încetat a mai fi probabilă este recunoscută mai degrabă ca o cheltuială, decât ca o ajustare a valorii veniturilor recunoscute inițial.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

35. O entitate trebuie să prezinte:

(a) politicile contabile adoptate pentru recunoașterea venitului, inclusiv metodele adoptate pentru determinarea stadiului de execuție a tranzacțiilor care implică prestarea de servicii;

(b) valoarea fiecărei categorii semnificative de venit recunoscute în cursul perioadei, inclusiv venitul apărut din:

(i) vânzarea bunurilor;

(ii) prestarea serviciilor;

(iii) dobândă;

(iv) redevențe;

(v) dividende; și

(c) valoarea veniturilor apărute din schimburile de bunuri sau servicii incluse în fiecare categorie semnificativă de venit.

▼B

36. O entitate prezintă orice active sau datorii contingente în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Datoriile contingente și activele contingente pot să apară din elemente cum ar fi costuri de garanție, pretenții, penalizări sau pierderi posibile.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

37. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1995 sau ulterior acestei date.

▼M7

38. *Costul unei investiții într-o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată* (Amendamente la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* și IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*), publicat în mai 2008, a modificat punctul 32. O entitate trebuie să aplice această modificare prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele aferente punctelor 4 și 38A din IAS 27 pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să aplice în același timp modificarea punctului 32.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 19

Beneficiile angajaților

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a prescrie contabilizarea și prezentarea informațiilor referitoare la beneficiile angajaților. Standardul impune unei entități să recunoască:

(a) o datorie, atunci când un angajat a prestat servicii în schimbul beneficiilor care urmează a fi plătite în viitor; și

(b) o cheltuială, atunci când entitatea consumă beneficiile economice care apar ca urmare a serviciului prestat de un angajat în schimbul beneficiilor pentru angajați.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard trebuie aplicat de un angajator la contabilizarea tuturor beneficiilor angajaților, cu excepția beneficiilor cărora li se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.

2. Prezentul standard nu tratează raportarea de către planurile de beneficii pentru angajați (a se vedea IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii*).

3. Prezentul standard se aplică tuturor beneficiilor angajaților, inclusiv celor care sunt acordate:

   (a) în baza unor planuri oficiale sau a altor acorduri oficiale între o entitate și angajații individuali, grupuri de angajați sau reprezentanți ai acestora;

   (b) în baza unor dispoziții legislative sau prin acorduri la nivel de sector de activitate, prin care entităților li se impune să contribuie la planuri naționale, de stat, ale sectoarelor de activitate, sau alte planuri multipatronale; sau

   (c) prin practici neoficiale care generează o obligație implicită. Practicile neoficiale generează o obligație implicită atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaților. Un exemplu de obligație implicită este atunci când o modificare a practicilor neoficiale ale entității ar cauza daune inacceptabile relației acesteia cu angajații.

4. Beneficiile angajaților includ:

   (a) beneficii pe termen scurt ale angajaților, precum retribuții, salarii și contribuții la asigurările sociale, concedii de odihnă anuale plătite și concedii medicale plătite, prime și participări la profit (dacă se plătesc în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei) și beneficii nemonetare (precum asistență medicală, locuințe, mașini, precum și bunuri sau servicii gratuite sau subvenționate), pentru angajații actuali;

   (b) beneficii postangajare, precum pensiile, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață postangajare și asistență medicală postangajare;

   (c) alte beneficii pe termen lung ale angajaților, inclusiv concedii pentru vechime în serviciu sau concedii sabatice, jubilee sau alte beneficii legate de vechimea în serviciu, indemnizații pentru invaliditate de lungă durată și, dacă nu sunt plătibile în totalitate în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei, participări la profit, prime și compensații amânate; și

▼B

(d) compensații pentru încetarea contractului de muncă.

Deoarece fiecare categorie identificată mai sus la literele (a)-(d) are caracteristici diferite, prezentul standard stabilește dispoziții separate pentru fiecare categorie.

5. Beneficiile angajaților includ beneficii oferite fie angajaților, fie persoanelor aflate în întreținerea acestora și pot fi decontate prin plăți (sau prin furnizarea de bunuri sau servicii) efectuate fie în mod direct către angajați, către soțul (soția), copiii sau alte persoane aflate în întreținerea acestora, fie unor terțe părți, precum societățile de asigurare.

6. Un angajat poate presta servicii unei entități lucrând cu normă întreagă, cu jumătate de normă, fiind angajat permanent, ocazional sau temporar. În sensul prezentului standard, termenul „angajați" include directorii și alți membri ai personalului de conducere.

DEFINIȚII

7. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Beneficiile angajaților sunt toate formele de contraprestații acordate de o entitate în schimbul serviciului prestat de angajați.

▼M8

Beneficiile pe termen scurt ale angajaților sunt beneficii ale angajaților (altele decât compensațiile pentru încetarea contractului de muncă) care sunt scadente în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză.

▼B

Beneficiile postangajare sunt beneficii ale angajaților (altele decât compensațiile pentru încetarea contractului de muncă) care sunt plătibile după terminarea contractului de muncă.

Planurile de beneficii postangajare sunt acorduri oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate acordă unuia sau mai multor angajați beneficii postangajare.

Planurile de contribuții determinate sunt planuri de beneficii postangajare în baza cărora o entitate plătește contribuții fixe către o entitate separată (un fond) și nu va avea nicio obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciilor prestate de angajați în perioada curentă sau în perioadele anterioare.

Planurile de beneficii determinate sunt planuri de beneficii postangajare, altele decât planurile de contribuții determinate.

Planurile multipatronale sunt planuri de contribuții determinate (altele decât planurile de stat) sau planuri de beneficii determinate (altele decât planurile de stat) care:

(a) pun în comun activele cu care contribuie diverse entități care nu se află sub control comun; și

(b) folosesc acele active pentru a asigura beneficii angajaților mai multor entități, bazându-se pe faptul că atât nivelul contribuțiilor, cât și nivelul beneficiilor sunt determinate fără a se ține seama de identitatea entității care angajează personalul în cauză.

▼M8

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt beneficii ale angajaților (altele decât beneficiile postangajare și compensațiile pentru încetarea contractului de muncă) care nu sunt scadente în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză.

▼B

Compensațiile pentru încetarea contractului de muncă sunt beneficii ale angajaților care se plătesc ca urmare fie:

(a) a deciziei unei entități de a desface contractul de muncă al unui angajat înainte de data normală de pensionare; fie

(b) a deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar disponibilizarea în schimbul compensațiilor respective.

Beneficiile legitime ale angajaților sunt beneficii ale angajaților care nu sunt condiționate de angajări viitoare.

Valoarea actualizată a unei obligații privind beneficiul determinat este valoarea actualizată, fără scăderea valorii oricăror active ale planului, a plăților viitoare necesare pentru decontarea obligației care rezultă din serviciul prestat de angajat în perioada curentă și în perioadele anterioare.

Costul serviciilor curente reprezintă creșterea valorii actualizate a obligației privind un beneficiu determinat, care rezultă din serviciul prestat de angajat în perioada curentă.

Cheltuielile cu dobânzile reprezintă creșterea în decursul unei perioade a valorii actualizate a unei obligații privind beneficiul determinat care apare pentru că beneficiile sunt cu o perioadă mai aproape de decontare.

Activele planului cuprind:

(a) activele deținute de un fond de beneficii ale angajaților pe termen lung; și

(b) polițele de asigurare restrictive.

Activele deținute de un fond de beneficii ale angajaților pe termen lung sunt activele (altele decât instrumentele financiare netransferabile emise de entitatea raportoare) care:

(a) sunt deținute de o entitate (un fond) care este separată din punct de vedere juridic de entitatea raportoare și al cărei unic scop este de a plăti sau finanța beneficii ale angajaților; și

(b) sunt disponibile utilizării numai cu scopul de a plăti sau finanța beneficii ale angajaților, nu sunt disponibile creditorilor entității raportoare (nici măcar în caz de faliment) și nu pot fi returnate entității raportoare, cu excepția cazului în care:

(i) activele rămase în posesia fondului sunt suficiente pentru a îndeplini toate obligațiile privind beneficiile angajaților, obligații aferente planului sau entității raportoare; sau

(ii) activele sunt returnate entității raportoare, cu scopul de a o rambursa pentru beneficiile angajaților deja plătite.

▼B

O *poliță de asigurare restrictivă* este o poliță de asigurare ([1]) emisă de un asigurător care nu este parte afiliată (așa cum este definită în IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*) a entității raportoare, dacă încasările aferente poliței:

(a) pot fi utilizate doar pentru a plăti sau finanța beneficii ale angajaților în baza unui plan de beneficii determinate; și

(b) nu sunt disponibile creditorilor entității raportoare (nici măcar în caz de faliment) și nu pot fi plătite entității raportoare, cu excepția cazului în care:

(i) încasările reprezintă un surplus de active care nu sunt necesare îndeplinirii prin poliță a tuturor obligațiilor cu privire la beneficiile angajaților; sau

(ii) încasările sunt returnate entității raportoare cu scopul de a o rambursa pentru beneficiile angajaților deja plătite.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

▼M8

Rentabilitatea activelor planului reprezintă dobânda, dividendele și orice alt venit care derivă din activele planului, împreună cu câștiguri și pierderi realizate sau nerealizate generate de activele planului, minus orice costuri de administrare a planului (altele decât cele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru evaluarea obligației privind beneficiul determinat) și minus orice impozit de plătit de către planul respectiv.

▼B

Câștigurile și pierderile actuariale cuprind:

(a) ajustări din experiență (efectele diferențelor între ipotezele actuariale anterioare și ceea ce s-a întâmplat de fapt); și

(b) efectele modificărilor ipotezelor actuariale.

▼M8

Costul serviciilor trecute reprezintă modificarea valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat pentru serviciul prestat de angajat în perioade anterioare, care rezultă în perioada curentă din introducerea sau modificarea unor beneficii postangajare sau a altor beneficii pe termen lung ale angajaților. Costul serviciilor trecute poate fi atât pozitiv (atunci când beneficiile sunt introduse sau modificate astfel încât valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat să crească), cât și negativ (atunci când beneficiile existente sunt modificate astfel încât valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat să scadă).

▼B

BENEFICII PE TERMEN SCURT ALE ANGAJAȚILOR

8. Beneficiile pe termen scurt ale angajaților includ elemente precum:

(a) retribuții, salarii și contribuții la asigurările sociale;

([1]) O poliță de asigurare restrictivă nu este neapărat un contract de asigurare, așa cum este definit în IFRS 4 *Contracte de asigurare*.

▼M8

(b) absențe compensate pe termen scurt (precum concediul de odihnă anual plătit și concediul medical plătit), caz în care compensațiile pentru absențe sunt scadente în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul aferent;

▼B

(c) participări la profit și prime de plătit în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul aferent; și

(d) beneficii nemonetare (precum asistența medicală, locuința, mașinile și bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali.

9. Contabilizarea beneficiilor pe termen scurt ale angajaților este în general simplă, pentru că nu sunt necesare ipoteze actuariale pentru a evalua obligația sau costul și nu există nicio posibilitate de apariție a unui câștig sau a unei pierderi actuarial(e). Mai mult, obligațiile privind beneficiile pe termen scurt ale angajaților sunt evaluate pe o bază neactualizată.

Recunoaștere și evaluare

Toate beneficiile pe termen scurt ale angajaților

10. Atunci când un angajat a prestat un serviciu către o entitate în decursul unei perioade contabile, entitatea trebuie să recunoască valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajaților preconizată a fi plătită în schimbul acelui serviciu:

(a) ca datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei valori deja plătite. Dacă valoarea deja plătită depășește valoarea neactualizată a beneficiilor, o entitate trebuie să recunoască acea diferență ca activ (cheltuială înregistrată în avans) în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar; și

(b) ca o cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 *Stocuri* și IAS 16 *Imobilizări corporale*).

Punctele 11, 14 și 17 explică modul în care o entitate trebuie să aplice această dispoziție beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma absențelor compensate și a planurilor de prime și de participare la profit.

Absențe compensate pe termen scurt

11. O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma absențelor compensate, conform punctului 10, după cum urmează:

(a) în cazul absențelor compensate cumulate, atunci când angajații prestează un serviciu care le crește dreptul la absențe compensate viitoare; și

(b) în cazul absențelor compensate necumulate, atunci când acestea au loc.

12. O entitate poate compensa angajații pentru absențe din diferite motive, inclusiv concedii, invalidități pe termen scurt și boli, maternitate sau paternitate, îndeplinirea datoriei de jurat și a serviciului militar. Dreptul la absențe compensate se împarte în două categorii:

(a) prin cumulare; și

(b) prin necumulare.

▼B

13. Absențele compensate cumulate sunt acelea care sunt reportate și pot fi folosite în perioade viitoare, dacă nu se utilizează în întregime dreptul aferent perioadei curente. Absențele compensate cumulate pot fi fie legitime, (cu alte cuvinte, la plecarea din entitate angajații au dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit), fie nelegitime (când angajații nu au dreptul la plecare la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit). Când angajații prestează un serviciu care le crește dreptul la absențe viitoare compensate, apare o obligație. Obligația există și este recunoscută chiar dacă absențele compensate sunt nelegitime, deși posibilitatea ca angajații să poată pleca înainte de a folosi dreptul cumulat legitim afectează evaluarea respectivei obligații.

14. O entitate trebuie să evalueze costul preconizat al absențelor compensate cumulate ca fiind valoarea suplimentară pe care entitatea preconizează că o va plăti ca rezultat al dreptului nefolosit care s-a cumulat la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

15. Metoda precizată la punctul anterior evaluează obligația la valoarea plăților suplimentare care sunt preconizate să apară exclusiv din faptul că beneficiul se cumulează. În multe cazuri, o entitate poate să nu aibă nevoie să efectueze calcule detaliate pentru a estima că nu există nicio obligație semnificativă cu privire la absențele compensate nefolosite. De exemplu, o obligație pentru plata unui concediu medical este probabil să fie semnificativă doar dacă există o înțelegere oficială sau neoficială conform căreia concediul medical plătit nefolosit poate fi luat drept concediu de odihnă plătit.

Exemplu ilustrativ pentru punctele 14 și 15

O entitate are 100 de angajați care au fiecare dreptul la cinci zile lucrătoare de concediu medical plătit în fiecare an. Concediul medical nefolosit poate fi reportat pentru un singur an calendaristic. Concediul medical este întâi scos din dreptul anului curent și apoi din orice sold reportat din anul anterior (pe baza LIFO). La 30 decembrie 20X1, media dreptului nefolosit este de două zile pe angajat. Entitatea preconizează, pe baza experienței trecute, care se așteaptă a se repeta, că 92 de angajați nu își vor lua mai mult de cinci zile de concediu medical plătit în 20X2 și că ceilalți 8 angajați rămași își vor lua, în medie, șase zile și jumătate fiecare.

Entitatea preconizează că va plăti suplimentar 12 zile de concediu medical, ca rezultat al dreptului nefolosit cumulat la 31 decembrie 20X1 (o zi și jumătate pentru fiecare dintre cei 8 angajați). Prin urmare, entitatea recunoaște o datorie egală cu plata a 12 zile de concediu medical.

16. Absențele compensate necumulate nu sunt reportate: ele expiră, dacă nu se face uz în întregime de dreptul aferent perioadei curente și nu dau dreptul angajaților la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit, la plecarea din entitate. Acesta este, de obicei, cazul concediilor medicale plătite (în măsura în care dreptul anterior nu duce la creșterea dreptului viitor), al concediilor de maternitate sau de paternitate și al absențelor compensate pentru îndeplinirea datoriei de jurat sau a serviciului militar. O entitate nu recunoaște nicio datorie sau cheltuială până în momentul absenței, deoarece serviciul prestat de angajat nu crește valoarea beneficiului.

▼B

Planuri privind participarea la profit și prime

17. O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al participării la profit și al primelor în conformitate cu punctul 10, atunci și numai atunci când:

(a) entitatea are o obligație legală sau implicită de a efectua astfel de plăți ca urmare a unor evenimente anterioare; și

(b) poate fi făcută o estimare fiabilă a obligației.

O obligație actualizată există atunci și numai atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze plățile respective.

18. În baza unor planuri de participare la profit, angajații primesc procente din profit doar dacă rămân în entitate pentru o perioadă specificată. Astfel de planuri creează o obligație implicită pe măsură ce angajații prestează servicii care duc la creșterea valorii de plătit dacă aceștia rămân în serviciu până la sfârșitul perioadei specificate. Evaluarea unor astfel de obligații implicite reflectă posibilitatea ca unii angajați să poată pleca din entitate fără a primi procente din profit.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 18

Un plan de participare la profit prevede ca o entitate să plătească anual o proporție specificată din profit angajaților care au lucrat pe întreg parcursul anului. Dacă niciun angajat nu a plecat din entitate în timpul anului, plățile totale care trebuie efectuate din profit pentru acel an vor fi de 3 % din profit. Entitatea estimează că rotația personalului va reduce plățile la 2,5 % din profit.

Entitatea recunoaște o datorie și o cheltuială de 2,5 % din profit.

19. O entitate poate să nu aibă nicio obligație legală de a plăti o primă. Cu toate acestea, în unele cazuri, o entitate are obiceiul de a plăti prime. În astfel de cazuri, entitatea are o obligație implicită pentru că aceasta nu are o altă alternativă realistă decât de a plăti aceste prime. Evaluarea obligației implicite reflectă posibilitatea ca unii angajați să plece din entitate fără a primi o primă.

20. O entitate poate face o estimare fiabilă în legătură cu obligația ei implicită sau legală în baza unui plan de participare la profit sau a unui plan de prime, atunci și numai atunci când:

(a) termenii oficiali ai planului conțin o formulă de determinare a valorii beneficiului;

(b) entitatea determină sumele de plătit înainte de autorizarea publicării situațiilor financiare; sau

(c) experiența anterioară oferă probe clare în ceea ce privește valoarea obligației implicite a entității.

21. O obligație care decurge din planuri de participare la profit și planuri de prime rezultă din serviciul prestat de angajat și nu dintr-o tranzacție cu proprietarii entității. Prin urmare, o entitate recunoaște costul planurilor de participare la profit și al planurilor de prime nu ca distribuire a profitului, ci ca o cheltuială.

▼B

22. Dacă plățile de participare la profit și cele aferente primelor nu se efectuează integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații au prestat serviciul aferent, aceste plăți sunt alte beneficii pe termen lung ale angajaților (a se vedea punctele 126-131).

Prezentarea informațiilor

23. Deși prezentul standard nu prevede prezentări specifice pentru beneficiile pe termen scurt ale angajaților, alte standarde pot prevedea astfel de prezentări. De exemplu, IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate* prevede ca o entitate să prezinte informații privind beneficiile angajaților pentru personalul-cheie din conducere. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* prevede prezentări de informații privind cheltuielile aferente beneficiilor angajaților.

BENEFICII POSTANGAJARE: DISTINCȚIA ÎNTRE PLANURI DE CONTRIBUȚII DETERMINATE ȘI PLANURI DE BENEFICII DETERMINATE

24. Beneficiile postangajare includ, de exemplu:

(a) beneficii de pensionare, precum pensiile; și

(b) alte beneficii postangajare, precum asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare.

Acordurile prin care o entitate acordă beneficii postangajare sunt planuri de beneficii postangajare. O entitate aplică prezentul standard tuturor acordurilor de acest gen, fie că implică sau nu înființarea unei entități separate pentru a primi contribuțiile și pentru a plăti beneficiile.

25. Planurile de beneficii postangajare sunt clasificate fie drept planuri de contribuții determinate, fie drept planuri de beneficii determinate, în funcție de fondul economic al planului, așa cum decurge din termenii și condițiile sale principale. În cazul planurilor de contribuții determinate:

(a) obligația legală sau implicită a entității este limitată la valoarea cu care aceasta convine să contribuie la fond. Astfel, valoarea beneficiilor postangajare primite de angajat este determinată de valoarea contribuțiilor plătite de o entitate (și, poate, de asemenea, și de angajat) unui plan de beneficii postangajare sau unei societăți de asigurare, împreună cu randamentul investițiilor generate de contribuții; și

(b) în consecință, riscul actuarial (acela că beneficiile vor fi mai mici decât se preconizează) și riscul investiției (acela că activele investite vor fi insuficiente pentru a putea genera beneficiile preconizate) revin angajatului.

26. Exemple de cazuri în care obligația unei entități nu se limitează la valoarea cu care aceasta convine să contribuie la fond sunt cele în care entitatea are o obligație legală sau implicită prin intermediul:

(a) unei formule de calcul a beneficiilor aferente planului care nu este legată în mod exclusiv de valoarea contribuțiilor;

▼B

(b) unei garanții, fie în mod indirect printr-un plan, fie în mod direct, a rentabilității specificate a contribuțiilor; sau

(c) acelor practici neoficiale care dau naștere unei obligații implicite. De exemplu, o obligație implicită poate apărea atunci când o entitate are un trecut care dovedește că obișnuiește să majoreze beneficiile foștilor angajați pentru a ține pasul cu inflația, indiferent dacă nu are nicio obligație legală de a face acest lucru.

27. În baza planurilor de beneficii determinate:

(a) entitatea are obligația să acorde angajaților actuali și foștilor angajați beneficiile convenite; și

(b) riscul actuarial (acela că beneficiile vor costa mai mult decât se preconizează) și riscul investiției revin, în fond, entității. Dacă realizările actuariale sau investiționale sunt mai slabe decât se preconizează, obligația entității poate să crească.

28. Punctele 29-42 de mai jos explică diferența dintre planurile de contribuții determinate și planurile de beneficii determinate în contextul planurilor multipatronale, al planurilor de stat și al beneficiilor asigurate.

Planuri multipatronale

29. O entitate trebuie să clasifice un plan multipatronal ca un plan de contribuții determinate sau un plan de beneficii determinate în funcție de termenii planului (inclusiv orice obligație implicită care depășește termenii oficiali). În cazul în care un plan multipatronal este un plan de beneficii determinate, o entitate trebuie:

(a) să contabilizeze partea care îi revine din obligația privind beneficiul determinat, din activele planului și din costul asociat planului, în același mod ca pentru orice alt plan de beneficii determinate; și

(b) să prezinte informațiile prevăzute la punctul 120A.

30. Când nu sunt disponibile informații suficiente pentru a folosi contabilizarea beneficiului determinat pentru un plan multipatronal care este un plan de beneficii determinate, o entitate trebuie:

(a) să contabilizeze planul pe baza punctelor 44-46 ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate;

(b) să prezinte:

(i) faptul că planul este un plan de beneficii determinate; și

(ii) motivul pentru care nu sunt disponibile informații suficiente pentru a permite entității să contabilizeze planul ca plan de beneficii determinate; și

(c) în măsura în care un surplus sau un deficit ►**M5** în plan ◄ poate afecta valoarea contribuțiilor viitoare, să prezinte suplimentar:

(i) orice informație disponibilă cu privire la acel surplus sau deficit;

▼B

(ii) baza folosită pentru a determina acel surplus sau deficit; și

(iii) implicațiile, dacă există, pentru entitate.

31. Un exemplu de plan multipatronal de beneficii determinate este cazul în care:

(a) planul este finanțat pe baza principiului redistribuirii („pay-as-you-go”), astfel încât: contribuțiile sunt stabilite la un nivel preconizat a fi suficient pentru a plăti beneficiile cuvenite pentru aceeași perioadă; și beneficiile viitoare câștigate în timpul perioadei curente vor fi plătite din contribuții viitoare; și

(b) beneficiile angajaților sunt determinate de durata serviciului prestat, iar entitățile participante nu au posibilități realiste pentru a se retrage din plan fără a plăti o contribuție pentru beneficiile câștigate de angajați până la data retragerii. Un astfel de plan creează risc actuarial pentru entitate: în cazul în care costul final al beneficiilor deja câștigate la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ este mai mare decât se preconiza, entitatea va trebui fie să crească valoarea contribuțiilor sale, fie să convingă angajații să accepte o reducere a beneficiilor. Prin urmare, un astfel de plan este un plan de beneficii determinate.

32. În cazul în care sunt disponibile suficiente informații despre un plan multipatronal care este un plan de beneficii determinate, o entitate își contabilizează partea proporțională din obligația privind beneficiul determinat, din activele planului și din costul beneficiilor postangajare asociate planului, în același mod ca pentru orice alt plan de beneficii determinate. Cu toate acestea, în unele cazuri, este posibil ca o entitate să nu-și poată identifica în mod fiabil partea ei din poziția financiară și din performanța planului, în scopuri contabile. Aceasta se poate întâmpla dacă:

(a) entitatea nu are acces la informații despre plan care să satisfacă dispozițiile prezentului standard; sau

(b) planul expune entitățile participante la riscuri actuariale asociate foștilor și actualilor angajați ai altor entități, având ca rezultat lipsa unei baze consecvente și fiabile pentru alocarea obligației, a activelor planului și a costului către entitățile individuale participante la plan.

În aceste cazuri, o entitate contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate și prezintă informațiile suplimentare prevăzute la punctul 30.

▼B

32A. Între planul multipatronal și participanții la acest plan poate exista o înțelegere contractuală care să determine modul în care surplusul planului va fi distribuit participanților (sau modul în care va fi finanțat deficitul). Un participant la un plan multipatronal având un astfel de contract, care contabilizează planul ca un plan de contribuții determinate conform punctului 30, trebuie să recunoască activul sau datoria care rezultă din înțelegerea contractuală și venitul sau cheltuiala rezultată în profit sau pierdere.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 32A

O entitate participă la un plan multipatronal de beneficii determinate care nu întocmește evaluări de plan pe baza IAS 19. Prin urmare, contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate. O evaluare pentru finanțare care nu se bazează pe IAS 19 arată un deficit de 100 de milioane al planului. Planul a convenit, prin contract, un scadențar de contribuții cu angajatorii participanți la plan, care va elimina deficitul în decursul următorilor cinci ani. Contribuțiile totale ale entității conform contractului sunt în valoare de 8 milioane.

Entitatea recunoaște o datorie pentru contribuțiile ajustate pentru valoarea-timp a banilor și o cheltuială egală în profit sau pierdere.

▼M8

32B. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente* și active contingente impune unei entități să prezinte informații despre anumite datorii contingente. În contextul unui plan multipatronal, o datorie contingentă poate rezulta, de exemplu, din:

▼B

(a) pierderile actuariale aferente altor entități participante, pentru că fiecare entitate care participă într-un plan multipatronal participă la riscurile actuariale ale fiecăreia din celelalte entități participante; sau

(b) orice responsabilitate, în baza termenilor planului, de a finanța orice deficit al planului dacă alte entități încetează să mai participe.

33. Planurile multipatronale sunt distincte de planurile de administrare a grupului. Un plan de administrare a grupului este, mai degrabă, o agregare a unor planuri unipatronale combinate pentru a permite angajatorilor participanți să își pună în comun activele în scopuri investiționale și pentru a reduce costurile de administrare și de gestionare a investiției, dar pretențiile diferiților angajatori sunt separate pentru beneficiul unic al propriilor lor angajați. Planurile de administrare a grupului nu prezintă probleme de contabilizare specifice, pentru că sunt ușor accesibile informații care permit tratarea acestora în același mod ca orice alt plan unipatronal și pentru că astfel de planuri nu expun entitățile participante la riscuri actuariale asociate actualilor și foștilor angajați ai altor entități. Definițiile din prezentul standard impun unei entități să clasifice un plan de administrare a grupului drept un plan de contribuții determinate sau un plan de beneficii determinate, în concordanță cu termenii planului (inclusiv orice obligație implicită care depășește termenii oficiali).

▼B

Planuri de beneficii determinate care repartizează riscurile între diverse entități aflate sub control comun

34. Planurile de beneficii determinate care repartizează riscurile între diverse entități aflate sub control comun, de exemplu o societate-mamă și filialele ei, nu sunt planuri multipatronale.

34A O entitate care participă la un astfel de plan trebuie să obțină informații privind planul ca întreg evaluat conform IAS 19 pe baza ipotezelor care se aplică planului ca întreg. Dacă există o înțelegere contractuală sau o politică declarată pentru facturarea către entitățile individuale din grup a costului net privind beneficiul determinat pentru întregul plan, evaluat în conformitate cu IAS 19, entitatea trebuie să recunoască în situațiile sale financiare separate sau individuale costul net privind beneficiul determinat astfel facturat. Dacă nu există un astfel de contract sau o astfel de politică, costul net privind beneficiul determinat trebuie recunoscut în situațiile financiare separate sau individuale ale entității din grup care este angajatorul ce sponsorizează legal planul. Celelalte entități din grup trebuie să recunoască în situațiile lor financiare separate sau individuale un cost egal cu contribuțiile de plată aferente perioadei.

34B Participarea la un astfel de plan reprezintă o tranzacție cu părțile afiliate pentru fiecare entitate individuală din grup. Prin urmare, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații în situațiile sale financiare separate sau individuale:

(a) înțelegerea contractuală sau politica declarată pentru facturarea costului net privind beneficiul determinat sau faptul că nu există o astfel de politică;

(b) politica pentru determinarea contribuției care trebuie plătite de către entitate;

(c) dacă entitatea contabilizează o alocare a costului net privind beneficiul determinat conform punctului 34A, toate informațiile despre plan ca întreg, conform punctelor 120-121;

(d) dacă entitatea contabilizează contribuția de plată aferentă perioadei conform punctului 34A, informațiile despre plan ca întreg prevăzute în conformitate cu punctul 120A literele (b)-(e), (j), (n), (o), (q) și cu punctul 121. Prezentarea celorlalte informații prevăzute de punctul 120A nu se aplică.

35. [Eliminat]

Planuri de stat

36. O entitate trebuie să contabilizeze un plan de stat în același mod ca un plan multipatronal (a se vedea punctele 29 și 30).

37. Planurile de stat sunt stabilite prin reglementări legislative și sunt menite a acoperi toate entitățile (sau toate entitățile dintr-o anumită categorie, de exemplu dintr-un anumit sector de activitate) și sunt aplicate de administrația locală sau națională ori de alt organism (de exemplu de o agenție autonomă creată special în acest scop) care nu este supus controlului sau influenței entității raportoare. Unele planuri stabilite de o entitate oferă atât beneficii obligatorii care substituie beneficii ce ar fi altfel acoperite de un plan de stat, cât și beneficii voluntare suplimentare. Astfel de planuri nu sunt planuri de stat.

▼B

38. Planurile de stat sunt caracterizate ca planuri de beneficii determinate sau planuri de contribuții determinate în funcție de obligația care revine entității conform planului. Finanțarea multor planuri de stat se bazează pe principiului redistribuirii („pay-as-you-go”): contribuțiile sunt fixate la un nivel care se preconizează a fi suficient pentru a plăti beneficiile necesare scadente în aceeași perioadă; beneficiile viitoare câștigate în cursul perioadei curente vor fi plătite din contribuții viitoare. Cu toate acestea, în multe planuri de stat, entitatea nu are nicio obligație legală sau implicită de a plăti aceste beneficii viitoare: singura ei obligație este de a plăti contribuțiile pe măsură ce devin scadente și dacă entitatea încetează să angajeze membri ai planului de stat nu va avea nicio obligație pentru plata beneficiilor câștigate de proprii săi angajați în anii anteriori. Din acest motiv, planurile de stat sunt, în mod normal, planuri de contribuții determinate. Cu toate acestea, în cazurile rare în care un plan de stat este un plan de beneficii determinate, o entitate aplică tratamentul prescris la punctele 29 și 30.

Beneficii asigurate

39. O entitate poate plăti prime de asigurare pentru a finanța un plan de beneficii postangajare. Entitatea trebuie să trateze un astfel de plan ca un plan de contribuții determinate, cu excepția cazului în care entitatea va avea (fie în mod direct, fie în mod indirect, prin plan) o obligație implicită sau legală de a:

(a) plăti beneficiile angajaților în mod direct, atunci când sunt scadente; sau

(b) plăti sume suplimentare dacă asigurătorul nu plătește toate beneficiile viitoare ale angajatului aferente serviciului prestat de acesta în perioada curentă și în perioadele anterioare.

Dacă entitatea reține o astfel de obligație legală sau implicită, entitatea trebuie să trateze planul ca un plan de beneficii determinate.

40. Beneficiile asigurate printr-un contract de asigurare nu trebuie să se afle într-o relație directă sau automată cu obligația entității în ceea ce privește beneficiile angajaților. Planurile de beneficii postangajare care presupun contracte de asigurare sunt supuse aceleiași distincții între contabilizare și finanțare ca și alte planuri finanțate.

41. Când o entitate finanțează o obligație de beneficiu postangajare contribuind la o poliță de asigurare, în baza căreia entitatea (fie în mod direct, fie în mod indirect prin plan, prin mecanismul de stabilire a primelor viitoare sau printr-o relație de afiliere cu asigurătorul) reține o obligație legală sau implicită, plata primelor nu echivalează cu un acord privind o contribuție determinată. Rezultă ca entitatea:

(a) contabilizează polița de asigurare restrictivă ca un activ al planului (a se vedea punctul 7); și

(b) recunoaște alte polițe de asigurare ca fiind drepturi de rambursare (dacă polițele satisfac criteriile de la punctul 104A).

▼B

42. Când o poliță de asigurare este pe numele unui anumit participant la plan sau a unui grup de participanți la plan și entitatea nu are nicio obligație legală sau implicită de a acoperi orice pierdere a poliței, entitatea nu are nicio obligație de a plăti angajaților beneficii și asigurătorul este singurul răspunzător pentru plata acelor beneficii. Plata primelor fixe în baza unor astfel de contracte reprezintă, în fond, decontarea obligației aferente beneficiului angajatului, mai degrabă decât o investiție pentru respectarea obligației. În consecință, entitatea nu mai are un activ sau o datorie. Prin urmare, o entitate tratează astfel de plăți ca fiind contribuții la un plan de contribuții determinate.

BENEFICII POSTANGAJARE: PLANURI DE CONTRIBUȚII DETERMINATE

43. Contabilizarea planurilor de contribuții determinate este simplă, pentru că obligația entității raportoare pentru fiecare perioadă este determinată de sumele cu care se contribuie în acea perioadă. În consecință, nu sunt necesare ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației sau a cheltuielii și nu există nicio posibilitate de pierdere sau câștig actuarial(ă). Mai mult, obligațiile sunt evaluate pe o bază neactualizată, cu excepția cazului în care nu sunt scadente integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul aferent.

Recunoaștere și evaluare

44. Atunci când un angajat a prestat un serviciu ►**M5** într-o entitate ◄ în decursul unei perioade, entitatea trebuie să recunoască contribuția de plătit la un plan de contribuții determinate în schimbul acelui serviciu:

(a) drept datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei contribuții deja plătite. În cazul în care contribuția deja plătită depășește contribuția cuvenită pentru serviciu înainte de ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, o entitate trebuie să recunoască acea diferență ca activ (cheltuială înregistrată în avans), în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar; și

(b) drept cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea contribuției în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 *Stocuri* și IAS 16 *Imobilizări corporale*).

45. Atunci când contribuțiile la un plan de contribuții determinate nu sunt scadente integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul aferent, ele trebuie actualizate folosind rata de actualizare specificată la punctul 78.

Prezentarea informațiilor

46. O entitate trebuie să prezinte informații privind valoarea recunoscută drept cheltuială pentru planurile de contribuții determinate.

47. În cazul în care IAS 24 prevede astfel, o entitate prezintă informații despre contribuțiile la planurile de contribuții determinate pentru personalul-cheie din conducere.

▼B

BENEFICII POSTANGAJARE: PLANURI DE BENEFICII DETERMINATE

48. Contabilizarea planurilor de beneficii determinate este complexă, pentru că sunt necesare ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației și a cheltuielii și pentru că există o posibilitate de câștiguri sau pierderi actuariale. Mai mult, obligațiile sunt evaluate pe o bază neactualizată, deoarece ele pot fi decontate mulți ani după ce angajații au prestat serviciul aferent.

Recunoaștere și evaluare

49. Planurile de beneficii determinate pot fi nefinanțate sau pot fi, în totalitate sau parțial, finanțate prin contribuții ale unei entități și, câteodată, ale angajaților acesteia la o entitate sau un fond care este, din punct de vedere juridic, separat(ă) de entitatea raportoare și din care sunt plătite beneficiile angajaților. Plata beneficiilor finanțate, atunci când acestea sunt scadente, depinde nu doar de poziția financiară și de performanța investițională a fondului, ci și de capacitatea (și disponibilitatea) entității de a acoperi orice deficit al activelor fondului. Prin urmare, entitatea, în fond, garantează riscurile actuariale și investiționale asociate planului. În consecință, cheltuiala recunoscută pentru un plan de beneficii determinate nu reprezintă în mod necesar valoarea contribuției cuvenite pentru perioada respectivă.

50. Contabilizarea de către o entitate a planurilor de beneficii determinate implică următorii pași:

(a) folosirea tehnicilor actuariale pentru realizarea unei estimări fiabile a valorii beneficiului pe care angajații l-au câștigat în schimbul serviciului lor în perioada curentă și în perioadele anterioare. Acest lucru impune unei entități să determine valoarea beneficiului de repartizat perioadei curente și perioadelor anterioare (a se vedea punctele 67-71) și să efectueze estimări (ipoteze actuariale) în legătură cu variabilele demografice (precum rotația personalului și mortalitatea) și cu variabilele financiare (precum creșterile viitoare ale salariilor și costurilor medicale) care vor influența costul beneficiului (a se vedea punctele 72-91);

(b) să actualizeze acel beneficiu, utilizând metoda factorului de credit proiectat pentru a determina valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat și costul serviciului curent (a se vedea punctele 64-66);

(c) să determine valoarea justă a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 102-104);

(d) să determine valoarea totală a câștigurilor și pierderilor actuariale și valoarea acelor câștiguri și pierderi actuariale care trebuie recunoscute (a se vedea punctele 92-95);

(e) atunci când a fost introdus sau modificat un plan, să determine costul rezultat al serviciului trecut (a se vedea punctele 96-101); și

(f) atunci când un plan a fost redus sau decontat, să determine câștigul sau pierderea rezultat(ă) (a se vedea punctele 109-115).

Atunci când o entitate are mai mult decât un plan de beneficii determinate, entitatea aplică aceste proceduri separat pentru fiecare plan semnificativ.

▼B

51. În unele cazuri, estimările, mediile şi artificiile de calcul pot oferi o aproximare fiabilă a calculelor detaliate ilustrate în prezentul standard.

Contabilizarea obligaţiei implicite

52. O entitate trebuie să contabilizeze nu doar obligaţia legală care îi revine conform termenilor oficiali ai unui plan de beneficii determinate, ci şi orice obligaţie implicită care apare din practicile neoficiale ale entităţii. Practicile neoficiale dau naştere unei obligaţii implicite atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaţilor. Un exemplu de obligaţie implicită este atunci când o modificare a practicilor neoficiale ale entităţii ar cauza daune inacceptabile relaţiei acesteia cu angajaţii.

53. Termenii oficiali ai unui plan de beneficii determinate pot permite unei entităţi să înceteze obligaţia care îi revine în baza acelui plan. Cu toate acestea, de obicei este dificil pentru o entitate să anuleze un plan, dacă se doreşte ca angajaţii să fie păstraţi. Prin urmare, în absenţa unei probe contrare, contabilizarea beneficiilor postangajare presupune ca o entitate care în mod curent promite astfel de beneficii să continue să facă acest lucru pentru angajaţii ei până la sfârşitul perioadelor de muncă rămase până la pensie ale acestora.

▼M5

Situaţia poziţiei financiare

▼B

54. Valoarea recunoscută ca datorie privind beneficiul determinat trebuie să reprezinte totalul net al următoarelor valori:

(a) valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ (a se vedea punctul 64);

(b) plus orice câştiguri actuariale (minus orice pierderi actuariale) nerecunoscute din cauza tratamentului stabilit la punctele 92 şi 93;

(c) minus costul oricărui serviciu trecut nerecunoscut încă (a se vedea punctul 96);

(d) minus valoarea justă a activelor planului (dacă există) la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, din care obligaţiile urmează să fie decontate direct (a se vedea punctele 102-104).

55. Valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat este obligaţia brută, înainte de deducerea valorii juste a oricăror active ale planului.

56. O entitate trebuie să determine valoarea actualizată a obligaţiilor privind beneficiul determinat şi valoarea justă a oricăror active ale planului cu suficientă regularitate, astfel încât valorile recunoscute în situaţiile financiare să nu difere în mod semnificativ de valorile care ar fi determinate la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

57. Prezentul standard încurajează, dar nu impune unei entităţi să implice un actuar calificat în evaluarea tuturor obligaţiilor privind beneficiile postangajare semnificative. Din motive practice, o entitate poate solicita unui actuar calificat să realizeze o evaluare detaliată a obligaţiei înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Cu toate acestea, rezultatele evaluării respective sunt actualizate în funcţie de orice tranzacţii semnificative şi de alte modificări semnificative ale circumstanţelor (inclusiv modificări ale preţurilor pe piaţă şi ale ratelor dobânzii) până la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

▼B

58. Valoarea determinată pe baza punctului 54 poate fi negativă (un activ). O entitate trebuie să evalueze activul rezultat ca valoarea cea mai mică dintre:

(a) valoarea determinată conform punctului 54; și

(b) totalul:

(i) oricăror pierderi actuariale nerecunoscute cumulate și oricărui cost al serviciilor trecute nerecunoscut (a se vedea punctele 92, 93 și 96); și

(ii) valorii actualizate a oricăror beneficii economice disponibile sub forma rambursărilor din plan sau a reducerilor contribuțiilor viitoare la plan. Valoarea actualizată a acestor beneficii economice trebuie determinată folosind rata de actualizare specificată la punctul 78.

58A Aplicarea punctului 58 nu trebuie să aibă drept rezultat un câștig care să fie recunoscut exclusiv ca rezultat al unei pierderi actuariale sau al unui cost de serviciu trecut în perioada curentă, sau o pierdere care să fie recunoscută exclusiv ca rezultat al unui câștig actuarial în perioada curentă. Prin urmare, entitatea trebuie să recunoască imediat următoarele, în conformitate cu punctul 54, în măsura în care acestea apar atunci când activul de beneficii determinate este determinat în conformitate cu punctul 58 litera (b):

(a) pierderile actuariale nete ale perioadei curente și costul serviciului trecut al perioadei curente în măsura în care acestea depășesc orice reducere a valorii actualizate a beneficiilor economice specificate la punctul 58 litera (b) subpunctul (ii). Dacă nu există nicio modificare sau creștere a valorii actualizate a beneficiilor economice, toate pierderile actuariale nete ale perioadei curente și întregul cost al serviciului trecut al perioadei curente trebuie recunoscute imediat conform punctului 54;

(b) câștigurile actuariale nete ale perioadei curente, după deducerea costului serviciului trecut al perioadei curente, în măsura în care acestea depășesc orice creștere a valorii actualizate a beneficiilor economice specificate la punctul 58 litera (b) subpunctul (ii). Dacă nu există nicio modificare sau diminuare a valorii actualizate a beneficiilor economice, toate câștigurile actuariale nete din perioada curentă, după deducerea costului serviciului trecut al perioadei curente, trebuie recunoscute imediat conform punctului 54.

58B Punctul 58A se aplică unei entități numai dacă aceasta are, la începutul sau la sfârșitul perioadei contabile, un surplus ([1]) al unui plan de beneficii determinate și nu poate, pe baza termenilor curenți ai planului, să recupereze integral acel surplus prin refinanțări sau reduceri ale contribuțiilor viitoare. În astfel de cazuri, costul serviciului trecut și pierderile actuariale aferente perioadei, a căror recunoaștere este amânată conform punctului 54, vor duce la creșterea valorii menționate la punctul 58 litera (b) subpunctul (i). Dacă acea creștere nu este compensată de o scădere egală a valorii actualizate a beneficiilor economice care îndeplinesc condițiile de recunoaștere conform punctului 58 litera (b) subpunctul (ii), va exista o creștere a totalului net menționat la punctul 58 litera (b) și, prin urmare, un câștig recunoscut. Punctul 58A interzice recunoașterea unui câștig în aceste circumstanțe. Efectul opus apare la câștigurile actuariale aferente perioadei, a căror recunoaștere este amânată conform punctului 54, în măsura în care câștigurile actuariale reduc pierderile actuariale nerecunoscute cumulate. Punctul 58A interzice recunoașterea unei pierderi în aceste circumstanțe. A se vedea apendicele C pentru exemple privind aplicarea acestui punct.

([1]) Un surplus este o depășire, de către valoarea justă a activelor planului, a valorii actualizate aferente obligației beneficiului determinat.

▼B

59. Un activ poate apărea în cazul în care un plan de beneficii determinate a fost suprafinanțat sau în anumite cazuri în care sunt recunoscute pierderi actuariale. O entitate recunoaște un activ în astfel de cazuri deoarece:

(a) entitatea controlează o resursă, care reprezintă capacitatea de a folosi surplusul pentru generarea de beneficii viitoare;

(b) acel control este rezultatul unor evenimente anterioare (contribuții plătite de entitate și serviciul prestat de angajat); și

(c) beneficiile economice viitoare sunt disponibile entității sub forma reducerii contribuțiilor viitoare sau a rambursărilor de numerar, fie în mod direct către entitate, fie în mod indirect către un alt plan aflat în situație de deficit.

60. Limita de la punctul 58 litera (b) nu prevalează peste recunoașterea întârziată a anumitor pierderi actuariale (a se vedea punctele 92 și 93) și a anumitor costuri ale serviciului trecut (a se vedea punctul 96), cu excepția celor menționate la punctul 58A. Cu toate acestea, limita respectivă prevalează peste opțiunea tranzitorie de la punctul 155 litera (b). Punctul 120A litera (f) subpunctul (iii) impune unei entități să prezinte orice sumă nerecunoscută drept activ datorită limitei impuse la punctul 58 litera (b).

Exemplu ilustrativ pentru punctul 60

Un plan de beneficii determinate are următoarele caracteristici:

Valoarea actualizată a obligației	1 100
Valoarea justă a activelor planului	(1 190)
	(90)
Pierderi actuariale nerecunoscute	(110)
Costul serviciilor trecute nerecunoscut	(70)
Creșterea nerecunoscută a datoriei la adoptarea inițială a standardului conform punctului 155 litera (b)	(50)
Valoarea negativă determinată conform punctului 54	(320)
Valoarea actualizată a rambursărilor viitoare disponibile și reducerile contribuțiilor viitoare	90
Limita stabilită la punctului 58 litera (b) se calculează după cum urmează:	
Pierderi actuariale nerecunoscute	*110*
Costul serviciilor trecute nerecunoscut	*70*
Valoarea actualizată a rambursărilor viitoare disponibile și reducerile contribuțiilor viitoare	*90*
Limită	*270*

270 este mai mic decât 320. Prin urmare, entitatea recunoaște un activ de 270 și prezintă faptul că limita a redus cu 50 valoarea contabilă a activului [a se vedea punctul 120A litera (f) subpunctul (iii)].

▼B

Profit sau pierdere

61. O entitate trebuie să recunoască totalul net al următoarelor valori în profit sau pierdere, făcând excepție în măsura în care un alt standard prevede sau permite includerea acestora în costul unui activ:

(a) costul serviciului curent (a se vedea punctele 63-91);

(b) costul dobânzii (a se vedea punctul 82);

(c) rentabilitatea preconizată a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 105-107) și a oricăror drepturi de rambursare (a se vedea punctul 104A);

(d) câștiguri și pierderi actuariale, așa cum sunt prevăzute în conformitate cu politica contabilă a entității (a se vedea punctele 92-93D);

(e) costul serviciilor anterioare (a se vedea punctul 96);

(f) efectul oricăror reduceri sau decontări (a se vedea punctele 109 și 110); și

(g) efectul limitei de la punctul 58 litera (b), cu excepția cazului când s-a recunoscut separat de profit sau pierdere în conformitate cu punctul 93C.

62. Alte standarde prevăd includerea anumitor costuri ale beneficiilor angajaților în costul unor active precum, de exemplu, stocurile sau imobilizările corporale (a se vedea IAS 2 și IAS 16). Orice costuri ale beneficiilor postangajare incluse în costul unor astfel de active includ proporția adecvată a componentelor enumerate la punctul 61.

Recunoaștere și evaluare: valoarea actualizată a obligațiilor privind beneficiile determinate și a costului serviciilor curente

63. Costul final al unui plan de beneficii determinate poate fi influențat de multe variabile, precum salariile finale, rotația personalului și mortalitatea, tendințele costurilor medicale și, pentru un plan finanțat, câștigurile investiționale aferente activelor planului. Costul final al planului nu este sigur și această nesiguranță va persista probabil o perioadă lungă de timp. Pentru a evalua valoarea actualizată a obligațiilor privind beneficiile postangajare și a costului serviciului curent aferent, este necesar:

(a) să se aplice o metodă de evaluare actuarială (a se vedea punctele 64-66);

(b) să se repartizeze beneficiile pe perioade de serviciu (a se vedea punctele 67-71); și

(c) să se realizeze ipoteze actuariale (a se vedea punctele 72-91).

Metoda de evaluare actuarială

64. O entitate trebuie să utilizeze metoda factorului de credit proiectat pentru a determina valoarea actualizată a obligațiilor sale privind beneficiul determinat și costul serviciului curent aferent acestora și, acolo unde este cazul, costul serviciilor trecute.

▼B

65. Metoda factorului de credit proiectat (uneori cunoscută ca metoda beneficiului angajat proporțional cu serviciul sau ca metoda beneficiu/ani de serviciu) recunoaște fiecare perioadă de serviciu ca dând naștere unei unități suplimentare de drept la beneficii (a se vedea punctele 67-71) și evaluează separat fiecare unitate pentru a crea obligația finală (a se vedea punctele 72-91).

Exemplu ilustrativ pentru punctul 65

La terminarea serviciului urmează să fie plătit un beneficiu în sumă forfetară reprezentând 1 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu. În anul 1, salariul este de 10 000 și se presupune o creștere de 7 % (cumulată) în fiecare an. Rata de actualizare utilizată este de 10 % pe an. Tabelul următor arată modul în care se cumulează obligația pentru un angajat care se preconizează că va părăsi entitatea la sfârșitul anului 5, presupunând că nu apar modificări ale ipotezelor actuariale. Pentru simplificare, acest exemplu ignoră ajustările suplimentare necesare pentru a reflecta probabilitatea ca angajatul să poată pleca din entitate mai devreme sau mai târziu decât s-a presupus inițial.

Anul	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Beneficiu repartizat:					
— anilor anteriori	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— anului curent (1 % din salariul final)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— anului curent și anilor anteriori	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Obligația inițială	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Dobânda la 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Costul serviciului curent	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Obligația finală	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Notă:

1. *Obligația inițială reprezintă valoarea actualizată a beneficiului repartizat anilor anteriori.*

2. *Costul serviciului curent reprezintă valoarea actualizată a beneficiului repartizat anului curent.*

3. *Obligația finală reprezintă valoarea actualizată a beneficiului repartizat anului curent și anilor anteriori.*

66. Entitatea actualizează în întregime o obligație privind beneficiile postangajare, indifferent dacă o parte a acestei obligații este scadentă în termen de douăsprezece luni după ►**M5** finalul perioadei de raportare. ◄

Repartizarea beneficiilor pe perioade de serviciu

67. Pentru determinarea valorii actualizate a obligațiilor privind beneficiile determinate și a costului serviciului curent aferent și, acolo unde este cazul, a costului serviciului trecut, o entitate trebuie să repartizeze beneficiile pe perioadele de serviciu, utilizând formula de calcul a beneficiilor caracteristică planului. Cu toate acestea, dacă serviciul prestat de un angajat în ultimii ani va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o entitate trebuie să repartizeze beneficiile pe o bază liniară, de la:

(a) data la care serviciul prestat de angajat conduce pentru prima dată la beneficii conform planului (fie că beneficiile sunt condiționate sau nu de servicii ulterioare); până la

▼B

(b) data la care prestarea ulterioară de servicii de către angajat nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare calculate pe baza planului, altele decât cele din creşteri ulterioare ale salariului.

68. Metoda factorului de credit proiectat impune unei entităţi să repartizeze beneficii perioadei curente (pentru a determina costul serviciului curent), respectiv perioadei curente şi perioadelor anterioare (pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiilor privind beneficiile determinate). O entitate repartizează beneficii perioadelor în care apare obligaţia de a furniza beneficii postangajare. Această obligaţie apare pe măsură ce angajaţii prestează servicii în schimbul beneficiilor postangajare pe care o entitate preconizează că le va plăti în perioade de raportare viitoare. Tehnicile actuariale permit unei entităţi să evalueze acea obligaţie cu suficientă fiabilitate pentru a justifica recunoaşterea unei datorii.

Exemple ilustrative pentru punctul 68

1. Un plan de beneficii determinate oferă un beneficiu în sumă forfetară de 100 plătibil la pensionare pentru fiecare an de serviciu.

   Se repartizează pe fiecare an un beneficiu de 100. Costul serviciului curent reprezintă valoarea actualizată de 100. Valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat este valoarea actualizată de 100 înmulţită cu numărul de ani de serviciu socotiţi până la ►**M5** *finalul perioadei de raportare* ◄.

   Dacă beneficiul este plătibil imediat ce angajatul pleacă din entitate, costul serviciului curent şi valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiile determinate reflectă data la care se preconizează că angajatul va pleca din entitate. Astfel, datorită efectului actualizării, acestea sunt mai mici decât valorile care ar fi determinate dacă angajatul ar pleca la ►**M5** *finalul perioadei de raportare* ◄.

2. Un plan oferă o pensie lunară de 0,2 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Pensia este plătibilă de la vârsta de 65 de ani.

   Se repartizează pe fiecare an de serviciu un beneficiu egal cu valoarea actualizată, la data preconizată de pensionare, a unei pensii lunare de 0,2 % din salariul final estimat, plătibil de la data de pensionare preconizată până la data preconizată a decesului. Costul serviciului curent reprezintă valoarea actualizată a acelui beneficiu. Valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat reprezintă valoarea actualizată a plăţilor pensiilor lunare de 0,2 % din salariul final, înmulţită cu numărul de ani de serviciu până la ►**M5** *finalul perioadei de raportare* ◄. *Costul serviciului curent şi valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiile determinate sunt actualizate pentru că plăţile de pensii încep de la vârsta de 65 de ani.*

69. Serviciul prestat de angajat creează o obligaţie în baza unui plan de beneficii determinate, chiar dacă beneficiile sunt condiţionate de angajarea viitoare (cu alte cuvinte, acestea nu sunt legitime). Serviciul prestat de angajat înainte de data intrării în drepturi creează o obligaţie implicită deoarece, la ►**M5** finalul fiecărei perioade succesive de raportare ◄, valoarea serviciului viitor pe care un angajat va trebui să îl presteze înainte de a avea drept la beneficii este redusă. Pentru evaluarea obligaţiei sale privind beneficiile determinate, o entitate ia în considerare probabilitatea ca unii

▼B

angajați să nu poată îndeplini niciuna dintre condițiile necesare pentru intrarea în drepturi. În mod similar, deși anumite beneficii postangajare, de exemplu beneficiile medicale postangajare, devin plătibile doar dacă un anumit eveniment are loc când un angajat nu mai este încadrat în muncă, o obligație este creată atunci când angajatul prestează un serviciu care îi va da dreptul la beneficiul respectiv dacă acel eveniment are loc. Probabilitatea ca evenimentul anumit să aibă loc afectează evaluarea obligației, dar nu determină existența sau inexistența acesteia.

Exemple ilustrative pentru punctul 69

1. Un plan plătește un beneficiu de 100 pentru fiecare an de serviciu. Beneficiile devin legitime după 10 ani de serviciu.

   Se repartizează pe fiecare an un beneficiu de 100. În fiecare dintre primii zece ani, costul serviciului curent și valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua zece ani de serviciu.

2. Un plan plătește un beneficiu de 100 pentru fiecare an de serviciu, excluzând serviciul prestat înainte de vârsta de 25 de ani. Beneficiile devin imediat legitime.

   Nu se repartizează niciun beneficiu serviciului prestat înainte de vârsta de 25 de ani, deoarece serviciul prestat înainte de această dată nu conduce la beneficii (condiționate sau necondiționate). Se repartizează un beneficiu de 100 fiecărui an ulterior.

70. Obligația crește până la data la care prestarea ulterioară de servicii de către angajat nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare. Prin urmare, toate beneficiile sunt repartizate pe perioadele care se termină la sau înainte de acea dată. Beneficiile sunt repartizate pe perioadele contabile individuale în baza formulei beneficiilor planului. Cu toate acestea, dacă serviciul prestat de un angajat în ultimii ani va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o entitate repartizează beneficii pe o bază liniară până la data la care prestarea ulterioară de servicii de către angajat nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare. Aceasta se datorează faptului că serviciul prestat de angajat pe parcursul întregii perioade va conduce, în cele din urmă, la beneficii cotate la acel nivel mai ridicat.

Exemple ilustrative pentru punctul 70

1. Un plan plătește un beneficiu în sumă forfetară de 1 000 care devine legitim după zece ani de serviciu. Planul nu furnizează beneficii suplimentare pentru servicii prestate ulterior.

   Se repartizează un beneficiu de 100 (1 000 împărțit la 10) fiecărui an dintre primii zece. Costul serviciului curent în fiecare din primii zece ani reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua zece ani de serviciu. Nu se repartizează niciun beneficiu anilor ulteriori.

2. Un plan plătește o pensie în sumă forfetară de 2 000 tuturor angajaților care sunt încă încadrați în muncă la vârsta de 55 de ani, după douăzeci de ani de serviciu, sau care sunt încă încadrați în muncă la vârsta de 65 de ani, fără a se ține cont de vechimea lor.

▼B

Pentru angajații care sunt cooptați înainte de vârsta de 35 de ani, serviciul conduce pentru prima dată la beneficiile oferite ►M5 *în plan* ◄ *la vârsta de 35 de ani (un angajat ar putea pleca la vârsta de 30 de ani și s-ar putea întoarce la 33 de ani, fără vreun efect asupra valorii sau plasării în timp a beneficiilor). Acele beneficii sunt condiționate de serviciul ulterior. De asemenea, serviciul prestat după 55 de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare. Pentru acești angajați, entitatea repartizează beneficii de 100 (2 000 împărțit la 20) pentru fiecare an începând cu vârsta de 35 de ani până la cea de 55 de ani.*

Pentru angajații care sunt cooptați între 35 și 45 de ani, serviciul prestat care depășește douăzeci de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare. Pentru acești angajați, entitatea repartizează un beneficiu de 100 (2 000 împărțit la 20) pentru fiecare dintre primii douăzeci de ani.

Pentru un angajat care este cooptat la vârsta de 55 de ani, serviciul prestat care depășește zece ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare. Pentru acest angajat, entitatea repartizează un beneficiu de 200 (2 000 împărțit la 10) pentru fiecare dintre primii zece ani.

Pentru toți angajații, costul serviciului curent și valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua întreaga perioadă necesară de serviciu.

3. Un plan medical postangajare rambursează 40 % din costurile medicale postangajare ale unui angajat dacă acesta pleacă din entitate după o perioadă de peste zece, dar sub douăzeci de ani de serviciu, și 50 % din costurile respective dacă angajatul pleacă după minimum douăzeci de ani de serviciu.

Utilizând formula beneficiilor planului, entitatea repartizează 4 % din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (40 % împărțit la 10) fiecăruia dintre primii zece ani și 1 % (10 % împărțit la 10) fiecăruia dintre următorii zece ani. Costul serviciului curent în fiecare an reflectă probabilitatea ca angajatul să nu efectueze perioada de serviciu necesară pentru câștigarea în totalitate sau parțial a beneficiilor. Pentru angajații care se preconizează că vor pleca în maximum zece ani nu se repartizează beneficii.

4. Un plan medical postangajare rambursează 10 % din costurile medicale postangajare ale unui angajat dacă acesta pleacă din entitate după o perioadă de peste zece, dar sub douăzeci de ani de serviciu, și 50 % din costurile respective dacă angajatul pleacă după minimum douăzeci de ani de serviciu.

Serviciul prestat în ultimii ani va conduce la un nivel al beneficiilor semnificativ mai ridicat decât cel prestat în primii ani. Prin urmare, pentru angajații care se preconizează că vor pleca după minimum douăzeci de ani, entitatea repartizează beneficii pe o bază liniară conform punctului 68. Serviciul prestat care depășește douăzeci de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare. Prin urmare, beneficiul repartizat pe fiecare dintre primii douăzeci de ani este de 2,5 % din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (50 % împărțit la 20).

▼B

Pentru angajații care se preconizează că vor pleca după zece ani, dar înainte de douăzeci de ani de serviciu, beneficiile repartizate pe fiecare dintre primii zece ani sunt de 1 % din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate. În cazul acestor angajați nu se repartizează beneficii pentru serviciul prestat între sfârșitul celui de-al zecelea an și data estimată a plecării.

Pentru angajații care se preconizează că vor pleca în maximum zece ani nu se repartizează beneficii.

71. În cazurile în care valoarea unui beneficiu reprezintă o proporție constantă din salariul final pentru fiecare an de serviciu, creșterile viitoare de salariu vor afecta valoarea necesară pentru decontarea obligației existente pentru serviciu înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, dar nu creează o obligație suplimentară. Prin urmare:

(a) în sensul punctului 67 litera (b), creșterile salariale nu conduc la beneficii suplimentare, indiferent dacă valoarea beneficiilor depinde de salariul final; și

(b) valoarea beneficiului repartizat pe fiecare perioadă este o proporție constantă din salariul la care se raportează beneficiul.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 71

Angajații au dreptul la un beneficiu de 3 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu înainte de vârsta de 55 de ani.

Se repartizează un beneficiu de 3 % din salariul final estimat fiecărui an până la vârsta de 55 de ani. Aceasta este data de la care serviciul prestat ulterior de angajat nu va mai conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare conform planului. Nu se repartizează beneficii pentru serviciul prestat după acea vârstă.

Ipoteze actuariale

72. Ipotezele actuariale trebuie să fie imparțiale și reciproc compatibile.

73. Pentru o entitate, ipotezele actuariale reprezintă cele mai bune estimări ale variabilelor care vor determina costul final al acordării beneficiilor postangajare. Ipotezele actuariale cuprind:

(a) ipoteze demografice despre caracteristicile viitoare ale foștilor și actualilor angajați (și ale persoanelor aflate în întreținerea acestora) care îndeplinesc condițiile de acordare a beneficiilor. Ipotezele demografice tratează probleme precum:

(i) mortalitatea, atât în timpul perioadei de activitate, cât și după aceea;

(ii) rate de rotație a personalului, de invaliditate și de pensionare timpurie;

(iii) procentul de membri participanți la plan cu persoane în întreținere care vor îndeplini condițiile de acordare a beneficiilor; și

(iv) ratele pretențiilor în baza planurilor medicale; și

(b) ipoteze financiare, care tratează aspecte precum:

(i) rata de actualizare (a se vedea punctele 78-82);

▼B

(ii) salariul viitor și nivelurile beneficiilor (a se vedea punctele 83-87);

(iii) în cazul beneficiilor medicale, costurile medicale viitoare, inclusiv, în cazul în care sunt semnificative, costurile aferente instrumentării pretențiilor și plăților beneficiilor (a se vedea punctele 88-91); și

(iv) rata preconizată de rentabilitate a activelor planului (a se vedea punctele 105-107).

74. Ipotezele actuariale sunt imparțiale dacă nu sunt nici lipsite de prudență, nici excesiv de conservatoare.

75. Ipotezele actuariale sunt reciproc compatibile dacă reflectă relația economică între factori precum inflația, ratele de creștere salarială, rentabilitatea activelor planului și ratele de actualizare. De exemplu, toate ipotezele care depind de un anumit nivel al inflației în orice perioadă viitoare dată (precum ipotezele în legătură cu ratele dobânzii și creșterea salarială și a beneficiilor) presupun același nivel al inflației în acea perioadă.

76. O entitate determină rata de actualizare și alte ipoteze financiare în termeni nominali (ficși), cu excepția cazurilor în care estimările în termeni reali (ajustați cu inflația) sunt mai credibile, cum sunt de exemplu într-o economie hiperinflaționistă (a se vedea IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*) sau în care beneficiul este indexat și există o piață lichidă a obligațiunilor indexate emise în aceeași monedă și având același termen.

77. Ipotezele financiare trebuie să aibă la bază așteptările pieței, la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, pentru perioada pe parcursul căreia urmează să fie decontate obligațiile.

Ipoteze actuariale: rata de actualizare

78. Rata utilizată pentru actualizarea obligațiilor privind beneficiile postangajare (atât finanțate, cât și nefinanțate) trebuie determinată în raport cu randamentul pe piață, la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, aferent obligațiunilor corporatiste de înaltă calitate. În țările unde nu există o piață lichidă pentru astfel de obligațiuni, trebuie să se folosească randamentul pe piață (la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄) aferent obligațiunilor de stat. Moneda și termenul obligațiunilor corporatiste sau obligațiunilor de stat trebuie să fie consecvente cu moneda și cu termenul estimat pentru obligațiile privind beneficiile postangajare.

79. O ipoteză actuarială care are un efect semnificativ este rata de actualizare. Rata de actualizare reflectă valoarea-timp a banilor, dar nu și riscul actuarial și pe cel investițional. Mai mult, rata de actualizare nu reflectă riscul de credit specific entității asumat de creditorii acesteia, și nici riscul ca experiența viitoare să difere de ipotezele actuariale.

80. Rata de actualizare reflectă plasarea în timp a plăților beneficiilor. În practică, o entitate realizează deseori acest lucru prin aplicarea unei singure rate de actualizare ca medie ponderată care reflectă plasarea în timp, valoarea plăților beneficiilor și moneda în care sunt plătibile beneficiile.

▼B

81. În unele cazuri, poate să nu existe o piață lichidă pentru obligațiunile scadente după un timp suficient de îndelungat pentru a corespunde scadenței estimate a tuturor plăților de beneficii. În astfel de cazuri, o entitate utilizează ratele curente pe piață ale termenului adecvat pentru actualizarea plăților pe termen mai scurt și estimează rata de actualizare pentru scadențe cu termen mai lung prin extrapolarea ratelor curente pe piață de-a lungul curbei randamentului. Este puțin probabil ca valoarea actualizată totală a unei obligații privind beneficiul determinat să fie în mod special sensibilă față de rata de actualizare aplicată proporției din beneficii care sunt plătibile după trecerea scadenței finale a obligațiunilor corporatiste sau de stat disponibile.

82. Costul dobânzii este calculat prin înmulțirea ratei de actualizare, așa cum a fost determinată la începutul perioadei, cu valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat de-a lungul întregii perioade, ținând cont de orice modificare semnificativă a obligației. Valoarea actualizată a obligației va fi diferită de datoria recunoscută în ►**M5** situația poziției financiare ◄, deoarece datoria este recunoscută după deducerea valorii juste a oricăror active ale planului și deoarece unele câștiguri și pierderi actuariale și un anumit cost al serviciului trecut nu sunt recunoscute imediat. (Apendicele A ilustrează, printre altele, calcularea costului dobânzii.)

Ipoteze actuariale: salarii, beneficii și costuri medicale

83. Obligațiile privind beneficiile postangajare trebuie evaluate pe o bază care reflectă:

(a) creșterile viitoare estimate ale salariilor;

(b) beneficiile stabilite în termenii planului (sau care rezultă din orice obligație implicită care depășește acei termeni) la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄; și

(c) modificări viitoare estimate ale nivelului oricăror beneficii de stat care afectează beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate, dacă și numai dacă fie:

(i) acele modificări au fost adoptate înainte de ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄; fie

(ii) experiența sau altă probă fiabilă indică faptul că acele beneficii de stat se vor modifica într-un mod previzibil, de exemplu în concordanță cu modificările viitoare ale nivelurilor de preț generale sau ale nivelurilor salariale generale.

84. Estimările creșterilor salariale viitoare țin cont de inflație, vechime în muncă, promovare și alți factori relevanți, precum cererea și oferta de pe piața muncii.

85. Dacă termenii oficiali ai unui plan (sau o obligație implicită care depășește acești termeni) impun unei entități să modifice beneficiile în perioadele viitoare, evaluarea obligației reflectă schimbările respective. Acesta este cazul când, de exemplu:

(a) entitatea are un trecut care arată că obișnuiește să majoreze beneficiile, de exemplu pentru a diminua efectele inflației, și nu există niciun indiciu că această practică se va modifica în viitor; sau

(b) câștigurile actuariale au fost deja recunoscute în situațiile financiare și entitatea este obligată, fie prin termenii oficiali ai planului (sau printr-o obligație implicită care depășește acești termeni), fie prin legislație, să folosească orice surplus care rezultă din plan pentru beneficiul participanților la plan [a se vedea punctul 98 litera (c)].

▼B

86. Ipotezele actuariale nu reflectă modificări viitoare ale beneficiilor care nu sunt stabilite în termenii oficiali ai planului (sau într-o obligație implicită) la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Astfel de modificări vor avea drept rezultat:

(a) costul serviciilor trecute, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciul efectuat înainte de modificare; și

(b) costul serviciului curent pentru perioadele de după modificare, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciul efectuat după modificare.

87. Unele beneficii postangajare depind de variabile precum nivelul pensiilor de stat sau asistența medicală de stat. Evaluarea unor astfel de beneficii reflectă modificări preconizate ale unor asemenea variabile, bazate pe experiența anterioară și pe alte probe fiabile.

88. Ipotezele privind costurile medicale trebuie să țină seama de modificările viitoare estimate în ceea ce privește costurile serviciilor medicale, care rezultă atât din inflație, cât și din modificări specifice ale costurilor medicale.

89. Evaluarea beneficiilor medicale postangajare necesită ipoteze privind nivelul și frecvența pretențiilor viitoare și a costului pentru satisfacerea acestor pretenții. O entitate estimează costurile medicale viitoare pe baza datelor istorice din propria experiență a entității, suplimentându-le, acolo unde este necesar, cu date istorice aferente altor entități, societăți de asigurare, furnizori de servicii medicale sau altor surse. Estimările costurilor medicale viitoare iau în calcul efectul progresului tehnologic, modificările în ceea ce privește utilizarea și modalitatea de acordare a asistenței medicale și modificările stării de sănătate a participanților la plan.

90. Nivelul și frecvența pretențiilor depind în special de vârsta, starea de sănătate și sexul angajaților (și ale persoanelor aflate în întreținerea acestora) și pot fi sensibile la alți factori, precum localizarea geografică. Prin urmare, datele istorice sunt ajustate în măsura în care compoziția demografică a populației se deosebește de cea folosită ca bază pentru datele istorice. Datele istorice sunt de asemenea ajustate, acolo unde există probe fiabile că tendințele istorice nu vor continua.

91. Unele planuri de asistență medicală postangajare impun angajaților să contribuie la costurile medicale acoperite de plan. Estimările costurilor medicale viitoare țin cont de orice astfel de contribuții, pe baza termenilor planului la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ (sau pe baza oricăror obligații implicite care depășesc acești termeni). Modificările acestor contribuții ale angajaților rezultă într-un cost al serviciilor trecute sau, unde este cazul, reduceri. Costul satisfacerii pretențiilor poate fi redus prin beneficii de la stat sau de la alți furnizori de servicii medicale [a se vedea punctul 83 litera (c) și punctul 87].

Câștiguri și pierderi actuariale

92. La evaluarea, conform punctului 54, a obligației privind beneficiile determinate, o entitate trebuie să recunoască, în baza punctului 58A, un procent (așa cum este specificat la punctul 93) din câștigurile și pierderile sale actuariale ca venit sau cheltuială, în cazul în care câștigurile și pierderile actuariale cumulate nerecunoscute nete la sfârșitul perioadei de raportare anterioare depășesc valoarea mai mare dintre:

(a) 10 % din valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat la acea dată (înainte de deducerea activelor planului); și

▼B

(b) 10 % din valoarea justă a oricăror active ale planului la acea dată.

Aceste limite trebuie calculate și aplicate separat pentru fiecare plan de beneficii determinate.

93. Procentul din câștigurile și pierderile actuariale de recunoscut pentru fiecare plan de beneficii determinate este dat de surplusul determinat în baza punctului 92, împărțit la media preconizată a perioadei de muncă rămase până la pensie pentru angajații participanți la acel plan. Cu toate acestea, o entitate poate adopta orice metodă sistematică ce are ca rezultat o recunoaștere mai rapidă a câștigurilor și pierderilor actuariale, cu condiția ca aceeași bază să se aplice atât câștigurilor, cât și pierderilor în mod consecvent de la o perioadă la alta. O entitate poate aplica astfel de metode sistematice câștigurilor și pierderilor actuariale chiar dacă acestea se situează în limitele specificate la punctul 92.

►M5 93A Dacă, așa cum este permis de punctul 93, o entitate adoptă o politică de recunoaștere a câștigurilor și pierderilor actuariale în perioada în care acestea apar, le poate recunoaște în alte elemente ale rezultatului global, în conformitate cu punctele 93B-93D, cu ◄ condiția să adopte același tratament pentru:

(a) toate planurile sale de beneficii determinate; și

(b) toate câștigurile și pierderile sale actuariale.

▼M5

93B Câștigurile și pierderile actuariale recunoscute în alte elemente ale rezultatului global, așa cum este permis de către punctul 93A, trebuie să fie prezentate în situația rezultatului global.

93C O entitate care recunoaște câștigurile și pierderile actuariale în conformitate cu punctul 93A trebuie să recunoască, de asemenea, orice ajustări care rezultă din limitarea de la punctul 58 litera (b) în alte elemente ale rezultatului global.

93D Câștigurile și pierderile actuariale și ajustările care rezultă din limitarea de la punctul 58 litera (b) care au fost recunoscute în alte elemente ale rezultatului global, trebuie să fie recunoscute imediat în rezultatul reportat. Acestea nu trebuie să fie reclasificate în profit sau pierdere într-o perioadă ulterioară.

▼B

94. Câștigurile și pierderile actuariale pot rezulta din creșteri și scăderi fie ale valorii actualizate a unei obligații privind beneficiile determinate, fie ale valorii juste a oricăror active ale planului aferente. Cauzele câștigurilor și pierderilor actuariale includ, de exemplu:

(a) rate surprinzător de ridicate sau scăzute de rotație a personalului, mortalitate sau pensionare anticipată sau de majorări ale salariilor, beneficiilor (dacă termenii oficiali sau impliciți ai unui plan prevăd majorarea beneficiilor în funcție de inflație) sau costurilor medicale;

(b) efectul modificărilor estimărilor privind rotația viitoare a personalului, mortalitatea sau pensionarea anticipată, sau privind majorări ale salariilor, beneficiilor (dacă termenii oficiali sau impliciți ai unui plan prevăd majorarea beneficiilor în funcție de inflație) sau costurilor medicale;

(c) efectul modificărilor ratei de actualizare; și

(d) diferențe între rentabilitatea reală a activelor planului și rentabilitatea preconizată a activelor planului (a se vedea punctele 105-107).

▼B

95. Pe termen lung, câștigurile și pierderile actuariale se pot compensa reciproc. Prin urmare, estimările obligațiilor privind beneficiile postangajare pot fi considerate ca un interval (sau „coridor”) în jurul celei mai bune estimări. Unei entități îi este permis, dar nu i se impune, să recunoască câștigurile și pierderile actuariale care se încadrează în acel interval. Prezentul standard impune unei entități să recunoască minimum un procent specificat din câștigurile și pierderile actuariale care se încadrează în afara unui „coridor” de plus sau minus 10 %. (Apendicele A ilustrează, printre altele, tratamentul câștigurilor și pierderilor actuariale.) Standardul permite, de asemenea, folosirea unor metode sistematice de recunoaștere mai rapidă, cu condiția ca acele metode să îndeplinească cerințele stabilite la punctul 93. Astfel de metode permise includ, de exemplu, recunoașterea imediată a tuturor câștigurilor și pierderilor actuariale care se află atât în interiorul, cât și în afara „coridorului”. Punctul 155 litera (b) subpunctul (iii) explică necesitatea de a lua în considerare orice parte nerecunoscută a unei datorii provizorii la contabilizarea câștigurilor actuariale ulterioare.

Costul serviciilor trecute

96. La evaluarea, conform punctului 54, a datoriei privind beneficiile determinate, o entitate trebuie să recunoască, în baza punctului 58A, costul serviciilor trecute ca o cheltuială, pe o bază liniară, de-a lungul perioadei medii rămase până când beneficiile devin legitime. În măsura în care beneficiile devin legitime imediat în urma introducerii sau modificării unui plan de beneficii determinate, o entitate trebuie să recunoască imediat costul serviciilor trecute.

▼M8

97. Costul serviciilor trecute apare atunci când o entitate introduce un plan de beneficii determinate care atribuie beneficii pentru servicii trecute sau modifică beneficiile plătibile pentru servicii trecute în baza unui plan de beneficii determinate. Astfel de modificări au loc în schimbul serviciului prestat de angajat de-a lungul perioadei, până când beneficiile în cauză devin legitime. Prin urmare, entitatea recunoaște costul serviciilor trecute în decursul acelei perioade, indiferent dacă acest cost se referă la serviciul prestate de angajați în perioade anterioare. Entitatea evaluează costul serviciilor trecute ca modificarea datoriei rezultate din amendament (a se vedea punctul 64). Costul negativ al serviciilor trecute apare atunci când entitatea modifică beneficiile care pot fi atribuite pentru serviciile trecute astfel încât valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat scade.

▼B

Exemplu ilustrativ pentru punctul 97

O entitate administrează un plan de pensii care oferă o pensie de 2 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Beneficiile devin legitime după cinci ani de serviciu. La 1 ianuarie 20X5, entitatea majorează pensia la 2,5 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu începând cu 1 ianuarie 20X1. La data majorării, valoarea actualizată a beneficiilor suplimentare pentru serviciul efectuat între 1 ianuarie 20X1 și 1 ianuarie 20X5 este următoarea:

Angajații cu mai mult de cinci ani de serviciu la 1/1/X5	150
Angajații cu mai puțin de cinci ani de serviciu la 1/1/X5 (perioada medie până când devin legitime: trei ani)	120
	270

▼B

Entitatea recunoaşte 150 imediat, deoarece acele beneficii sunt deja legitime. Entitatea recunoaşte 120 pe o bază liniară timp de trei ani începând cu 1 ianuarie 20X5.

▼M8

98. Costul serviciilor trecute exclude:

(a) efectul diferenţelor dintre creşterile reale şi creşterile presupuse anterior ale salariului asupra obligaţiei de plată privind beneficiile pentru servicii prestate în anii anteriori (nu există un cost al serviciului trecut, deoarece ipotezele actuariale permit utilizarea salariilor prognozate);

(b) subestimările şi supraestimările majorărilor discreţionare ale pensiilor, în cazul în care o entitate are o obligaţie implicită de a acorda astfel de majorări (nu există un cost al serviciului trecut, deoarece ipotezele actuariale permit astfel de majorări);

(c) estimările privind îmbunătăţiri ale beneficiilor care rezultă din câştiguri actuariale deja recunoscute în situaţiile financiare, dacă entitatea este obligată fie de termenii oficiali ai unui plan (sau de o obligaţie implicită care depăşeşte acei termeni), fie de legislaţie să folosească orice surplus din plan în beneficiul participanţilor la plan, indiferent dacă majorarea beneficiului nu a fost încă acordată oficial [majorarea rezultată a obligaţiei este o pierdere actuarială şi nu un cost al serviciului trecut, a se vedea punctul 85 litera (b)];

(d) creşterea beneficiilor legitime atunci când, în absenţa unor beneficii noi sau îmbunătăţite, angajaţii ajung să îndeplinească condiţiile de intrare în drepturi (nu există un cost al serviciului trecut, deoarece entitatea a recunoscut acest cost estimat al beneficiilor ca un cost al serviciului curent pe măsură ce serviciul era prestat); şi

(e) efectul modificărilor planului care reduc beneficiile pentru serviciul viitor (o reducere).

▼B

99. O entitate stabileşte programul de amortizare pentru costul serviciului trecut atunci când beneficiile sunt introduse sau modificate. Ar fi imposibilă menţinerea înregistrărilor detailate necesare pentru identificarea şi implementarea modificărilor ulterioare în acel program de amortizare. Mai mult, este probabil ca efectul să fie semnificativ doar atunci când are loc o reducere sau o decontare. Prin urmare, o entitate modifică programul de amortizare pentru costul serviciilor trecute doar atunci când are loc o reducere sau o decontare.

100. Atunci când o entitate reduce beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate existent, reducerea rezultată a datoriei privind beneficiile determinate este recunoscută drept cost (negativ) al serviciilor trecute de-a lungul perioadei medii până când procentul redus de beneficii devine legitim.

101. Atunci când o entitate reduce anumite beneficii plătibile în baza unui plan de beneficii determinate existent şi, în acelaşi timp, majorează alte beneficii plătibile conform planului pentru aceiaşi angajaţi, entitatea tratează modificarea ca pe o modificare netă individuală.

▼B

Recunoaştere şi evaluare: activele planului

Valoarea justă a activelor planului

102. Valoarea justă a oricăror active ale planului este dedusă prin determinarea valorii recunoscute în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄ în conformitate cu punctul 54. Când nu este disponibil un preţ de piaţă, valoarea justă a activelor planului este estimată, de exemplu, prin actualizarea fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate, folosind o rată de actualizare care reflectă atât riscul asociat activelor planului, cât şi scadenţa sau data preconizată de cedare a acelor active (sau, dacă nu au scadenţă, perioada preconizată până la decontarea obligaţiei aferente).

103. Activele planului exclud contribuţiile neplătite datorate fondului de către entitatea raportoare, ca şi orice instrumente financiare netransferabile emise de entitate şi deţinute de fond. Din activele planului se scad orice datorii ale fondului care nu sunt aferente beneficiilor angajaţilor, de exemplu datorii comerciale şi similare şi datorii rezultate din instrumentele financiare derivate.

104. Atunci când activele planului includ polițe de asigurare restrictive care corespund exact valorii şi plasării în timp a unora sau tuturor beneficiilor plătibile în baza planului, valoarea justă a respectivelor polițe de asigurare se presupune a fi valoarea actualizată a obligaţiilor aferente, după cum se descrie la punctul 54 (sub rezerva oricărei reduceri necesare în cazul în care valorile de primit în baza polițelor de asigurare nu sunt în totalitate recuperabile).

Rambursări

104A O entitate trebuie să recunoască dreptul său la rambursare ca activ separat atunci şi numai atunci când este aproape sigur că o terţă parte va rambursa o parte din sau totalitatea sumei care trebuie cheltuite pentru decontarea unei obligaţii privind beneficiile determinate. Entitatea trebuie să evalueze activul la valoarea justă. În toate celelalte situaţii, o entitate trebuie să trateze activul în mod similar cu activele planului. În situaţia veniturilor şi a cheltuielilor, cheltuiala aferentă unui plan de beneficii determinate poate fi prezentată după deducerea valorii recunoscute ca rambursare.

104B Uneori, o entitate poate recurge la o terţă parte, precum un asigurător, care să îi plătească o parte din sau totalitatea sumei care trebuie cheltuite în scopul decontării unei obligaţii privind beneficiile determinate. Polițele de asigurare restrictive, aşa cum sunt definite la punctul 7, sunt active ale planului. O entitate contabilizează polițele de asigurare restrictive în mod similar cu toate celelalte active ale planului, iar punctul 104A nu se aplică (a se vedea punctele 39-42 şi 104).

▼B

104C Atunci când o poliță de asigurare nu este o poliță de asigurare restrictivă, acea poliță de asigurare nu este un activ al planului. Punctul 104A tratează asemenea cazuri: entitatea își recunoaște dreptul la rambursare în baza poliței de asigurare mai degrabă ca activ separat, decât ca o reducere la determinarea datoriei privind beneficiile determinate recunoscute în conformitate cu punctul 54; în toate celelalte situații, entitatea tratează acel activ în mod similar cu activele planului. În special, datoria privind beneficiile determinate recunoscută în conformitate cu punctul 54 este majorată (redusă) în măsura în care câștigurile (pierderile) actuariale nete cumulate generate de obligația privind beneficiile determinate și de dreptul de rambursare aferent rămân nerecunoscute, în conformitate cu punctele 92 și 93. Punctul 120A litera (f) subpunctul (iv) prevede ca entitatea să prezinte o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare și obligația aferentă.

Exemplu ilustrativ pentru punctele 104A-104C

Valoarea actualizată a obligației	1 241
Câștiguri actuariale nerecunoscute	17
Datorie recunoscută în ►M5 situația poziției financiare ◄	1 258
Drepturi în baza polițelor de asigurare care corespund exact valorii și plasării în timp a unora dintre beneficiile plătibile în baza planului. Beneficiile respective au o valoare actualizată de 1 092.	1 092

Câștigurile actuariale nerecunoscute de 17 sunt câștigurile actuariale nete cumulate generate de obligație și de drepturile de rambursare.

104D Dacă dreptul la rambursare apare în baza unei polițe de asigurare care corespunde exact valorii și plasării în timp a unora dintre beneficii sau a totalității beneficiilor plătibile în baza unui plan de beneficii determinate, atunci se presupune că valoarea justă a dreptului de rambursare este valoarea actualizată a obligației aferente, după cum se descrie la punctul 54 (sub rezerva oricărei reduceri necesare în cazul în care rambursarea nu este în totalitate recuperabilă.)

Rentabilitatea activelor planului

105. Rentabilitatea preconizată a activelor planului este una din componentele cheltuielii recunoscute în situația veniturilor și a cheltuielilor. Diferența dintre rentabilitatea preconizată a activelor planului și rentabilitatea reală a acestora este un câștig sau o pierdere actuarial(ă); ea este luată în calcul, împreună cu câștigurile și pierderile actuariale aferente obligației privind beneficiile determinate, la determinarea valorii nete care este comparată cu limitele din „coridorul” de 10 % menționat la punctul 92.

106. Rentabilitatea preconizată a activelor planului se bazează pe așteptările pieței, la începutul perioadei, pentru rentabilitatea de-a lungul întregii durate de viață a obligației aferente. Rentabilitatea preconizată a activelor planului reflectă modificările valorii juste a activelor planului deținute în timpul perioadei, ca rezultat al contribuțiilor reale plătite la fond și al beneficiilor reale plătite din fond.

▼B

Exemplu ilustrativ pentru punctul 106

La 1 ianuarie 20X1, valoarea justă a activelor planului era de 10 000, iar câștigurile actuariale nerecunoscute nete cumulate erau de 760. La 30 iunie 20X1, planul a plătit beneficii de 1 900 și a primit contribuții de 4 900. La 31 decembrie 20X1, valoarea justă a activelor planului era de 15 000 și valoarea actualizată a obligației privind beneficiile determinate era de 14 792. Pierderile actuariale din obligație pentru 20X1 erau de 60.

La 1 ianuarie 20X1, entitatea raportoare a făcut următoarele estimări, pe baza prețurilor pieței la acea dată:

	%
Dobânda și venitul din dividende, după impozitul care trebuie plătit de către fond	9,25
Câștigurile realizate și nerealizate din activele planului (după impozitare)	2,00
Costurile de administrare	(1,00)
Rata preconizată a rentabilității	10,25
Pentru 20X1, rentabilitatea preconizată și cea reală a activelor planului sunt după cum urmează:	
Rentabilitatea pentru 10 000, deținute timp de 12 luni, la 10,25 %	*1 025*
Rentabilitatea pentru 3 000, deținute timp de șase luni, la 5 % (echivalentă cu 10,25 % anual, calculată la fiecare șase luni)	*150*
Rentabilitatea preconizată a activelor planului pentru 20X1	*1 175*
Valoarea justă a activelor planului la 31 decembrie 20X1	*15 000*
Minus valoarea justă a activelor planului la 1 ianuarie 20X1	*(10 000)*
Minus contribuțiile primite	*(4 900)*
Plus beneficiile plătite	*1 900*
Rentabilitatea reală a activelor planului	*2 000*

Diferența dintre rentabilitatea preconizată a activelor planului (1 175) și rentabilitatea reală a activelor planului (2 000) este un câștig actuarial de 825. Prin urmare, câștigurile actuariale nerecunoscute nete cumulate sunt de 1 525 (760 plus 825 minus 60). Conform punctului 92, limitele coridorului sunt stabilite la 1 500 [valoarea cea mai mare dintre: (i) 10 % din 15 000 și (ii) 10 % din 14 792]. În anul următor (20X2), entitatea recunoaște în situația veniturilor și a cheltuielilor un câștig actuarial de 25 (1 525 minus 1 500) împărțit la media preconizată a perioadei de muncă rămase până la pensie pentru angajații în cauză.

Rentabilitatea preconizată a activelor planului pentru 20X2 va avea la bază așteptările pieței la 1/1/X2 pentru rentabilitatea de-a lungul întregii durate de viață a obligației.

▼B

107. La determinarea rentabilității prognozate și a rentabilității reale a activelor planului, o entitate deduce costurile de administrare prognozate, altele decât cele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru evaluarea obligației.

Combinări de întreprinderi

108. Într-o combinare de întreprinderi, o entitate recunoaște active și datorii care apar din beneficii postangajare la valoarea actualizată a obligației, minus valoarea justă a oricăror active ale planului (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*). Valoarea actualizată a obligației include toate elementele următoare, chiar dacă entitatea dobândită nu le recunoscuse încă la data achiziției:

(a) câștiguri și pierderi actuariale care au apărut înainte de data achiziției (fie că se încadrează sau nu în „coridorul" de 10 %);

(b) costul serviciului trecut care a apărut din modificările de beneficii sau din introducerea unui plan, înainte de data achiziției; și

(c) valori pe care, în conformitate cu prevederile tranzitorii de la punctul 155 litera (b), entitatea dobândită nu le recunoscuse.

Reduceri și decontări

109. O entitate trebuie să recunoască câștiguri sau pierderi aferente reducerii sau decontării unui plan de beneficii determinate atunci când are loc reducerea sau decontarea. Câștigurile sau pierderile generate de o reducere sau decontare trebuie să cuprindă:

(a) orice modificare rezultată a valorii actualizate a obligației privind beneficiile determinate;

(b) orice modificare rezultată a valorii juste a activelor planului;

(c) orice câștiguri sau pierderi actuariale aferente și orice cost al serviciilor trecute aferent care, conform punctelor 92 și 96, nu fuseseră recunoscute anterior.

110. Înainte de a determina efectul unei reduceri sau decontări, o entitate trebuie să reevalueze obligația (și activele aferente ale planului, dacă este cazul) folosind ipoteze actuariale curente (inclusiv ratele curente ale dobânzii pe piață și alte prețuri curente pe piață).

▼M8

111. O reducere are loc atunci când o entitate fie:

(a) este angajată, în mod demonstrabil, în efectuarea unei reduceri semnificative a numărului de angajați acoperiți de un anumit plan; sau

(b) modifică termenii unui plan de beneficii determinate în așa fel încât un element semnificativ al serviciului viitor al angajaților actuali nu va mai îndeplini condițiile de obținere a beneficiilor sau va îndeplini doar condiții pentru beneficii reduse.

O reducere poate apărea ca urmare a unui eveniment izolat, cum ar fi închiderea unei uzine, întreruperea unei activități, închiderea ori suspendarea unui plan, sau ca urmare a diminuării măsurii în care creșterile salariale viitoare sunt legate de beneficiile plătibile pentru serviciile trecute. Reducerile sunt adesea legate de o restructurare. În acest caz, o entitate contabilizează o reducere în același timp cu restructurarea aferentă.

▼M8

111A. Atunci când o modificare a planului reduce beneficiile, numai efectele diminuării pentru serviciul viitor reprezintă o reducere. Efectul oricărei diminuări pentru serviciile trecute reprezintă un cost negativ al serviciilor trecute.

▼B

112. O decontare are loc atunci când o entitate intră într-o tranzacție care elimină toate obligațiile implicite sau legale ulterioare pentru o parte sau pentru toate beneficiile furnizate în baza unui plan de beneficii determinate, de exemplu atunci când se efectuează plata unei sume forfetare în numerar către participanții la plan sau în numele acestora în schimbul drepturilor lor de a primi anumite beneficii postangajare.

113. În unele cazuri, o entitate achiziționează o poliță de asigurare cu scopul de a finanța o parte din sau totalitatea beneficiilor angajaților aferente serviciului prestat de angajați în perioada curentă și în perioadele anterioare. Achiziționarea unei astfel de polițe nu reprezintă o decontare dacă entitatea reține o obligație legală sau implicită (a se vedea punctul 39) de a plăti valori suplimentare în cazul în care asigurătorul nu plătește beneficiile angajaților specificate în polița de asigurare. Punctele 104A-104D tratează modul de recunoaștere și evaluare a drepturilor de rambursare în baza unor polițe de asigurare care nu sunt active ale planului.

114. O decontare are loc împreună cu o reducere dacă un plan este încheiat în așa fel încât obligația este decontată și planul încetează să mai existe. Cu toate acestea, încheierea unui plan nu reprezintă o reducere sau o decontare dacă planul este înlocuit de un plan nou care oferă beneficii ce sunt, în fond, identice.

115. Atunci când o reducere se referă numai la o parte din angajații cuprinși în plan sau când doar o parte dintr-o obligație este decontată, câștigul sau pierderea include un procent proporțional din costul serviciilor trecute nerecunoscut anterior și din câștigurile și pierderile actuariale nerecunoscute anterior [și valori provizorii rămase nerecunoscute conform punctului 155 litera (b)]. Procentul proporțional este determinat pe baza valorii actualizate a obligațiilor de dinainte și de după reducere sau decontare, cu excepția cazului în care o altă bază este mai adecvată în circumstanțele date. De exemplu, poate fi adecvat să se aplice orice câștig generat de o reducere sau decontare a aceluiași plan pentru a elimina mai întâi orice cost al serviciului trecut nerecunoscut aferent aceluiași plan.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 115

O entitate întrerupe un segment al activității ei și angajații care lucrau ►M5 în acel ◄ segment nu vor mai câștiga beneficii ulterioare. Această situație este o reducere fără decontare. Folosind ipotezele actuariale curente imediat înainte de reducere (inclusiv ratele dobânzii curente pe piață și alte prețuri curente pe piață), entitatea are o obligație privind beneficiile determinate cu o valoare actualizată netă de 1 000, active ale planului cu o valoare justă de 820 și câștiguri actuariale cumulate nerecunoscute nete de 50. Entitatea a adoptat pentru prima dată standardul cu un an în urmă. Acest lucru a determinat creșterea datoriei nete cu 100, pe care entitatea alege s-o recunoască pe parcursul a cinci ani [a se vedea punctul 155 litera (b)]. Reducerea scade valoarea actualizată netă a obligației cu valori între 100 și 900.

▼B

Din câștigurile actuariale și valorile provizorii nerecunoscute anterior, 10 % (100/1 000) se referă la partea din obligație care a fost eliminată prin reducere. Prin urmare, efectul reducerii este următorul:

	Înainte de reducere	*Câștig prin reducere*	*După reducere*
Valoarea actualizată netă a obligației	*1 000*	*(100)*	*900*
Valoarea justă a activelor planului	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Câștiguri actuariale nerecunoscute	*50*	*(5)*	*45*
Valoarea provizorie nerecunoscută (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
Datoria netă recunoscută în ►**M5** *situația poziției financiare* ◄	*150*	*(97)*	*53*

Prezentare

Compensare

116. O entitate trebuie să compenseze un activ aferent unui plan cu o datorie aferentă altui plan atunci și numai atunci când entitatea:

(a) are din punct de vedere legal un drept executoriu de a folosi orice surplus dintr-un plan pentru a deconta obligații în baza altui plan; și

(b) intenționează fie să deconteze obligațiile la valoarea netă, fie să realizeze surplusul dintr-un plan și să își deconteze obligația în baza celuilalt plan în mod simultan.

117. Criteriile de compensare sunt similare celor stabilite pentru instrumente financiare în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*.

Distincția curent/imobilizat (pe termen lung)

118. Unele entități disting activele și datoriile curente de activele imobilizate și datoriile pe termen lung. Prezentul standard nu specifică dacă o entitate trebuie să facă diferența între părțile curente și imobilizate (pe termen lung) ale activelor și datoriilor care apar din beneficiile postangajare.

Componente financiare ale costurilor aferente beneficiilor postangajare

119. Prezentul standard nu specifică dacă o entitate trebuie să prezinte costul serviciului curent, costul dobânzii și rentabilitatea preconizată a activelor planului drept componente ale unui singur element de venit sau cheltuieli în situația veniturilor și a cheltuielilor.

Prezentarea informațiilor

120. O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze natura planurilor sale de beneficii determinate și efectele financiare ale modificărilor acestor planuri în decursul perioadei.

▼M5

120A O entitate trebuie să prezinte următoarele informații despre planurile de beneficii determinate:

▼B

(a) politica contabilă a entității pentru recunoașterea câștigurilor și a pierderilor actuariale;

(b) o descriere generală a tipului de plan;

(c) o reconciliere a soldurilor de deschidere și de închidere ale valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, prezentând separat, dacă este cazul, efectele în decursul perioadei care pot fi atribuite fiecăruia dintre următoarele:

(i) costului serviciului curent;

(ii) costului dobânzii;

(iii) contribuțiilor participanților la plan;

(iv) câștigurilor și pierderilor actuariale;

(v) variațiilor cursurilor de schimb valutar pentru planurile evaluate într-o monedă diferită de moneda de prezentare a entității;

(vi) beneficiilor plătite;

(vii) costului serviciului trecut;

(viii) combinărilor de întreprinderi;

(ix) reducerilor; și

(x) decontărilor;

(d) o analiză a obligației privind beneficiul determinat, separată în valori care rezultă din planuri integral nefinanțate și valori care rezultă din planuri finanțate integral sau parțial;

(e) o reconciliere a soldurilor de deschidere și de închidere ale valorii juste a activelor planului și a soldurilor de închidere și de deschidere ale oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu punctul 104A, prezentând separat, dacă este cazul, efectele în decursul perioadei care pot fi atribuite fiecăruia dintre următoarele:

(i) rentabilității preconizate a activelor planului;

(ii) câștigurilor și pierderilor actuariale;

(iii) variațiilor cursurilor de schimb valutar pentru planurile evaluate într-o monedă diferită de moneda de prezentare a entității;

(iv) contribuțiilor angajatorului;

(v) contribuțiilor participanților la plan;

(vi) beneficiilor plătite;

(vii) combinărilor de întreprinderi; și

(viii) decontărilor;

(f) o reconciliere a valorii actualizate a unei obligații privind beneficiul determinat de la litera (c) și valoarea justă a activelor planului de la litera (e) cu activele și datoriile recunoscute în ►M5 situația poziției financiare ◄, care arată cel puțin:

(i) câștigurile și pierderile actuariale nete nerecunoscute în ►M5 situația poziției financiare ◄ (a se vedea punctul 92);

▼B

(ii) costul serviciului trecut nerecunoscut în ►M5 situația poziției financiare ◄ (a se vedea punctul 96);

(iii) orice valoare încă nerecunoscută ca activ, din cauza limitei de la punctul 58 litera (b);

(iv) valoarea justă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ conform punctului 104A (alături de o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare și obligația aferentă); și

(v) celelalte sume recunoscute în ►M5 situația poziției financiare ◄;

(g) cheltuiala totală recunoscută în profit sau pierdere pentru fiecare din următoarele, precum și elementul-rând (elementele-rânduri) în care sunt incluse:

(i) costul serviciului curent;

(ii) costul dobânzii;

(iii) rentabilitatea preconizată a activelor planului;

(iv) rentabilitatea preconizată a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu punctul 104A;

(v) câștigurile și pierderile actuariale;

(vi) costul serviciului trecut;

(vii) efectul oricărei reduceri sau decontări; și

(viii) efectul limitei de la punctul 58 litera (b);

▼M5

(h) valoarea totală recunoscută în alte elemente ale rezultatului global pentru fiecare dintre următoarele:

▼B

(i) câștigurile și pierderile actuariale; și

(ii) efectul limitei de la punctul 58 litera (b);

▼M5

(i) pentru entitățile care recunosc câștigurile și pierderile actuariale în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 93A, valoarea cumulată a câștigurilor și pierderilor actuariale recunoscute în alte elemente ale rezultatului global;

▼B

(j) pentru fiecare categorie majoră de active ale planului, care trebuie să includă instrumentele de capitaluri proprii, instrumentele de datorie, proprietățile și toate celelalte active, dar fără a se limita la acestea, procentul sau valoarea constituit(ă) de fiecare categorie majoră în valoarea justă a activelor totale ale planului;

(k) valorile incluse în valoarea justă a activelor planului pentru:

(i) fiecare categorie a propriilor instrumente financiare ale entității; și

(ii) orice proprietate ocupată sau alte active utilizate de entitate;

▼B

(l) o descriere narativă a bazei utilizate pentru a determina rata globală preconizată a rentabilității activelor, inclusiv efectul categoriilor majore ale activelor planului;

(m) rentabilitatea reală a activelor planului, precum și rentabilitatea reală a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu punctul 104A;

(n) principalele ipoteze actuariale folosite la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, inclusiv, dacă este cazul:

(i) ratele de actualizare;

(ii) ratele preconizate ale rentabilității oricăror active ale planului pentru perioadele prezentate în situațiile financiare;

(iii) ratele preconizate ale rentabilității, pentru perioadele prezentate în situațiile financiare, ale oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu punctul 104A;

(iv) ratele de creșteri salariale preconizate (și ratele modificărilor unui indice sau ale altor variabile specificate în termenii oficiali sau impliciți ai unui plan ca bază pentru majorările viitoare de beneficii);

(v) tendința ratelor costurilor medicale; și

(vi) orice altă ipoteză actuarială semnificativă folosită.

O entitate trebuie să prezinte fiecare ipoteză actuarială în termeni absoluți (de exemplu, ca procent absolut) și nu doar ca o marjă între diferite procente sau alte variabile;

(o) efectul unei creșteri cu un punct procentual și efectul unei descreșteri cu un punct procentual a tendinței ratelor presupuse ale costului medical asupra:

(i) valorii agregate a costului serviciului curent și a componentelor costului dobânzii aferente costurilor medicale periodice postangajare nete; și

(ii) obligației cumulate aferente beneficiilor postangajare pentru costurile medicale.

În sensul acestei prezentări, toate celelalte ipoteze trebuie să rămână constante. Pentru planurile care activează într-un mediu cu inflație mare, informațiile de prezentat trebuie să reprezinte efectul unei creșteri sau descreșteri procentuale a tendinței ratei presupuse a costului medical cu o semnificație similară unui punct procentual dintr-un mediu cu inflație scăzută;

(p) valorile pentru perioada anuală curentă și pentru patru perioade anuale anterioare ale:

(i) valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, valorii juste a activelor planului și surplusului sau deficitului planului; și

▼B

(ii) ajustările, pe baza experienței, aferente:

(a) datoriilor planului exprimate fie ca 1. o valoare, fie ca 2. un procent din datoriile planului la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄; și

(b) activelor planului exprimate fie ca 1. o valoare, fie ca 2. un procent din activele planului la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄;

(q) cea mai bună estimare a angajatorului, de îndată ce poate fi determinată în mod rezonabil, a contribuțiilor la plan preconizate a fi plătite în decursul perioadei anuale care începe după ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

121. Punctul 120A litera (b) prevede o descriere generală a tipului de plan. O astfel de descriere distinge, de exemplu, planurile de pensii cu sumă fixă de planurile de pensii bazate pe salariul final și de planurile medicale postangajare. Descrierea planului trebuie să includă practicile neoficiale care generează obligații implicite incluse în evaluarea obligației privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 52. Nu este prevăzută prezentarea unor detalii suplimentare.

122. Atunci când o entitate are mai mult decât un plan de beneficii determinate, prezentările de informații se pot face pentru toate planurile la un loc, separat pentru fiecare plan sau grupat în funcție de utilitate. Poate fi utilă o clasificare a grupărilor după criterii precum:

(a) localizarea geografică a planurilor, de exemplu prin diferențierea planurilor locale de cele din străinătate; sau

(b) dacă planurile sunt supuse unor riscuri semnificativ diferite, de exemplu prin diferențierea planurilor de pensii cu sumă fixă de planurile de pensii bazate pe salariul final și de planurile medicale postangajare.

Atunci când o entitate prezintă informații cumulat pentru o clasă de planuri, astfel de informații sunt oferite sub forma mediilor ponderate sau a intervalelor relativ restrânse.

123. Punctul 30 prevede prezentări de informații suplimentare cu privire la planurile multipatronale de beneficii determinate care sunt tratate ca și cum ar fi planuri de contribuții determinate.

124. În cazul în care IAS 24 prevede astfel, o entitate prezintă informații despre:

(a) tranzacțiile cu planuri de beneficii postangajare cu părțile afiliate; și

(b) beneficiile postangajare pentru personalul-cheie din conducere.

125. În cazul în care IAS 37 prevede astfel, o entitate prezintă informații privind datoriile contingente generate de obligațiile privind beneficiile postangajare.

ALTE BENEFICII PE TERMEN LUNG ALE ANGAJAȚILOR

126. Alte beneficii pe termen lung ale angajaților includ, de exemplu:

(a) absențe compensate pe termen lung, precum concediile pentru vechime în serviciu sau concediile sabatice;

▼B

(b) jubilee sau alte beneficii legate de vechimea în serviciu;

(c) indemnizații pentru invaliditate pe termen lung;

(d) participarea la profit sau prime plătibile în termen de douăsprezece luni sau mai mult de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciul aferent; și

(e) compensații amânate plătite în termen de douăsprezece luni sau mai mult de la sfârșitul perioadei în care sunt câștigate.

127. Evaluarea altor beneficii pe termen lung ale angajaților nu este supusă, de regulă, aceluiași grad de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare. Mai mult, introducerea sau modificările altor beneficii pe termen lung generează foarte rar o valoare semnificativă a costului serviciului trecut. Din aceste motive, prezentul standard prevede o metodă simplificată de contabilizare pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților. Această metodă diferă de contabilizarea prevăzută în cazul beneficiilor postangajare, după cum urmează:

(a) câștigurile și pierderile actuariale sunt recunoscute imediat și nu se aplică niciun „coridor”; și

(b) toate costurile serviciilor trecute sunt recunoscute imediat.

Recunoaștere și evaluare

128. Suma recunoscută ca datorie pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților trebuie să reprezinte totalul net al următoarelor valori:

(a) valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat, la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ (a se vedea punctul 64);

(b) minus valoarea justă a activelor planului (dacă există) la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, din care obligațiile urmează să fie decontate direct (a se vedea punctele 102-104).

La evaluarea datoriei, o entitate trebuie să aplice punctele 49-91, cu excepția punctelor 54 și 61. O entitate trebuie să aplice punctul 104A la recunoașterea și evaluarea oricărui drept de rambursare.

129. Pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților, o entitate trebuie să recunoască totalul net al următoarelor valori drept cheltuială sau (sub rezerva punctului 58) drept venit, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea lor în costul unui activ:

(a) costul serviciului curent (a se vedea punctele 63-91);

(b) costul dobânzii (a se vedea punctul 82);

(c) rentabilitatea preconizată a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 105-107), precum și a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ (a se vedea punctul 104A);

(d) câștigurile și pierderile actuariale, care trebuie să fie recunoscute imediat în totalitate;

(e) costurile serviciilor trecute, care trebuie recunoscute imediat în totalitate; și

(f) efectul oricăror reduceri sau decontări (a se vedea punctele 109 și 110).

▼B

130. O formă de alt beneficiu pe termen lung al angajaților este indemnizația pentru invaliditate pe termen lung. Dacă nivelul beneficiului depinde de durata serviciului, obligația apare atunci când serviciul este prestat. Evaluarea acelei obligații reflectă probabilitatea ca plata să fie necesară și durata de timp pe care se preconizează că va fi plătită. Dacă nivelul beneficiului este același pentru orice angajat invalid, indiferent de anii de serviciu, costul preconizat al acestor beneficii este recunoscut atunci când are loc evenimentul care cauzează o invaliditate pe termen lung.

Prezentarea informațiilor

131. Deși prezentul standard nu prevede prezentări de informații specifice altor beneficii pe termen lung ale angajaților, alte standarde pot impune prezentări de informații, de exemplu în cazul în care cheltuiala rezultată din astfel de beneficii este semnificativă și, prin urmare, s-ar impune prezentarea în conformitate cu IAS 1. În cazul în care IAS 24 prevede astfel, o entitate prezintă informații despre alte beneficii pe termen lung ale angajaților pentru personalul-cheie din conducere.

COMPENSAȚII PENTRU ÎNCETAREA CONTRACTULUI DE MUNCĂ

132. Prezentul standard tratează compensațiile pentru încetarea contractului de muncă separat de alte beneficii ale angajaților, deoarece evenimentul care dă naștere unei obligații este încetarea contractului de muncă, mai degrabă decât serviciul prestat de angajat.

Recunoaștere

133. O entitate trebuie să recunoască compensațiile pentru încetarea contractului de muncă drept datorie și cheltuială atunci și numai atunci când entitatea s-a angajat în mod demonstrabil fie:

(a) să desfacă contractul de muncă al unui angajat sau grup de angajați înainte de data normală de pensionare; fie

(b) să acorde compensații pentru încetarea contractului de muncă, în urma unei oferte făcute pentru a încuraja disponibilizarea voluntară.

134. O entitate este în mod demonstrabil angajată să desfacă un contract de muncă atunci și numai atunci când entitatea are un plan oficial detaliat pentru desfacerea contractului de muncă și nu are o posibilitate realistă de abandonare a acestuia. Planul oficial detaliat trebuie să includă cel puțin:

(a) locația, funcția și numărul aproximativ al angajaților ale căror contracte de muncă urmează să fie desfăcute;

(b) compensațiile pentru încetarea contractului de muncă pentru fiecare clasă de meserii sau funcție; și

(c) data la care va fi implementat planul. Implementarea trebuie să înceapă cât mai curând posibil și perioada de timp până la implementarea completă trebuie să fie astfel încât să nu existe probabilitatea unor modificări semnificative ale planului.

▼B

135. O entitate poate fi angajată, prin legislație, prin contract sau prin alte acorduri cu angajații sau cu reprezentanții acestora, sau printr-o obligație implicită bazată pe practici folosite în activitate, pe obiceiuri sau pe o dorință de a acționa echitabil, să efectueze plăți (sau să acorde alte beneficii) angajaților la încetarea contractului de muncă al acestora. Astfel de plăți reprezintă compensații pentru încetarea contractului de muncă. Compensațiile pentru încetarea contractului de muncă sunt de obicei plăți în sumă forfetară, dar uneori includ de asemenea:

(a) majorarea beneficiilor de pensionare sau a altor tipuri de beneficii postangajare, fie indirect, printr-un plan de beneficii ale angajaților, fie în mod direct; și

(b) plata salariului până la sfârșitul unei perioade de preaviz specificate, dacă angajatul nu mai prestează niciun serviciu ulterior care aduce beneficii economice entității.

136. Unele beneficii sunt plătibile indiferent de motivul plecării angajatului. Plata unor astfel de beneficii este sigură (sub rezerva oricăror condiții privind intrarea în drepturi sau efectuarea unei perioade minime de serviciu), dar plasarea în timp a acestei plăți este nesigură. Deși astfel de beneficii sunt descrise în unele țări ca indemnizații sau prime pentru încetarea contractului de muncă, ele sunt mai degrabă beneficii postangajare decât compensații pentru încetarea contractului de muncă și o entitate le contabilizează ca beneficii postangajare. Unele entități au un nivel mai scăzut de compensații pentru încetarea deliberată a contractului de muncă la cererea angajatului (în fond, un beneficiu postangajare) decât pentru încetarea contractului de muncă la cererea entității, independent de voința angajatului. Beneficiul suplimentar plătibil în cazul încetării contractului de muncă independent de voința angajatului constituie o compensație pentru încetarea contractului de muncă.

137. Compensațiile pentru încetarea contractului de muncă nu aduc unei entități beneficii economice viitoare și sunt recunoscute imediat ca o cheltuială.

138. Atunci când o entitate recunoaşte compensații pentru încetarea contractului de muncă, entitatea poate, de asemenea, să contabilizeze o reducere a pensiilor sau a altor beneficii ale angajaților (a se vedea punctul 109).

Evaluare

139. Atunci când compensațiile pentru încetarea contractului de muncă sunt scadente la mai mult de 12 luni ►M5 la finalul următoarei perioade de raportare ◄, ele trebuie actualizate folosind rata de actualizare precizată la punctul 78.

140. În cazul unei oferte făcute pentru încurajarea disponibilizării voluntare, evaluarea compensațiilor pentru încetarea contractului de muncă trebuie să fie bazată pe numărul angajaților care se preconizează că vor accepta oferta.

Prezentarea informațiilor

141. Atunci când există o incertitudine în legătură cu numărul de angajați care vor accepta o ofertă de compensații pentru încetarea contractului de muncă, există o datorie contingentă. După cum prevede IAS 37, o entitate prezintă informații despre datoria contingentă, cu excepția cazului în care posibilitatea unei ieșiri de fluxuri în urma decontării este puțin probabilă.

142. După cum prevede IAS 1, o entitate prezintă natura și valoarea unei cheltuieli dacă aceasta este semnificativă. Compensațiile pentru încetarea contractului de muncă pot avea drept rezultat o cheltuială care trebuie să fie prezentată pentru a se respecta această dispoziție.

▼B

143. În cazul în care IAS 24 prevede astfel, o entitate prezintă informații privind compensațiile pentru încetarea contractului de muncă pentru personalul-cheie din conducere.

144-152. [Eliminate]

PREVEDERI TRANZITORII

153. Această secțiune specifică tratamentul tranzitoriu pentru planurile de beneficii determinate. Atunci când o entitate adoptă pentru prima dată prezentul standard pentru alte beneficii ale angajaților, entitatea aplică IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

154. La prima adoptare a prezentului standard, o entitate trebuie să își determine datoria provizorie pentru planurile de beneficii determinate la acea dată ca:

(a) valoarea actualizată a obligației (a se vedea punctul 64) la data adoptării;

(b) minus valoarea justă, la data adoptării, a activelor planului (dacă există), din care obligațiile urmează să fie decontate direct (a se vedea punctele 102-104);

(c) minus orice cost al serviciului trecut care, conform punctului 96, trebuie recunoscut în perioade ulterioare.

155. Dacă datoria provizorie este mai mare decât datoria care ar fi fost recunoscută la aceeași dată în conformitate cu fostele politici contabile ale entității, entitatea trebuie să facă o alegere irevocabilă pentru a recunoaște acea creștere ca parte a datoriei privind beneficiul determinat conform punctului 54:

(a) imediat, în baza IAS 8; sau

(b) ca o cheltuială liniară, pe o perioadă de până la cinci ani de la data adoptării. Dacă o entitate alege litera (b), atunci entitatea trebuie:

(i) să aplice limita descrisă la punctul 58 litera (b) la evaluarea oricărui activ recunoscut în ►**M5** situația poziției financiare ◄;

(ii) să prezinte la ►**M5** finalul fiecărei perioade de raportare ◄: 1. valoarea creșterii care rămâne nerecunoscută; și 2. valoarea recunoscută în perioada curentă;

(iii) să limiteze recunoașterea câștigurilor actuariale ulterioare (dar nu costul negativ al serviciilor trecute) după cum urmează. Dacă un câștig actuarial urmează să fie recunoscut conform punctelor 92 și 93, o entitate trebuie să recunoască acel câștig actuarial doar în măsura în care câștigurile actuariale cumulate nerecunoscute nete (înainte de recunoașterea câștigului actuarial respectiv) depășesc partea nerecunoscută a datoriei provizorii; și

(iv) să includă partea aferentă a datoriei provizorii nerecunoscute în determinarea oricărui câștig sau oricărei pierderi ulterioare din reducere sau decontare.

Dacă datoria provizorie este mai mică decât datoria care ar fi fost recunoscută la aceeași dată în conformitate cu politica contabilă anterioară a entității, entitatea trebuie să recunoască acea descreștere imediat în baza IAS 8.

▼B

156. La adoptarea inițială a standardului, efectul modificării politicii contabile include toate câștigurile și pierderile actuariale care au apărut în perioade anterioare, indiferent dacă se încadrează în „coridorul” de 10 % menționat la punctul 92.

Exemplu ilustrativ pentru punctele 154-156

La 31 decembrie 1998, ►M5 situația poziției financiare a ◄ unei entități include o datorie pentru pensii de 100. Entitatea adoptă standardul la 1 ianuarie 1999, când valoarea actualizată a obligației conform standardului este de 1 300 și valoarea justă a activelor planului este de 1 000. La 1 ianuarie 1993, entitatea majorase pensiile (costul pentru beneficiile nelegitime: 160; iar perioada medie rămasă până la data intrării în drepturi: 10 ani).

Efectul tranzitoriu este următorul:

Valoarea actualizată a obligației	*1 300*
Valoarea justă a activelor planului	*(1 000)*
Minus: costul serviciilor trecute care urmează să fie recunoscut în perioade ulterioare (160 × 4/10)	*(64)*
Datoria provizorie	*236*
Datoria deja recunoscută	*100*
Creșterea datoriei	*136*

Entitatea are de ales între recunoașterea datoriei de 136 fie imediat, fie pe o perioadă de până la 5 ani. Alegerea este irevocabilă,

La 31 decembrie 1999, valoarea actualizată a obligației conform standardului este de 1 400 și valoarea justă a activelor planului este de 1 050. Câștigurile actuariale cumulate nerecunoscute nete de la data adoptării standardului sunt de 120. Media perioadei de muncă rămase pentru angajații participanți la plan era de opt ani. Entitatea a adoptat o politică de recunoaștere imediată a tuturor câștigurilor și pierderilor actuariale, după cum permite punctul 93.

Efectul limitei de la punctul 155 litera (b) subpunctul (iii) este următorul.

Câștigurile actuariale cumulate nerecunoscute nete	*120*
Partea nerecunoscută a datoriei provizorii (136 × 4/5)	*(109)*
Câștigul maxim de recunoscut [punctul 155 litera (b) subpunctul (iii)]	*11*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

157. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date, cu excepțiile specificate la punctele 159-159C. Se încurajează adoptarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard costurilor aferente pensiilor pentru situațiile financiare corespunzătoare perioadelor care încep înaintea datei de 1 ianuarie 1999, entitatea trebuie să prezinte faptul că a aplicat prezentul standard în locul IAS 19 *Costurile aferente pensiilor*, aprobat în 1993.

▼B

158. Prezentul standard înlocuiește IAS 19 *Costurile aferente pensiilor* aprobat în 1993.

159. Următoarele elemente intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale ([1]) aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2001 sau ulterior acestei date:

(a) definiția revizuită a activelor planului prezentată la punctul 7, precum și definițiile aferente ale activelor deținute de un fond de beneficii pe termen lung ale angajaților și ale polițelor de asigurare restrictive; și

(b) dispozițiile privind recunoașterea și evaluarea rambursărilor, prezentate la punctele 104A, 128 și 129 și prezentările aferente de informații prevăzute la punctele 120A litera (f) subpunctul (iv), 120A litera (g) subpunctul (iv), 120A litera (m) și 120A litera (n) subpunctul (iii).

Se încurajează adoptarea anterior acestei date. Dacă adoptarea anterioară afectează situațiile financiare, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

159A. Amendamentul de la punctul 58A intră în vigoare pentru situațiile financiare care acoperă perioadele care se încheie la 31 mai 2002 sau ulterior acestei date. Se încurajează adoptarea anterior acestei date. Dacă adoptarea anterioară afectează situațiile financiare, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

159B. O entitate trebuie să aplice amendamentele de la punctele 32A, 34-34B, 61 și 120-121 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă care începe înaintea datei de 1 ianuarie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

159C. Opțiunea de la punctele 93A-93D poate fi utilizată pentru perioadele anuale care se încheie la 16 decembrie 2004 sau ulterior acestei date. O entitate care utilizează opțiunea pentru perioade anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2006 trebuie să aplice, de asemenea, amendamentele de la punctele 32A, 34-34B, 61 și 120-121.

▼M8

159D. Punctele 7 8 litera (b), 32B, 97, 98 și 111 au fost modificate, iar punctul 111A a fost adăugat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice modificările de la punctele 7, 8 litera (b) și 32B pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice amendamentele de la punctele 97, 98, 111 și 111A în cazul modificărilor beneficiilor care au loc la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date.

160. IAS 8 se aplică atunci când o entitate își modifică politicile contabile cu scopul de a reflecta modificările specificate la punctele 159-159D. La aplicarea retrospectivă a acestor modificări, în conformitate cu IAS 8, entitatea le tratează ca și cum ar fi fost aplicate în același timp cu restul prezentului standard, cu excepția că o entitate poate prezenta valorile prevăzute la punctul 120A litera (p) pe măsură ce valorile sunt determinate pentru fiecare perioadă anuală prospectiv de la prima perioadă anuală prezentată în situațiile financiare în care entitatea aplică pentru prima dată amendamentele de la punctul 120A.

([1]) Punctele 159 și 159A se referă la „situațiile financiare anuale” în concordanță cu formularea mai explicită a datelor de intrare în vigoare adoptată în 1998. Punctul 157 se referă la „situațiile financiare”.

▼**M5**

161. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 93A-93D, 106 (exemplu) și 120A. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 20

Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală

DOMENIU DE APLICARE ►M8 [1] ◄

1. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea și prezentarea subvențiilor guvernamentale, precum și la prezentarea altor forme de asistență guvernamentală.

2. Prezentul standard nu tratează:

(a) problemele speciale care apar la contabilizarea subvențiilor guvernamentale în situațiile financiare care reflectă efectele modificării prețurilor sau în informațiile suplimentare de natură similară;

▼M8

(b) asistența guvernamentală care este acordată unei entități sub formă de beneficii disponibile la determinarea profitului impozabil sau a pierderii fiscale sau care sunt stabilite ori limitate pe baza datoriei privind impozitul pe profit. Printre exemplele de astfel de beneficii se numără perioadele de scutire de la plata impozitului pe profit, creditele fiscale pentru investiții, provizioanele aferente metodei de amortizare accelerată și ratele reduse ale impozitului pe profit;

▼B

(c) participarea guvernamentală la deținerea entității;

(d) subvențiile guvernamentale tratate de IAS 41 *Agricultura*.

DEFINIȚII

3. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Guvernul se referă la guvernul propriu-zis, la agențiile guvernamentale și la alte organisme similare de la nivel local, național sau internațional.

Asistența guvernamentală reprezintă acțiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entități sau unei categorii de entități care îndeplinesc anumite criterii. În sensul prezentului standard, asistența guvernamentală nu include beneficii care sunt oferite doar indirect, prin acțiuni ale guvernului care influențează condițiile generale de activitate economică, cum ar fi punerea la dispoziție de infrastructuri în zonele aflate în dezvoltare sau impunerea unor constrângeri comerciale întreprinderilor concurente.

Subvențiile guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității. Subvențiile exclud formele de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui în mod rezonabil o anumită valoare, precum și tranzacțiile cu guvernul care nu pot fi distinse de tranzacțiile comerciale normale ale entității [2].

---

[1] Ca parte a *Îmbunătățirilor aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008, Consiliul a modificat terminologia utilizată în prezentul standard din motive de consecvență cu alte IFRS-uri, după cum urmează:
(a) „venit impozitabil" s-a înlocuit cu „profit impozitabil sau pierdere fiscală";
(b) „recunoscut ca venit/cheltuială" s-a înlocuit cu „recunoscut în profit sau pierdere";
(c) „creditat direct în conturile aferente intereselor/ capitalurilor proprii ale acționarilor" s-a înlocuit cu „recunoscut separat de profit sau pierdere";
(d) „ajustare a unei estimări contabile" s-a înlocuit cu „modificare de estimare contabilă".

[2] A se vedea, de asemenea, SIC-10 *Asistența guvernamentală – Fără relații specifice cu activitățile de exploatare.*

▼B

Subvenţiile aferente activelor reprezintă subvenţii guvernamentale pentru acordarea cărora principala condiţie este că o entitate beneficiară trebuie să cumpere, să construiască sau să dobândească în alt mod active imobilizate. De asemenea, pot exista şi condiţii secundare care restricţionează tipul sau amplasarea activelor sau perioadele în care acestea urmează a fi achiziţionate sau deţinute.

Subvenţiile aferente veniturilor cuprind subvenţiile guvernamentale care nu sunt subvenţii aferente activelor.

Împrumuturile nerambursabile sunt împrumuturi al căror creditor se angajează să dispenseze debitorul de rambursarea acestora, dacă se îndeplinesc anumite condiţii prestabilite.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie între părţi interesate şi în cunoştinţă de cauză, ►**M5** într-o tranzacţie desfăşurată ◄ în condiţii obiective.

4. Asistenţa guvernamentală îmbracă multe forme, variind atât în ceea ce priveşte natura asistenţei acordate, cât şi în ceea ce priveşte condiţiile care sunt, de regulă, ataşate acesteia. Scopul asistenţei poate fi acela de a încuraja o entitate să se angajeze pe o direcţie de acţiune pe care în mod normal nu ar fi urmat-o dacă asistenţa nu ar fi fost acordată.

5. Primirea asistenţei guvernamentale de către o entitate poate fi importantă pentru întocmirea situaţiilor financiare, din două motive. În primul rând, dacă resursele au fost transferate, trebuie să se găsească o metodă potrivită de contabilizare a transferului. În al doilea rând, este de dorit să se dea o indicaţie asupra măsurii în care entitatea a beneficiat de o astfel de asistenţă în cursul perioadei de raportare. Acest lucru facilitează compararea situaţiilor financiare ale unei entităţi cu cele din perioade precedente şi cu cele ale altor entităţi.

6. Subvenţiile guvernamentale sunt uneori denumite în alte moduri, cum ar fi subsidii, alocaţii sau prime.

SUBVENŢII GUVERNAMENTALE

7. Subvenţiile guvernamentale, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există siguranţa rezonabilă că:

(a) entitatea va respecta condiţiile ataşate acordării acestora; şi

(b) subvenţiile vor fi primite.

8. O subvenţie guvernamentală nu este recunoscută până când nu există siguranţa rezonabilă că entitatea va respecta condiţiile ataşate acordării acesteia şi că subvenţia va fi primită. Doar primirea unei subvenţii nu oferă în sine dovezi concludente că toate condiţiile ataşate acordării subvenţiei au fost sau vor fi îndeplinite.

9. Modalitatea în care este primită o subvenţie nu afectează metoda contabilă care urmează a fi adoptată cu privire la subvenţie. Din acest motiv, o subvenţie este înregistrată în contabilitate prin aceeaşi modalitate, indiferent dacă a fost primită în numerar sau ca o reducere a unei datorii faţă de guvern.

10. Un împrumut nerambursabil primit de la guvern este tratat drept subvenţie guvernamentală atunci când există siguranţa rezonabilă că entitatea va respecta termenii stabiliţi pentru nerambursarea împrumutului.

▼M8

10A. Beneficiul unui împrumut guvernamental cu o rată a dobânzii sub valoarea pieței este tratat drept subvenție guvernamentală. Împrumutul trebuie recunoscut și evaluat în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*. Beneficiul unei rate a dobânzii sub valoarea pieței trebuie evaluat ca fiind diferența dintre valoarea contabilă inițială a împrumutului, determinată în conformitate cu IAS 39, și încasările efectuate. Beneficiul se contabilizează în conformitate cu prezentul standard. Entitatea trebuie să ia aibă în vedere condițiile și obligațiile care au fost îndeplinite sau trebuie îndeplinite la identificarea costurilor pe care beneficiul împrumutului este destinat să le compenseze.

▼B

11. Odată ce o subvenție guvernamentală este recunoscută, orice datorie contingentă sau orice activ contingent este tratat(ă) în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.

▼M8

12. Subvențiile guvernamentale trebuie recunoscute în profit sau pierdere pe o bază sistematică în perioadele în care entitatea recunoaște drept cheltuieli costurile aferente pe care subvențiile sunt menite să le compenseze.

13. Există două abordări generale privind contabilizarea subvențiilor guvernamentale: abordarea bazată pe capital, sub incidența căreia o subvenție este recunoscută separat de profit sau pierdere și o abordare bazată pe rezultat, conform căreia o subvenție este recunoscută în profit sau pierdere în cursul unei perioade sau în cursul mai multor perioade.

14. Cei care susțin abordarea bazată pe capital aduc următoarele argumente:

(a) subvențiile guvernamentale sunt procedee de finanțare și trebuie tratate ca atare în situația poziției financiare, mai degrabă decât recunoscute în profit sau pierdere pentru a compensa elementele de cheltuieli pe care le finanțează. Deoarece nu se prevede rambursarea lor, astfel de subvenții trebuie recunoscute separat de profit sau pierdere.

(b) este neadecvat să se recunoască subvențiile guvernamentale în profit sau pierdere, deoarece ele nu sunt câștigate, ci reprezintă un stimulent acordat de guvern fără costuri aferente.

15. Argumentele în favoarea abordării bazate pe rezultat sunt următoarele:

(a) deoarece subvențiile guvernamentale reprezintă intrări de la o altă sursă decât acționarii, ele nu trebuie recunoscute direct la capitaluri proprii, ci trebuie recunoscute în profit sau pierdere în perioadele corespunzătoare;

(b) subvențiile guvernamentale sunt rareori acordate cu titlu gratuit. Entitatea le câștigă îndeplinind condițiile cerute și respectând obligațiile de realizat. Prin urmare, acestea trebuie recunoscute în profit sau pierdere în perioadele în care entitatea recunoaște drept cheltuieli costurile aferente pe care subvențiile sunt menite să le compenseze;

(c) deoarece impozitul pe profit și alte impozite sunt cheltuieli, este logic să se trateze la fel, în profit sau pierdere, și subvențiile guvernamentale, care reprezintă o extensie a politicilor fiscale.

▼M8

16. Pentru abordarea bazată pe rezultat este fundamental ca subvenţiile guvernamentale să fie recunoscute în profit sau pierdere pe o bază sistematică în perioadele în care entitatea recunoaşte drept cheltuieli costurile aferente pe care subvenţiile sunt menite să le compenseze. Recunoaşterea în profit sau pierdere a subvenţiilor guvernamentale pe baza intrărilor de numerar nu este în conformitate cu abordarea cerută de contabilitatea de angajamente (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*) şi ar fi acceptabilă doar dacă nu există nicio bază pentru alocarea subvenţiei în alte perioade decât aceea în care a fost primită.

17. În cele mai multe cazuri, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaşte costurile sau cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt uşor identificabile. Prin urmare, subvenţiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute în profit sau pierdere în aceeaşi perioadă ca şi cheltuiala relevantă. În mod similar, subvenţiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute de regulă în profit sau pierdere pe parcursul perioadelor şi în proporţia în care sunt recunoscute cheltuielile cu amortizarea acelor active.

18. Subvenţiile legate de activele neamortizabile pot impune, de asemenea, îndeplinirea anumitor obligaţii şi atunci se vor recunoaşte în profit sau pierdere pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligaţii. De exemplu, o subvenţie pentru teren poate fi condiţionată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv şi ar putea fi adecvată recunoaşterea subvenţiei în profit sau pierdere pe parcursul duratei de viaţă a clădirii.

▼B

19. Uneori, subvenţiile sunt primite ca parte a unui pachet de ajutoare financiare sau fiscale care este însoţit de o serie de condiţii. În astfel de cazuri, este necesar să se identifice cu atenţie condiţiile care duc la apariţia costurilor şi a cheltuielilor care determină perioadele pe parcursul cărora va fi dobândită subvenţia. Se poate considera potrivită alocarea unei părţi din subvenţie pe o anume bază şi a altei părţi pe o bază diferită.

▼M8

20. O subvenţie guvernamentală care urmează a fi primită drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în scopul acordării unui ajutor financiar imediat entităţii, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în profitul sau pierderea perioadei în care devine creanţă.

21. În anumite circumstanţe, o subvenţie guvernamentală poate fi acordată mai degrabă în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entităţi, decât ca stimulent pentru realizarea anumitor cheltuieli. Astfel de subvenţii pot fi limitate la o anumită entitate şi pot să nu fie disponibile unei clase întregi de beneficiari. Aceste împrejurări pot garanta recunoaşterea unei subvenţii în profitul sau pierderea perioadei în care entitatea îndeplineşte condiţiile pentru primirea subvenţiei, prezentându-se informaţii pentru a se asigura că efectul său a fost înţeles în mod clar.

22. O subvenţie guvernamentală poate reprezenta o creanţă pentru o entitate în situaţia în care ar compensa cheltuieli sau pierderi suportate într-o perioadă precedentă. O astfel de subvenţie este recunoscută în profitul sau pierderea perioadei în care urmează să fie încasată, prezentându-se informaţii pentru a se asigura că efectul său a fost înţeles în mod clar.

▼B

Subvenții guvernamentale nemonetare

23. O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, cum ar fi terenuri sau alte resurse, pentru uzul entității. În astfel de circumstanțe este normal să se evalueze valoarea justă a activului nemonetar și să se contabilizeze atât subvenția, cât și activul la valoarea justă. O alternativă utilizată uneori este de a se înregistra atât activul, cât și subvenția la valoarea nominală.

Prezentarea subvențiilor referitoare la active

24. Subvențiile guvernamentale pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, trebuie prezentate în ►M5 situația poziției financiare ◄ fie prin înregistrarea subvenției ca venit amânat, fie prin deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului.

25. Sunt considerate drept alternative acceptabile două metode de prezentare a subvențiilor (sau a unei cote-parte corespunzătoare subvențiilor) legate de active.

▼M8

26. Una din metode recunoaște subvenția drept venit amânat care este recunoscut în profit sau pierdere pe o bază sistematică pe parcursul perioadei de viață utilă a activului.

27. Cealaltă metodă presupune deducerea subvenției la calcularea valorii contabile a activului. Subvenția este recunoscută în profit sau pierdere pe parcursul vieții unui activ amortizabil drept o reducere a cheltuielilor cu amortizarea.

▼B

28. Cumpărarea de active și primirea subvențiilor aferente acestora pot cauza fluctuații majore ale fluxurilor de trezorerie ale unei entități. Din acest motiv și cu scopul de a arăta investiția brută în active, astfel de mișcări sunt deseori prezentate ca elemente separate în ►M5 situația aferentă fluxurilor de trezorerie ◄, indiferent dacă subvenția este sau nu dedusă din activul aferent ►M5 în scopul prezentării în situația poziției financiare ◄.

Prezentarea subvențiilor referitoare la venit

29. Subvențiile legate de venit sunt uneori prezentate în situația veniturilor drept credite, fie separat, fie ►M5 într-o rubrică generală ◄ cum ar fi „Alte venituri”; în caz contrar, ele sunt deduse la raportarea cheltuielilor aferente.

▼M5

29A. Dacă o entitate prezintă componentele de profit sau pierdere într-o situație distinctă a veniturilor, în conformitate cu punctul 81 din IAS 1 (revizuit în 2007), ea prezintă în acea situație distinctă subvențiile aferente venitului, așa cum se prevede la punctul 29.

▼B

30. Susținătorii primei metode pretind că este inadecvată compensarea elementelor de venituri și de cheltuieli și că separarea subvenției de cheltuieli facilitează compararea cu alte cheltuieli care nu sunt afectate de subvenție. Argumentele în favoarea celei de-a doua metode arată că cheltuielile ar putea foarte bine să nu fi fost suportate de entitate dacă subvenția nu ar fi fost disponibilă, iar prezentarea cheltuielilor fără a fi compensate cu subvenția ar putea, prin urmare, să inducă în eroare.

▼B

31. Ambele metode sunt considerate drept acceptabile pentru prezentarea subvențiilor legate de venit. Pentru înțelegerea corectă a situațiilor financiare poate fi necesară prezentarea informațiilor privind subvenția. De regulă, este potrivit să se prezinte informații privind efectul subvențiilor asupra oricărui element de venit sau cheltuială care este prevăzut a fi prezentat separat.

Rambursarea subvențiilor guvernamentale

▼M8

32. O subvenție guvernamentală care devine rambursabilă trebuie contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă (a se vedea IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*). Rambursarea unei subvenții referitoare la venituri trebuie aplicată, în primul rând, oricărui credit amânat neamortizat recunoscut în legătură cu subvenția respectivă. În măsura în care suma rambursată depășește orice astfel de credit amânat sau când nu există un asemenea credit amânat, suma rambursată trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere. Rambursarea unei subvenții referitoare la un activ trebuie recunoscută prin creșterea valorii contabile a activului sau prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă. Amortizarea suplimentară cumulată care ar fi fost recunoscută la zi în profit sau pierdere în absența subvenției trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere.

▼B

33. Circumstanțele care duc la rambursarea unei subvenții aferente unui activ pot impune luarea în considerare a posibilei deprecieri a noii valori contabile a activului.

ASISTENȚA GUVERNAMENTALĂ

34. Sunt excluse din definiția subvențiilor guvernamentale de la punctul 3 anumite forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui în mod rezonabil o valoare și tranzacțiile cu guvernul care nu pot fi distinse de tranzacțiile comerciale normale ale entității.

35. Exemple de asistență căreia nu i se poate atribui în mod rezonabil o valoare sunt consultanța tehnică sau comercială gratuită și furnizarea de garanții. Un exemplu de asistență care nu poate fi distinsă de tranzacțiile comerciale normale ale entității este o politică guvernamentală de achiziție căreia i se datorează o parte din vânzările entității. Existența beneficiului poate fi de necontestat, dar orice încercare de separare a activităților comerciale de asistența guvernamentală poate fi arbitrară.

36. Importanța beneficiului în exemplele de mai sus poate fi astfel încât să fie necesară prezentarea informațiilor privind natura, amploarea și durata asistenței pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare.

▼M8

_____

▼B

38. În prezentul standard, asistența guvernamentală nu include furnizarea de infrastructură prin ameliorarea rețelelor generale de transport și de comunicații și furnizarea de instalații îmbunătățite, cum ar fi sistemele de irigații sau de distribuire a apei care sunt disponibile în mod permanent, pe durată nelimitată, în beneficiul unei întregi comunități locale.

▼B

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

39. Următoarele informații trebuie prezentate:

(a) politica contabilă adoptată pentru subvențiile guvernamentale, inclusiv metodele de prezentare adoptate în situațiile financiare;

(b) natura și volumul subvențiilor guvernamentale recunoscute în situațiile financiare, precum și o specificare a celorlalte forme de asistență guvernamentală care au adus entității beneficii directe; și

(c) condiții neîndeplinite și alte situații neprevăzute legate de asistența guvernamentală care a fost recunoscută.

PREVEDERI TRANZITORII

40. O entitate care adoptă prezentul standard pentru prima dată trebuie:

(a) să respecte dispozițiile de prezentare a informațiilor, când este cazul; și

(b) fie:

(i) să își ajusteze situațiile financiare pentru a reflecta modificarea politicii contabile în conformitate cu IAS 8; fie

(ii) să aplice prevederile contabile ale standardului numai pentru subvențiile sau cotele de subvenții care urmează a fi primite sau rambursate după data intrării în vigoare a standardului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

41. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1984 sau ulterior acestei date.

▼M5

42. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost adăugat punctul 29A. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M8

43. Punctul 37 a fost eliminat și punctul 10A adăugat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări prospectiv pentru împrumuturile guvernamentale primite în perioadele care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 21

Efectele variației cursurilor de schimb valutar

OBIECTIV

1. O entitate poate desfășura activități în străinătate în două moduri. Ea poate realiza tranzacții în valută sau poate avea operațiuni în străinătate. În plus, o entitate poate să își prezinte situațiile financiare într-o monedă străină. Obiectivul prezentului standard este să prescrie modul în care se includ tranzacțiile valutare și operațiunile din străinătate în situațiile financiare ale unei entități și modul în care se convertesc situațiile financiare într-o monedă de prezentare.

2. Principalele probleme sunt ce curs de schimb (cursuri de schimb) valutar(e) trebuie utilizat(e) și în ce mod trebuie să se facă raportarea efectelor variațiilor cursurilor de schimb valutar în situațiile financiare.

DOMENIU DE APLICARE

3. Prezentul standard trebuie aplicat ([1]):

   (a) la contabilizarea tranzacțiilor și soldurilor în valută, cu excepția acelor tranzacții și solduri derivate care intră sub incidența IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;*

   (b) la conversia rezultatelor și poziției financiare ale operațiunilor din străinătate ce sunt incluse în situațiile financiare ale entității prin consolidare, prin consolidare proporțională sau prin metoda punerii în echivalență; și

   (c) la conversia rezultatelor și a poziției financiare ale entității într-o monedă de prezentare.

4. IAS 39 se aplică multor instrumente derivate valutare și, în consecință, acestea sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. Cu toate acestea, acele instrumente derivate valutare care nu intră sub incidența lui IAS 39 (de exemplu, anumite instrumente derivate valutare care sunt încorporate în alte contracte) prezentului standard. În plus, prezentul standard se aplică atunci când o entitate convertește valori legate de derivate din moneda sa funcțională în moneda de prezentare.

5. Prezentul standard nu se aplică la contabilizarea acoperirii împotriva riscurilor pentru elementele valutare, inclusiv contabilitatea pentru acoperirea împotriva riscurilor unei investiții nete într-o operațiune din străinătate. La contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor se aplică IAS 39.

6. Prezentul standard se aplică la prezentarea situațiilor financiare în valută ale unei entități și stabilește dispozițiile cerințele care trebuie respectate pentru ca situațiile financiare rezultate să fie în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Pentru conversiile într-o valută a informațiilor financiare care nu respectă aceste dispoziții, prezentul standard specifică informațiile care trebuie prezentate.

7. Prezentul standard nu se aplică pentru prezentarea ►**M5** în situația fluxurilor de trezorerie pentru fluxurile de trezorerie care rezultă ◄ din tranzacțiile realizate în valută sau la conversia fluxurilor de trezorerie ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 7 ►**M5** *Situația aferentă fluxurilor de trezorerie* ◄).

([1]) A se vedea, de asemenea, SIC-7 *Introducerea monedei euro.*

▼B

DEFINIȚII

8. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Cursul de închidere este cursul de schimb la vedere, la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

Cursul de schimb valutar este rata de schimb dintre două monede.

Valoarea justă este suma pentru care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

Valuta este o monedă, alta decât moneda funcțională a entității.

Operațiunea din străinătate este o entitate care este o filială, o entitate asociată, o asociere în participație sau o sucursală a unei entități raportoare, ale cărei activități sunt localizate sau se desfășoară într-o altă țară sau monedă decât cea a entității raportoare.

Moneda funcțională este moneda mediului economic principal în care operează entitatea.

Un grup este o societate-mamă și toate filialele acesteia.

Elementele monetare sunt unități monetare deținute și active și datorii de primit sau de plătit într-un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Investiția netă într-o operațiune din străinătate este valoarea participării entității raportoare la activele nete ale acelei operațiuni.

Moneda de prezentare este moneda în care sunt prezentate situațiile financiare.

Cursul de schimb la vedere este cursul de schimb pentru livrări imediate.

Detalierea definițiilor

Moneda funcțională

9. Mediul economic principal în care operează o entitate este, în mod normal, cel în care aceasta generează și cheltuiește, de obicei, numerar. O entitate ia în considerare următorii factori în determinarea monedei sale funcționale:

(a) moneda:

(i) care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care prețurile de vânzare pentru bunurile și serviciile sale sunt exprimate și decontate); și

(ii) țării ale cărei forțe competitive și reglementări determină în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor sale;

(b) moneda care influențează în principal costurile cu forța de muncă, costurile cu materialele și alte costuri de furnizare a bunurilor sau serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care astfel de costuri sunt exprimate și decontate).

▼B

10. Următorii factori pot, de asemenea, să ofere indicații privind moneda funcțională a unei entități:

(a) moneda în care sunt generate fondurile din activitățile de finanțare (adică emiterea instrumentelor de datorii și de capitaluri proprii);

(b) moneda în care sunt în general exprimate încasările din activitățile de exploatare.

11. Următorii factori suplimentari sunt luați în considerare la determinarea monedei funcționale a unei operațiuni din străinătate, precum și a măsurii în care moneda funcțională a respectivei operațiuni este aceeași cu cea a entității raportoare (entitatea raportoare, în acest context, fiind entitatea care are operațiunea din străinătate ca filială, sucursală, entitate asociată sau asociere în participație):

(a) dacă activitățile operațiunii din străinătate sunt realizate mai degrabă ca o extensie a entității raportoare decât să fie îndeplinite cu un grad semnificativ de autonomie. Un exemplu de activități îndeplinite ca o extensie a entității raportoare este atunci când operațiunea din străinătate vinde doar bunuri importate de la entitatea raportoare și îi remite acesteia câștigurile. Un exemplu de grad semnificativ de autonomie este când operațiunea acumulează numerar sau alte elemente monetare, suportă cheltuieli, generează venit și pune la punct împrumuturi, toate în mare parte în moneda sa locală;

(b) dacă tranzacțiile cu entitatea raportoare reprezintă o proporție mare sau mică din activitățile operațiunii din străinătate;

(c) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate afectează direct fluxurile de trezorerie ale entității raportoare și sunt disponibile rapid pentru a-i fi remise;

(d) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate sunt suficiente pentru a asigura serviciul datoriilor existente și prevăzute în mod normal fără ca fondurile să fie făcute disponibile de către entitatea raportoare.

12. Atunci când indicatorii de mai sus sunt combinați, iar moneda funcțională nu este evidentă, conducerea utilizează propriul raționament pentru a determina moneda funcțională care reflectă cel mai fidel efectele economice ale tranzacțiilor, evenimentelor și condițiilor de bază. Ca parte a acestei abordări, conducerea acordă prioritate indicatorilor primari de la punctul 9 înainte de a lua în considerare indicatorii de la punctele 10 și 11, care sunt creați pentru a oferi probe suplimentare justificative în vederea determinării monedei funcționale a unei entități.

13. Moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile de bază care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, odată determinată, moneda funcțională nu este schimbată decât dacă există o modificare a acelor tranzacții, evenimente și condiții de bază.

14. Dacă moneda funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, situațiile financiare ale unei entități sunt retratate în conformitate cu IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*. O entitate nu poate evita retratarea în conformitate cu IAS 29, de exemplu, prin adoptarea ca monedă funcțională a sa a unei alte monede decât cea funcțională determinată în conformitate cu prezentul standard (cum ar fi moneda funcțională a societății-mamă).

▼B

Investiția netă într-o operațiune din străinătate

15. O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit de la sau plătit unei operațiuni din străinătate. Un element pentru care decontarea nu este nici planificată și nici nu este probabil a fi făcută în viitorul apropiat este, în esență, o parte a investiției nete a entității în acea operațiune din străinătate, și este contabilizată în conformitate cu punctele 32 și 33. Astfel de elemente monetare pot include creanțe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanțele și datoriile comerciale.

15A Entitatea care deține un element monetar ce urmează a fi primit de la sau plătit unei operațiuni din străinătate, descrisă la punctul 15, poate fi orice filială a grupului. De exemplu, o entitate are două filiale, A și B. Filiala B este o operațiune din străinătate. Filiala A acordă un împrumut filialei B. Împrumutul care urmează să fie returnat filialei A de către filiala B ar constitui o parte din investițiile nete ale entității în filiala B dacă decontarea împrumutului nu este nici planificată, nici probabilă în viitorul apropiat. Acest lucru ar fi valabil și dacă filiala A ar fi ea însăși o operațiune din străinătate.

Elementele monetare

16. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligația de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: pensii și alte beneficii ale angajaților ce trebuie plătite în numerar; provizioane ce trebui decontate în numerar; și dividende în numerar care sunt recunoscute ca datorie. În mod similar, un contract de a primi (sau furniza) un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entității sau o cantitate variabilă de active în care valoarea justă ce trebuie primită (sau furnizată) este egală cu un număr fix sau determinabil de unități monetare este un element monetar. Dimpotrivă, caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența unui drept de a primi (sau a unei obligații de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: sumele plătite în avans pentru bunuri și servicii (de exemplu, chiria plătită în avans); fondul comercial; imobilizările necorporale; stocurile; imobilizările corporale; și provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

REZUMAT AL ABORDĂRII IMPUSE DE PREZENTUL STANDARD

17. În întocmirea situațiilor financiare, fiecare entitate – fie că este o entitate de sine stătătoare, o entitate cu operațiuni din străinătate (cum ar fi o societate-mamă) sau o operațiune din străinătate (cum ar fi o filială sau o sucursală) – își determină moneda funcțională în conformitate cu punctele 9-14. Entitatea convertește elementele valutare în moneda sa funcțională și raportează efectele unei astfel de conversii în conformitate cu punctele 20-37 și 50.

▼B

18. Multe entități raportoare conțin un anumit număr de entități individuale (de exemplu, un grup este alcătuit dintr-o societate-mamă și una sau mai multe filiale). Diferite tipuri de entități, fie că sunt sau nu membre ale unui grup, pot avea investiții în entități asociate sau în asocieri în participație. Ele pot, de asemenea, să aibă filiale. Este necesar ca rezultatele și poziția financiară a fiecărei entități individuale incluse în entitatea raportoare să fie convertite în moneda în care entitatea raportoare își prezintă situațiile financiare. Prezentul standard permite ca moneda de prezentare a unei entități raportoare să fie orice monedă (sau monede). Rezultatele și poziția financiară a oricărei entități individuale din cadrul entității raportoare, a cărei monedă funcțională diferă de moneda de prezentare sunt convertite în conformitate cu punctele 38-50.

19. Prezentul standard permite, de asemenea, unei entități de sine stătătoare care întocmește situațiile financiare sau unei entități care întocmește situații financiare separate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* să își prezinte situațiile financiare în orice monedă (sau monede). Dacă moneda de prezentare a unei entități diferă de moneda sa funcțională, rezultatele sale și poziția sa financiară sunt, de asemenea, convertite în moneda de prezentare în conformitate cu punctele 38-50.

RAPORTAREA ÎN MONEDA FUNCȚIONALĂ A TRANZACȚIILOR ÎN VALUTĂ

Recunoaștere inițială

20. O tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau care prevede decontarea în valută, inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

(a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;

(b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează a fi plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau

(c) achiziționează sau cedează, într-un alt mod, active, contractează sau decontează, într-un alt mod datorii exprimate în valută.

21. O operațiune în valută trebuie înregistrată în momentul recunoașterii inițiale în moneda funcțională, aplicându-se sumei în valută cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină, la data efectuării tranzacției.

22. Data tranzacției este data la care tranzacția îndeplinește pentru prima dată condițiile recunoaștere în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Din motive practice, este deseori folosit un curs care aproximează cursul în vigoare la data efectuării tranzacției; de exemplu, un curs mediu calculat pentru o săptămână sau o lună se aplică tuturor tranzacțiilor efectuate în fiecare valută survenite în acea perioadă. Dacă totuși cursurile de schimb fluctuează semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o perioadă este necorespunzătoare.

▼M5

Raportarea la finalul perioadelor de raportare ulterioare

▼B

23. La ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄:

(a) elementele monetare exprimate în valută trebuie convertite utilizându-se cursul de închidere;

(b) elementele nemonetare exprimate în valută evaluate pe baza costului istoric trebuie convertite utilizându-se cursul de schimb de la data efectuării tranzacției; și

(c) elementele nemonetare exprimate în valută și evaluate la valoarea justă trebuie convertite utilizându-se cursul de schimb din data la care a fost determinată valoarea justă.

24. Valoarea contabilă a unui element este determinată în conjuncție cu alte standarde relevante. De exemplu, imobilizările corporale pot fi evaluate la valoarea justă sau la costul istoric în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*. Indiferent dacă valoarea contabilă se determină pe baza costului istoric sau a valorii juste, dacă suma este determinată într-o monedă străină aceasta este apoi convertită în moneda funcțională în conformitate cu prezentul standard.

25. Valoarea contabilă a anumitor elemente este determinată prin compararea a două sau mai multe valori. De exemplu, valoarea contabilă a stocurilor este cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă în conformitate cu IAS 2 *Stocuri*. În mod similar, în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*, valoarea contabilă a unui activ pentru care există un indiciu de depreciere este valoarea mai mică dintre valoarea sa contabilă înainte de a lua în considerare posibilele pierderi din depreciere și valoarea sa recuperabilă. Atunci când un astfel de activ este nemonetar și este evaluat în valută, valoarea contabilă este determinată prin compararea:

(a) costului sau a valorii contabile, după caz, convertit(e) la cursul de schimb de la data la care valoarea a fost determinată (adică acel curs de schimb de la data tranzacției pentru un element evaluat la costul istoric); și

(b) a valorii realizabile nete sau a valorii recuperabile, după caz, convertită la cursul de schimb de la data la care a fost determinată acea valoare (de exemplu, cursul de închidere de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄).

Efectul acestei comparații poate fi acela că o pierdere din depreciere este recunoscută în moneda funcțională, dar nu ar fi recunoscută în moneda străină sau invers.

26. Atunci când sunt disponibile mai multe cursuri de schimb, cursul utilizat este acela la care viitoarele fluxuri de trezorerie reprezentate de tranzacție sau soldul ar fi putut fi decontate dacă acele fluxuri de trezorerie ar fi avut loc la data evaluării. În cazul în care convertibilitatea dintre două monede lipsește temporar, cursul utilizat este primul curs ulterior la care au putut fi făcute schimburile.

Recunoașterea diferențelor de curs valutar

27. Așa cum se arăta la punctul 3, IAS 39 se aplică în cazul contabilității de acoperire împotriva riscurilor pentru elementele valutare. Aplicarea contabilității de acoperire împotriva riscurilor prevede ca o entitate să contabilizeze anumite diferențe de curs valutar în mod diferit față de tratamentul diferențelor de schimb prevăzut de prezentul standard. De exemplu, IAS 39 prevede ca diferențele de schimb pentru elementele monetare care se califică drept instrumente de acoperire împotriva riscului într-o operațiune de acoperire împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie să fie ►M5 recunoscute inițial în alte elemente ale rezultatului global ◄, în măsura în care acoperirea este eficace.

▼B

28. Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării elementelor monetare sau a convertirii elementelor monetare la cursuri diferite față de cele la care au fost convertite la recunoașterea inițială pe parcursul perioadei sau în situațiile financiare anterioare trebuie recunoscute în profit sau pierdere în perioada în care apar, cu excepția celor descrise la punctul 32.

29. Atunci când elementele monetare rezultă dintr-o tranzacție valutară și există o modificare a cursului de schimb între data efectuării tranzacției și data decontării, apare o diferență de curs valutar. În cazul în care tranzacția este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu. Totuși, atunci când tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu până la data decontării este determinată ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenite în cursul fiecărui exercițiu.

30. Atunci când un câștig sau o pierdere aferent(ă) unui element nemonetar este ►M5 recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global ◄, orice componentă de schimb a acelui câștig sau a acelei pierderi trebuie ►M5 recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global ◄. Invers, atunci când un câștig sau o pierdere aferent(ă) unui activ nemonetar este recunoscut(ă) în profit sau pierdere, orice componentă de schimb a acelui câștig sau a acelei pierderi trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

31. Alte standarde prevăd ca anumite câștiguri și pierderi să fie ►M5 recunoscute în alte elemente ale rezultatului global ◄. De exemplu, IAS 16 prevede ca anumite câștiguri și pierderi care apar la reevaluarea imobilizărilor corporale să fie recunoscute direct în capitalurile proprii. Atunci când un astfel de activ este evaluat în valută, punctul 23 litera (c) din prezentul standard prevede ca valoarea reevaluată să fie convertită la cursul de la data la care valoarea este determinată, rezultând o diferență de schimb valutar care este de asemenea recunoscută în capitalurile proprii.

32. Diferențele de schimb apărute la un element monetar care face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate (a se vedea punctul 15) trebuie recunoscute în profit sau pierdere în situațiile financiare separate ale entității raportoare sau în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate, după cum este cazul. În situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (de exemplu, situațiile financiare consolidate atunci când operațiunea din străinătate este o filială), astfel de diferențe de schimb trebuie ►M5 recunoscute inițial în alte elemente ale rezultatului global și reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere ◄ la cedarea investiției nete în conformitate cu punctul 48.

33. Atunci când un element monetar face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate și este exprimat în moneda funcțională a entității raportoare, o diferență de curs apare în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate în conformitate cu punctul 28. Dacă un astfel de element este exprimat în moneda funcțională a operațiunii din străinătate, apare o diferență de curs valutar în situațiile financiare individuale ale entității în conformitate cu punctul 28. Dacă un astfel de element este exprimat într-o altă monedă decât cea funcțională, fie a entității raportoare, fie a operațiunii din străinătate, o diferență de schimb valutar apare în situațiile financiare separate ale entității raportoare și în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate în conformitate cu punctul 28. Astfel de diferențe de schimb valutar sunt ►M5 recunoscute în alte elemente ale rezultatului global ◄ din situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (adică situațiile financiare în care operațiunea din străinătate este consolidată, consolidată proporțional sau contabilizată utilizându-se metoda punerii în echivalență).

▼B

34. Atunci când o entitate își păstrează registrele și jurnalele într-o altă monedă decât cea funcțională, la momentul în care entitatea își întocmește situațiile financiare toate valorile sunt convertite în moneda sa funcțională în conformitate cu punctele 20-26. Acest lucru conduce la aceleași sume în moneda funcțională ca și în cazul în care elementele ar fi fost înregistrate inițial în moneda funcțională. De exemplu, elementele monetare sunt convertite în moneda funcțională utilizându-se cursul de închidere, iar elementele nemonetare care sunt evaluate pe baza costului istoric sunt convertite utilizându-se cursul de schimb de la data tranzacției care a avut drept rezultat recunoașterea lor.

Schimbarea monedei funcționale

35. Atunci când există o schimbare a monedei funcționale a unei entități, entitatea trebuie să aplice procedurile de conversie aplicabile noii monede funcționale prospectiv de la data schimbării.

36. Așa cum se arată la punctul 13, moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile de bază care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, odată determinată, moneda funcțională nu este schimbată decât dacă există o modificare în respectivele tranzacții, evenimente și condiții de bază. De exemplu, o schimbare a monedei care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor poate duce la o schimbare a monedei funcționale a unei entități.

37. Efectul unei schimbări a monedei funcționale este contabilizat prospectiv. Cu alte cuvinte, o entitate convertește toate elementele într-o nouă monedă funcțională utilizând cursul de schimb de la data schimbării. Sumele convertite rezultate pentru elementele nemonetare sunt tratate drept costul lor istoric. ►**M5** Diferențele de schimb valutar care apar din conversia unei operațiuni din străinătate recunoscute anterior în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctele 32 și 39 litera (c) nu sunt reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere până la cedarea operațiunii. ◄

UTILIZAREA UNEI ALTE MONEDE DE PREZENTARE DECÂT MONEDA FUNCȚIONALĂ

Conversia la moneda de prezentare

38. O entitate își poate prezenta situațiile financiare în orice monedă (sau monede). Dacă moneda de prezentare diferă de moneda funcțională a entității, aceasta își convertește rezultatele și poziția financiară în moneda de prezentare. De exemplu, atunci când un grup conține entități individuale cu monede funcționale diferite, rezultatele și poziția financiară ale fiecărei entități sunt exprimate într-o monedă comună, astfel încât să permită prezentarea situațiilor financiare consolidate.

39. Rezultatele și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste trebuie convertite într-o monedă de prezentare diferită, utilizându-se următoarele proceduri:

(a) activele și datoriile pentru fiecare ►**M5** situație a poziției financiare ◄ prezentate (adică inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite ►**M5** la cursul de închidere la data acelei situații a poziției financiare ◄;

(b) venitul și cheltuielile pentru fiecare situație a veniturilor (adică inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor; și

▼B

(c) toate diferențele de curs rezultate trebuie recunoscute ►M5 în alte elemente ale rezultatului global ◄.

40. Din motive practice, un curs care aproximează cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor, de exemplu, o medie a cursurilor pentru acea perioadă, este deseori utilizat pentru conversia elementelor de venit și cheltuieli. Dacă totuși cursurile de schimb fluctuează semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o perioadă este necorespunzătoare.

41. Diferențele de curs valutar la care se face referire la punctul 39 litera (c) rezultă din:

▼M5

(a) conversia venitului și cheltuielilor la cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor și a activelor și datoriilor la cursul de închidere;

▼B

(b) conversia activelor nete de deschidere la un curs de închidere care diferă de cursul de închidere precedent.

►M5 Aceste diferențe de schimb nu sunt recunoscute în profit sau pierdere deoarece schimbările în cursurile valutare au un efect limitat sau indirect asupra fluxurilor de trezorerie actuale sau viitoare din operațiuni. Valoarea cumulată a diferențelor de schimb este prezentată într-o componentă distinctă a capitalurilor proprii până la cedarea operațiunii din străinătate. Atunci când diferențele de schimb sunt legate de o operațiune din străinătate care este consolidată, dar nu deținută în totalitate ◄ diferențele de schimb acumulate care provin din tranzacție și se pot atribui intereselor ►M11 care nu controlează ◄ sunt alocate și recunoscute ca parte a interesului ►M11 care nu controlează ◄ din ►M5 situația poziției financiare consolidate ◄.

42. Rezultatele și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste trebuie convertite într-o monedă de prezentare diferită, utilizându-se următoarele proceduri:

(a) toate valorile (adică activele, datoriile, elementele de capitaluri proprii, veniturile și cheltuielile, inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursul de închidere de la ►M5 finalul celei mai recente perioade de raportare ◄; numai că

(b) atunci când valorile sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaționistă, valorile comparative trebuie să fie cele care au fost prezentate ca fiind valorile anului curent în situațiile financiare relevante din anul anterior (adică neajustate cu schimbările ulterioare ale nivelului prețurilor sau cu schimbările ulterioare ale cursurilor de schimb).

43. Atunci când moneda funcțională a unei entități este moneda unei economii hiperinflaționiste, entitatea trebuie să își retrateze situațiile financiare în conformitate cu IAS 29 înainte de aplicarea metodei de conversie prezentate la punctul 42, cu excepția valorilor comparative care sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaționistă [a se vedea punctul 42 litera (b)]. Atunci când economia încetează a mai fi hiperinflaționistă și entitatea nu își mai retratează situațiile financiare în conformitate cu IAS 29, ea trebuie să utilizeze drept cost istoric pentru conversia în moneda de prezentare valorile retratate la nivelul prețurilor de la data la care entitatea a încetat să își mai retrateze situațiile financiare.

▼B

Conversia unei operațiuni din străinătate

44. Pe lângă punctele 38-43, punctele 45-47 se aplică atunci când rezultatele și poziția financiară ale unei operațiuni din străinătate sunt convertite într-o monedă de prezentare astfel încât operațiunea din străinătate să poată fi inclusă în situațiile financiare ale entității raportoare prin consolidare, consolidare proporțională sau prin metoda punerii în echivalență.

45. Încorporarea rezultatelor și a poziției financiare ale unei operațiuni din străinătate în cele ale entității raportoare urmează procedurile normale de consolidare, ca eliminarea soldurilor din interiorul grupului și a tranzacțiilor din interiorul grupului ale unei filiale (a se vedea IAS 27 și IAS 31 *Interese în asocierile în participație*). Cu toate acestea, un activ (o datorie) monetar(ă) din interiorul grupului, fie că este pe termen scurt sau lung, nu poate fi eliminat(ă) împotriva datoriei (activului) aferente din interiorul grupului fără a se evidenția rezultatele fluctuațiilor monedei în situațiile financiare consolidate. Asta pentru că elementul monetar reprezintă un angajament de a converti o monedă într-o alta și expune entitatea raportoare la un câștig sau la o pierdere din fluctuații de monedă. ►M5 În consecință, în situațiile financiare consolidate ale entității raportoare, o astfel de diferență de curs continuă să fie recunoscută în profit sau pierdere sau, dacă ea apare din circumstanțele descrise la punctul 32, este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și integrată într-o componentă distinctă a capitalurilor proprii până la cedarea operațiunii din străinătate. ◄

46. Atunci când situațiile financiare ale unei operațiuni din străinătate sunt de la o dată diferită de cea a entității raportoare, operațiunea din străinătate întocmește deseori situații suplimentare la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare. Când acest lucru nu este făcut, ►M5 IAS 27 permite utilizarea unei date diferite, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de trei luni și ajustările să fie făcute pentru efectele oricăror tranzacții semnificative sau ale altor evenimente care au loc între datele diferite. ◄ Într-un astfel de caz, activele și datoriile unei operațiuni din străinătate sunt convertite la cursul de schimb de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ operațiunii din străinătate. Ajustările sunt făcute pentru schimbările semnificative ale cursurilor de schimb până la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ entității raportoare în conformitate cu IAS 27. Aceeași abordare este utilizată în aplicarea metodei punerii în echivalență pentru entități asociate și asocieri în participație și în aplicarea consolidării proporționale a asocierilor în participație în conformitate cu IAS 28 *Investiții în entități asociate* și IAS 31.

47. Orice fond comercial apărut la achiziționarea unei operațiuni din străinătate și orice ajustări de valoare justă ale valorilor contabile ale activelor și datoriilor apărute la achiziționarea respectivei operațiuni din străinătate trebuie tratate ca active și datorii ale operațiunii din străinătate. Astfel, ele trebuie să fie exprimate în moneda funcțională a operațiunii din străinătate și trebuie să fie convertite la cursul de schimb în conformitate cu punctele 39 și 42.

▼M11

Cedarea sau cedarea parțială a unei operațiuni din străinătate

▼M5

48. La cedarea unei operațiuni din străinătate, valoarea cumulativă a diferențelor de curs aferente acelei operațiuni din străinătate, recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și integrate într-o componentă distinctă a capitalurilor proprii, trebuie să fie reclasificată din capitaluri proprii în profit sau pierdere (ca ajustare din reclasificare) atunci când se recunoaște câștigul sau pierderea rezultat (ă) în urma cedării [a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* revizuit în 2007)].

▼M11

48A. În afară de cedarea întregii participații a unei entități într-o operațiune din străinătate, următoarele elemente sunt contabilizate drept cedări, chiar dacă entitatea păstrează o participație în fosta filială sau în entitatea controlată în comun:

(a) pierderea controlului asupra unei filiale care cuprinde o operațiune din străinătate;

(b) pierderea influenței semnificative asupra unei entități asociate care cuprinde o operațiune din străinătate; și

(c) pierderea controlului comun asupra unei entități controlate în comun care cuprinde o operațiune din străinătate.

48B. La cedarea unei filiale care cuprinde o operațiune din străinătate, valoarea cumulată a diferențelor de curs valutar aferente acelei operațiuni din străinătate, care a fost atribuită intereselor care nu controlează, trebuie derecunoscută, dar nu trebuie reclasificată la profit sau pierdere.

48C. La cedarea parțială a unei filiale care cuprinde o operațiune din străinătate, entitatea trebuie să atribuie o parte proporțională din valoarea cumulată a diferențelor de curs valutar recunoscută la alte elemente ale rezultatului global către interesele care nu controlează deținute în acea operațiune din străinătate. În cadrul oricărei alte cedări parțiale a unei operațiuni din străinătate, entitatea trebuie să reclasifice la profit sau pierdere partea proporțională din valoarea cumulată a diferențelor de curs valutar recunoscute la alte elemente ale rezultatului global.

48D. O cedare parțială a participației unei entități într-o operațiune din străinătate reprezintă orice reducere a participațiilor unei entități în capitalurile proprii ale unei operațiuni din străinătate, cu excepția acelor reduceri de la punctul 48A care sunt contabilizate drept cedări.

▼M7

49. O entitate poate să își cedeze total sau parțial participația într-o operațiune din străinătate prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea totală sau parțială a acestei entități. O reducere a valorii contabile a unei operațiuni din străinătate, fie datorată propriilor pierderi, fie din cauza unei deprecieri recunoscute de investitor nu constituie o cedare parțială. În consecință, nicio parte a câștigului sau pierderii din diferențe de curs valutar recunoscută la alte elemente ale rezultatului global nu este reclasificată în profit sau pierdere la momentul reducerii.

▼B

EFECTE FISCALE ALE TUTUROR DIFERENȚELOR DE CURS VALUTAR

50. Câștigurile și pierderile din tranzacțiile în valută și diferențele de curs valutar apărute din conversia rezultatelor și a poziției financiare ale unei entități (inclusiv a unei operațiuni din străinătate) într-o monedă diferită pot antrena efecte fiscale. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică acestor efecte fiscale.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

51. La punctele 53 și 55-57 se aplică referirile la „moneda funcțională”, iar în cazul unui grup se aplică referirile la moneda funcțională a societății-mamă.

▼B

52. O entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea diferențelor de curs valutar recunoscute în profit sau pierdere cu excepția celor apărute la instrumentele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IAS 39; și

▼M5

(b) diferențele nete de curs valutar recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și integrate într-o componentă separată a capitalurilor proprii, și o reconciliere a valorii diferențelor de schimb la începutul și la sfârșitul perioadei.

▼B

53. Când moneda de prezentare este diferită de moneda funcțională, acest lucru trebuie să fie declarat, împreună cu prezentarea monedei funcționale și a motivului utilizării unei monede de prezentare diferite.

54. Când are loc o modificare a monedei funcționale a entității raportoare sau a unei operațiuni importante din străinătate, acest fapt și motivul schimbării monedei funcțională trebuie să fie prezentate.

55. Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcțională, ea trebuie să descrie situațiile financiare ca fiind elaborate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară doar dacă ele se conformează tuturor dispozițiilor din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă a acelor standarde, inclusiv cu metoda de conversie prezentată la punctele 39 și 42.

56. O entitate își prezintă uneori situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care nu este moneda funcțională fără a îndeplini dispozițiile de la punctul 55. De exemplu, o entitate poate să își convertească într-o altă monedă doar anumite elemente selectate din situațiile sale financiare. Sau, o entitate a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste poate să își convertească situațiile financiare într-o altă monedă prin conversia tuturor elementelor la cel mai recent curs de închidere. Astfel de conversii nu sunt în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și se impune prezentarea informațiile cerute la punctul 57.

57. Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcțională sau de moneda sa de prezentare, iar dispozițiile de la punctul 55 nu sunt îndeplinite, ea trebuie:

(a) să identifice în mod clar informațiile drept informații suplimentare pentru a le distinge de informațiile care se conformează cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară;

(b) să raporteze moneda în care sunt prezentate informațiile suplimentare; și

(c) să raporteze moneda funcțională a entității și metoda de conversie folosită pentru a determina informațiile suplimentare.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

58. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

58A *Investiția netă într-o operațiune din străinătate* (Amendament la IAS 21), emis în decembrie 2005, a adăugat punctul 15A și a modificat punctul 33. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau anterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.

59. O entitate trebuie să aplice punctul 47 prospectiv tuturor achizițiilor care au loc după începerea perioadei de raportare financiară în care prezentul standard este aplicat pentru prima dată. Este permisă aplicarea retroactivă a punctului 47 achizițiilor anterioare. Pentru o achiziție a unei operațiuni din străinătate tratată prospectiv, dar care a avut loc înainte de data la care standardul este aplicat pentru prima dată, entitatea nu trebuie să retrateze anii anteriori și, în consecință, atunci când este cazul, poate trata ajustările fondului comercial și ale valorii juste care rezultă în urma achiziției ca active și datorii ale entității mai degrabă decât ca active și datorii ale operațiunii din străinătate. Astfel, respectivele ajustări ale fondului comercial și ale valorii juste fie sunt deja exprimate în moneda funcțională a entității, fie sunt elemente valutare nemonetare, care sunt raportate utilizându-se cursul de schimb de la data achiziției.

60. Toate celelalte schimbări care rezultă din aplicarea prezentului standard trebuie să fie contabilizate în conformitate cu dispozițiile din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.*

▼M5

60A. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 și 52. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M11

60B. IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a adăugat punctele 48A-48D. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

61. Prezentul standard înlocuiește IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* (revizuit în 1993).

62. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:

(a) SIC-11 *Schimb valutar – Capitalizarea pierderilor rezultate din devalorizări monetare accentuate*;

(b) SIC-19 *Monedă de raportare – Evaluarea și prezentarea situațiilor financiare în baza IAS 21 și IAS 29*; și

(c) SIC-30 *Monedă de raportare – Conversia de la moneda de evaluare la moneda de prezentare*.

▼M1

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 23

Costurile îndatorării

PRINCIPIU DE BAZĂ

1 Costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție fac parte din costul activului respectiv. Alte costuri ale îndatorării sunt recunoscute drept cheltuieli.

DOMENIU DE APLICARE

2 O entitate trebuie să aplice prezentul standard la contabilizarea costurilor îndatorării.

3 Standardul nu reglementează costul actual sau stabilit al capitalurilor proprii, inclusiv capitalul preferențial care nu este clasificat drept datorie.

4 O entitate nu trebuie să aplice standardul la costurile îndatorării atribuibile direct achiziției, construcției sau producției:

(a) unui activ cu ciclu lung de producție, evaluat la valoarea justă, de exemplu un activ biologic; sau

(b) stocurilor care sunt fabricate sau altfel produse, în cantități mari, pe o bază repetitivă.

DEFINIȚII

5 Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Costurile îndatorării reprezintă dobânzile și alte costuri suportate de o entitate pentru împrumutarea de fonduri.

Un *activ cu ciclu lung de producție* este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

▼M8

6 Costurile îndatorării pot include:

(a) cheltuielile cu dobânzile, calculate folosind metoda dobânzii efective, așa cum este descrisă în IAS 39: *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*;

(b) [Eliminat]

(c) [Eliminat]

(d) cheltuielile de finanțare aferente contractelor de leasing financiar recunoscute în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing*; și

(e) diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, în măsura în care acestea sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

▼M1

7 În funcție de circumstanțe, oricare din următoarele pot fi active cu ciclu lung de producție:

(a) stocuri;

(b) unități de producție;

▼**M1**

(c) unități producătoare de energie;

(d) imobilizări necorporale;

(e) investițiile imobiliare.

Activele financiare și stocurile care sunt fabricate sau altfel produse de-a lungul unei perioade scurte de timp nu sunt active cu ciclu lung de producție. Nu sunt active cu ciclu lung de producție nici activele care în momentul achiziției sunt pregătite pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

RECUNOAȘTERE

8 O entitate trebuie să capitalizeze costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție ca parte a costului respectivului activ. O entitate trebuie să recunoască alte costuri ale îndatorării drept cheltuieli în perioada în care aceasta le suportă.

9 Costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție sunt incluse în costul respectivului activ. Aceste costuri ale îndatorării sunt capitalizate ca parte a costului activului în cazul în care există probabilitatea ca ele să aducă beneficii economice viitoare entității, iar costurile pot fi evaluate credibil. Atunci când o entitate aplică IAS 29 *Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste*, aceasta recunoaște drept cheltuială partea din costurile îndatorării care compensează inflația în decursul aceleiași perioade, în conformitate cu punctul 21 din respectivul standard.

Costurile îndatorării eligibile pentru capitalizare

10 Costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție sunt acele costuri ale îndatorării care ar fi fost evitate dacă nu s-ar fi efectuat cheltuielile cu activul în cauză. Atunci când o entitate împrumută fonduri special în scopul obținerii unui anumit activ cu ciclu lung de producție, costurile îndatorării asociate în mod direct acelui activ cu ciclu lung de producție pot fi identificate ușor.

11 Poate fi dificil de identificat o relație directă între anumite împrumuturi și un activ cu ciclu lung de producție și de determinat împrumuturile care ar fi putut fi altfel evitate. O asemenea dificultate apare, de exemplu, în cazul în care activitatea de finanțare a unei entități este coordonată central. Dificultăți apar, de asemenea, în cazul în care un grup folosește o gamă de instrumente de îndatorare pentru a împrumuta fonduri cu rate variabile ale dobânzilor și dă cu împrumut respectivele fonduri în diverse condiții altor entități din grup. Alte complicații apar la utilizarea împrumuturilor exprimate în sau legate de valute, în cazul în care grupul își desfășoară activitatea în economii hiperinflaționiste, și din fluctuații ale cursurilor de schimb valutar. Prin urmare, determinarea valorii costurilor îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției unui activ cu ciclu lung de producție este dificilă și este necesară exercitarea raționamentului profesional.

12 În măsura în care o entitate împrumută fonduri special pentru obținerea unui activ cu ciclu lung de producție, entitatea trebuie să determine valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare ca diferență între costurile actuale ale îndatorării suportate în legătură cu împrumutul respectiv în cursul perioadei și orice venituri din investiții obținute din plasamentul temporar al fondurilor împrumutate.

▼M1

13 Acordurile financiare pentru un activ cu ciclu lung de producție pot face ca o entitate să obțină fonduri împrumutate și să suporte costurile aferente îndatorării înainte de a utiliza, parțial sau integral, fondurile pentru cheltuielile cu activul cu ciclu lung de producție. În astfel de cazuri, fondurile sunt adesea investite temporar până la cheltuirea lor pentru activul cu ciclu lung de producție. La determinarea valorii costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare în cursul unei perioade, orice venituri din investiții generate de astfel de fonduri sunt deduse din costurile îndatorării suportate.

14 În măsura în care o entitate împrumută fonduri în general și le utilizează în scopul obținerii unui activ cu ciclu lung de producție, entitatea trebuie să determine valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu activul respectiv. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor îndatorării aplicabile împrumuturilor entității, în curs în perioada în cauză, altele decât împrumuturile făcute special pentru obținerea un activ cu ciclu lung de producție. Valoarea costurilor îndatorării pe care o entitate le capitalizează în cursul unei perioade nu trebuie să depășească valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul acelei perioade.

15 În anumite împrejurări, este adecvat să fie luate în considerare toate împrumuturile societății-mamă și ale filialelor sale când se calculează media ponderată a costurilor îndatorării; în alte cazuri, este adecvat ca fiecare filială să folosească o medie ponderată a costurilor îndatorării, aplicabilă propriilor sale împrumuturi.

Surplusul valorii contabile a unui activ cu ciclu lung de producție peste valoarea recuperabilă

16 În cazul în care valoarea contabilă sau costul final estimat al activului cu ciclu lung de producție depășește valoarea sa recuperabilă sau valoarea sa netă realizabilă, valoarea contabilă este redusă sau anulată în conformitate cu cerințele altor standarde. În anumite situații, valoarea reducerii sau a anulării este reluată în conformitate cu acele standarde.

Începerea capitalizării

17 O entitate trebuie să înceapă capitalizarea costurilor îndatorării ca parte a costului unui activ cu ciclu lung de producție la data începerii. Data începerii capitalizării este data la care entitatea îndeplinește pentru prima dată toate condițiile de mai jos:

(a) suportă cheltuielile pentru activul respectiv;

(b) suportă costurile îndatorării; și

(c) întreprinde activitățile necesare pentru pregătirea activului pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare.

▼M1

18 Cheltuielile pentru un activ cu ciclu lung de producție includ doar acele cheltuieli care au generat plăți de numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor datorii purtătoare de dobândă. Cheltuielile sunt reduse cu valoarea oricăror avansuri și subvenții primite în legătură cu activul (a se vedea IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*). Valoarea contabilă medie a activului în cursul perioadei, incluzând costurile îndatorării capitalizate anterior, reprezintă în mod normal o aproximare rezonabilă a cheltuielilor cărora li s-a aplicat rata de capitalizare în acea perioadă.

19 Activitățile necesare pregătirii activului pentru utilizarea sa prestabilită sau pentru vânzare nu cuprind numai construirea fizică a activului. Ele includ lucrările tehnice și administrative anterioare începerii construcției fizice, cum ar fi activitățile asociate obținerii avizelor anterioare începerii construcției fizice. Totuși, asemenea activități nu includ deținerea unui activ în cazul în care nu au loc activități de producție sau de dezvoltare care să modifice starea activului. De exemplu, costurile îndatorării suportate în cursul amenajării terenului sunt capitalizate în perioada în care se desfășoară activitățile legate de amenajare. Totuși, costurile îndatorării suportate în perioada în care un teren achiziționat în scopul construirii de clădiri este deținut fără a fi supus unor activități asociate de amenajare, nu sunt acceptate pentru capitalizare.

Întreruperea capitalizării

20 O entitate trebuie să întrerupă capitalizarea costurilor îndatorării în cursul perioadelor prelungite în care nu se lucrează efectiv la realizarea activului cu ciclu lung de producție.

21 O entitate poate suporta costuri ale îndatorării în cursul unei perioade prelungite în care se întrerup activitățile necesare pregătirii unui activ pentru utilizarea sa prestabilită sau pentru vânzare. Astfel de costuri reprezintă costuri cu deținerea activelor parțial finalizate și care nu se capitalizează. Totuși, o entitate nu întrerupe în mod normal capitalizarea costurilor îndatorării pe parcursul unei perioade în care au loc lucrări tehnice și administrative semnificative. De asemenea, o entitate nu întrerupe capitalizarea costurilor îndatorării atunci când o amânare temporară este o parte necesară a procesului de pregătire a unui activ pentru utilizare sau vânzare. De exemplu, capitalizarea continuă în cursul perioadei prelungite în care creșteri ale nivelului apei întârzie construirea unui pod, dacă astfel de niveluri ridicate ale apei sunt obișnuite pe parcursul perioadei de construcție în zona geografică implicată.

Încetarea capitalizării

22 O entitate trebuie să înceteze capitalizarea costurilor îndatorării în momentul în care se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producție în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării.

23 În mod normal, un activ este pregătit pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare atunci când construcția fizică a activului este finalizată, chiar dacă anumite lucrări administrative de rutină sunt încă în curs de execuție. Dacă mai sunt de realizat doar anumite modificări minore, precum decorarea unei proprietăți conform cerințelor cumpărătorului sau ale utilizatorului, acest lucru arată că a fost finalizată cea mai mare parte a activităților.

▼M1

24 În cazul în care o entitate finalizează construirea unui activ cu ciclu lung de producție prin construirea separată a unor componente și fiecare componentă poate fi folosită în timp ce se lucrează la construirea altora, entitatea trebuie să înceteze capitalizarea costurilor îndatorării în momentul în care a fost finalizată cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea componentei în cauză pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare.

25 Un complex de afaceri incluzând mai multe clădiri, în cadrul căruia fiecare clădire poate fi folosită individual, reprezintă un exemplu de activ cu ciclu lung de producție pentru care fiecare componentă poate fi utilizată în timp ce continuă construcția altor componente. Un exemplu de activ cu ciclu lung de producție care trebuie finalizat înainte ca orice componentă să poată fi folosită, este un complex industrial care implică mai multe procese de producție desfășurate secvențial în diferite părți ale complexului, în interiorul aceluiași amplasament, cum ar fi un combinat siderurgic.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

26 O entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea costurilor îndatorării capitalizate în cursul perioadei; și

(b) rata de capitalizare folosită pentru a determina valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare.

PREVEDERI TRANZITORII

27 În cazul în care aplicarea prezentului standard constituie o modificare a politicii contabile, o entitate trebuie să aplice standardul costurilor îndatorării aferente activelor cu ciclu lung de producție pentru care data de începere a capitalizării este data intrării în vigoare sau una ulterioară.

28 Totuși, o entitate poate alege orice dată înainte de data intrării în vigoare și poate aplica standardul costurilor îndatorării aferente tuturor activelor cu ciclu lung de producție pentru care data de începere a capitalizării este data respectivă sau una ulterioară.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

29 O entitate trebuie să aplice standardul pentru perioade anuale cu începere de la 1 ianuarie 2009. Aplicarea înainte de această dată este permisă. Dacă o entitate aplică prezentul standard cu începere de la o dată anterioară celei de 1 ianuarie 2009, aceasta trebuie să prezinte acest fapt.

▼M8

29A Punctul 6 a fost modificat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M1

RETRAGEREA IAS 23 (REVIZUIT 1993)

30 Prezentul standard înlocuiește IAS 23 *Costurile îndatorării* revizuit în 1993.

▼M26

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 24

Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate

OBIECTIV

1 Obiectivul prezentului standard este de a asigura faptul că situațiile financiare ale unei entități conțin prezentarea informațiilor necesare pentru a atrage atenția asupra posibilității ca situațiile sale financiare și profitul sau pierderea să fi fost afectate de existența părților afiliate și de tranzacțiile și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, cu aceste părți afiliate.

DOMENIU DE APLICARE

2 **Prezentul standard trebuie aplicat la:**

(a) identificarea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate;

(b) identificarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, dintre o entitate și părțile sale afiliate;

(c) identificarea circumstanțelor în care este cerută prezentarea informațiilor la literele (a) și (b); și

(d) determinarea informațiilor care trebuie prezentate cu privire la aceste puncte.

3 **Prezentul standard prevede prezentarea informațiilor referitoare la relațiile, tranzacțiile și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, cu părțile afiliate în situațiile financiare consolidate și individuale ale unei societăți-mamă, ale unui asociat într-o asociere în participație sau ale unui investitor prezentate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*. Prezentul standard se aplică și situațiilor financiare individuale.**

4 Soldurile scadente și tranzacțiile părților afiliate cu alte entități într-un grup sunt prezentate în situațiile financiare ale entității. Tranzacțiile părților afiliate și soldurile scadente ale părților afiliate în interiorul grupului sunt eliminate la întocmirea situațiilor financiare consolidate ale grupului.

SCOPUL PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR PRIVIND PĂRȚILE AFILIATE

5 Relațiile cu părțile afiliate reprezintă o caracteristică normală a comerțului și a afacerilor. De exemplu, entitățile exercită adesea părți distincte ale activităților lor prin filiale, asocieri în participație și entități asociate. În astfel de cazuri, entitatea are posibilitatea de a influența politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit prin control, control comun sau o influență semnificativă.

6 Relația cu părțile afiliate poate avea efecte asupra profitului sau pierderii și asupra situației financiare a entității. Părțile afiliate pot încheia tranzacții pe care părțile neafiliate nu le-ar încheia. De exemplu, o entitate care vinde societății sale mamă bunuri la cost s-ar putea să nu vândă în aceleași condiții unui alt client. De asemenea, tranzacțiile între părțile afiliate pot fi încheiate la valori diferite față de cele încheiate între părțile neafiliate.

▼M26

7 Profitul sau pierderea și poziția financiară a unei entități pot fi afectate de o relație cu părțile afiliate chiar dacă nu au loc tranzacții cu acestea. Simpla existență a relației poate fi suficientă pentru a afecta tranzacțiile entității cu alte părți. De exemplu, o filială poate înceta relațiile cu un partener comercial odată cu achiziționarea de către societatea-mamă a unei filiale cu același profil ca fostul partener comercial. În mod alternativ, o parte se poate abține să acționeze din cauza influenței semnificative a alteia - de exemplu, o filială poate primi instrucțiuni de la societatea-mamă să nu se angajeze în activități de cercetare și dezvoltare.

8 Având în vedere aceste motive, cunoașterea tranzacțiilor, a soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, și a relațiilor unei entități cu părțile afiliate poate afecta evaluările activității acesteia de către utilizatorii situațiilor financiare, inclusiv evaluările riscurilor și oportunităților cu care se confruntă entitatea.

DEFINIȚII

9 **Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

O *parte afiliată* este o persoană sau o entitate care este afiliată entității care pregătește situațiile sale financiare (denumită „entitate raportoare” în prezentul standard).

(a) O persoană sau un membru apropiat al familiei persoanei este afiliat unei entități raportoare dacă persoana respectivă:

(i) deține controlul sau controlul comun asupra entității raportoare;

(ii) are o influență semnificativă asupra entității raportoare; sau

(iii) face parte din personalul-cheie din conducerea entității raportoare sau din conducerea unei societăți-mamă a entității raportoare.

(b) O entitate este afiliată unei entități raportoare dacă satisface una din următoarele condiții:

(i) entitatea și entitatea raportoare fac parte din același grup (ceea ce înseamnă că fiecare societate-mamă, filială sau filială-membră aste afiliată celorlalte entități);

(ii) o entitate este o entitate asociată sau o asociere în participație a celeilalte entități (sau o entitate asociată sau o asociere în participație a unei entități membre a unui grup din care face parte și cealaltă entitate);

(iii) ambele entități sunt asocieri în participație ale aceleiași părți terțe;

(iv) o entitate este o asociere în participație a unei terțe părți iar cealaltă entitate este o entitate asociată părții terțe;

(v) entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaților entității raportoare sau ai unei entități afiliate entității raportoare. Dacă entitatea raportoare în sine este un asemenea plan, angajatorii care finanțează planul sunt, de asemenea, afiliați entității raportoare;

▼M26

(vi) entitatea este controlată sau controlată în comun de către o persoană definită la punctul (a);

(vii) o persoană identificată la punctul 9(a)(i) are o influență semnificativă asupra entității sau face parte din personalul-cheie din conducerea entității (sau din conducerea unei societăți-mamă a entității).

O *tranzacție cu o parte afiliată* reprezintă un transfer de resurse, servicii sau obligații între o entitate raportoare și o parte afiliată, indiferent dacă se facturează sau nu un preț.

***Membrii apropiați ai familiei persoanei* sunt acei membri ai familiei de la care se poate aștepta să influențeze sau să fie influențați de respectiva persoană în relația lor cu entitatea. Printre aceștia se numără:**

(a) copiii, soția sau partenerul de viață al persoanei respective;

(b) copiii soției sau ai partenerului de viață al persoanei respective; și

(c) persoanele aflate în întreținerea persoanei respective sau a soției sau partenerului de viață al acestei persoane.

***Compensarea* include toate beneficiile angajaților (conform definiției din IAS 19 *Beneficiile angajaților*), inclusiv beneficiile angajaților la care se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*. Beneficiile angajaților reprezintă toate formele de contraprestații plătite, de plată sau oferite de către entitate sau în numele entității în schimbul serviciilor aduse entității. Aceasta include, de asemenea, și contraprestațiile plătite în numele unei societăți-mamă a entității în legătură cu entitatea. Contraprestația include:**

(a) beneficiile angajaților pe termen scurt, cum ar fi plățile săptămânale, salariile și contribuțiile sociale, concediul anual plătit și concediul medical plătit, participarea la profit și primele (dacă se plătesc în decursul a douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei), precum și beneficiile nemonetare (cum ar fi asistența medicală, cazarea, autoturismele, precum și bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali;

(b) beneficii postangajare, cum ar fi pensiile, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață postangajare și asistență medicală postangajare;

(c) alte beneficii pe termen lung ale angajaților, care includ zile de concediu pentru vechime, concediu de studii, jubilee sau alte beneficii care decurg din vechime, beneficii-plăți pentru invaliditate pe termen lung și, dacă acestea nu sunt plătite integral în decurs de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei, participări la profit, prime și compensări amânate;

(d) beneficii pentru terminarea contractului de muncă; și

(e) plata pe bază de acțiuni.

***Controlul* reprezintă capacitatea de a controla politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile acesteia.**

▼M26

Controlul comun **reprezintă controlul partajat, convenit prin contract, al unei activități economice.**

Personalul-cheie din conducere **sunt acele persoane care au autoritatea și responsabilitatea de a planifica, conduce și controla activitățile entității, în mod direct sau indirect, incluzând orice director (executiv sau nu) al entității.**

Influența semnificativă **este capacitatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale unei entități, fără a exercita un control asupra lor. Influența semnificativă poate fi dobândită prin participare la capital, prin statut sau prin contract.**

Statul **se referă la guvernul propriu-zis, la agențiile guvernamentale și la alte organisme similare de la nivel local, național sau internațional.**

Entitate publică **este o entitate controlată sau controlată în comun de către guvern sau asupra căreia guvernul exercită o influență semnificativă.**

10 În luarea în considerare a fiecărei legături posibile cu părțile afiliate, atenția este îndreptată spre fondul acestei legături, și nu numai spre forma juridică.

11 În contextul prezentului standard, următoarele nu sunt părți afiliate:

(a) două entități doar pentru că au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere sau deoarece un membru din personalul-cheie din conducere al uneia dintre entități are o influență semnificativă asupra celeilalte entități;

(b) doi asociați doar pentru că exercită controlul în comun asupra unei asocieri în participație;

(c) (i) finanțatorii;

(ii) sindicatele;

(iii) serviciile publice, și

(iv) departamentele și agențiile guvernamentale care nu controlează, nu controlează în comun și nici nu au o influență semnificativă asupra entității raportoare;

doar în virtutea relațiilor obișnuite pe care le au cu o entitate (deși acestea pot afecta libertatea de acțiune a entității sau de a participa la procesul de luare a deciziilor din cadrul entității);

(d) un client, un furnizor, un francizor, un distribuitor sau un agent general cu care entitatea realizează un volum semnificativ de tranzacții, numai în virtutea dependenței economice rezultate.

12 În definiția părții afiliate, o entitate asociată include filialele entității asociate, iar o asociere în participație include filialele asocierii în participație. Prin urmare, o filială a unei entități asociate și investitorul care are o influență semnificativă asupra entității asociate sunt de exemplu afiliați.

▼**M26**

INFORMAȚII DE FURNIZAT

Toate entitățile

13 **Relația dintre o societate-mamă și filialele sale trebuie indicată, indiferent dacă au avut loc sau nu tranzacții între ele. O entitate trebuie să indice numele societății-mamă și, în cazul în care diferă, partea care controlează în ultimă instanță. Dacă nici societatea-mamă, nici partea care controlează în ultimă instanță nu întocmește situații financiare consolidate accesibile publicului, trebuie să se indice și numele următoarei societăți-mamă, din punct de vedere al importanței, care întocmește aceste situații.**

14 Pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să își formeze o părere cu privire la efectele relațiilor unei entități cu părțile afiliate este oportună prezentarea relației cu părțile afiliate când există control, indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între părțile afiliate.

15 Cerința de a prezenta relațiile cu părțile afiliate dintre o societate-mamă și filialele sale se adaugă cerințelor de prezentare din IAS 27, IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* sau IAS 31 *Interese în asocierile în participație*.

16 Punctul 13 face referire la următoarea societate-mamă din punct(ul) de vedere al importanței. Următoarea societate-mamă din punct de vedere al importanței este prima societate-mamă din grup situată deasupra societății-mamă imediate care întocmește situațiile financiare consolidate disponibile pentru uzul public.

17 **O entitate trebuie să prezinte informațiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere per total și pentru fiecare dintre categoriile următoare:**

(a) beneficiile angajaților pe termen scurt;

(b) beneficiile postangajare;

(c) alte beneficii pe termen lung;

(d) beneficii pentru terminarea contractului de muncă; și

(e) plata pe bază de acțiuni.

18 **Dacă o entitate are relații cu părți afiliate în timpul perioadelor acoperite de situațiile financiare, aceasta trebuie să prezinte natura relației cu părțile afiliate, precum și informațiile cu privire la tranzacțiile și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare utilizatorilor pentru a înțelege efectul potențial al relației asupra situațiilor financiare. Aceste cerințe de prezentare se adaugă cerințelor de la punctul 17. Prezentarea informațiilor trebuie să includă cel puțin:**

(a) valoarea tranzacțiilor;

(b) valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, și:

(i) termenii și condițiile acestora, inclusiv dacă sunt garantate, și natura contraprestației de decontat; și

(ii) detalii privind garanțiile date sau primite;

▼M26

(c) provizioanele privind creanțele îndoielnice aferente valorii soldurilor scadente; și

(d) cheltuiala recunoscută în timpul perioadei cu privire la creanțele nerecuperabile sau îndoielnice datorate de părțile afiliate.

19 **Prezentările prevăzute la punctul 18 trebuie făcute separat pentru fiecare dintre următoarele categorii:**

(a) societatea-mamă;

(b) entitățile care dețin controlul comun sau exercită o influență semnificativă asupra entității;

(c) filialele;

(d) entitățile asociate;

(e) asocierile în participație în care entitatea este asociat;

(f) personalul-cheie din conducerea entității sau al societății-mamă; și

(g) alte părți afiliate.

20 Clasificarea sumelor de plătit către și de primit de la părți afiliate în diferite categorii, așa cum se prevede la punctul 19, este o prelungire a dispoziției privind prezentarea de informații din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* pentru informații ce trebuie prezentate fie în situația poziției financiare, fie în note. Categoriile sunt extinse pentru a oferi o analiză mai cuprinzătoare a soldurilor părților afiliate și pentru a se aplica tranzacțiilor cu părțile afiliate.

21 Situațiile următoare sunt exemple de tranzacții care sunt prezentate dacă sunt efectuate cu o parte afiliată:

(a) cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu);

(b) cumpărări sau vânzări de proprietăți imobiliare sau de alte active;

(c) prestare sau primire de servicii;

(d) contracte de leasing;

(e) transferuri de cercetare și dezvoltare;

(f) transferuri în cadrul contractelor de licență;

(g) transferuri în cadrul contractelor de finanțare (inclusiv împrumuturi și aporturi de capital în numerar sau în natură);

(h) furnizarea de garanții personale și reale;

(i) angajamentul de a acționa în cazul în care un anumit eveniment are sau nu are loc în viitor, inclusiv contracte cu titlu executoriu (*) (recunoscute sau nerecunoscute); și

(*) IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* definește contractele cu titlu executoriu drept contractele în cadrul cărora niciuna dintre părți nu și-a îndeplinit obligațiile sau ambele părți și-au îndeplinit doar parțial și în aceeași măsură obligațiile.

▼M26

(j) decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele respectivei părți afiliate.

22 Participarea unei societăți-mamă sau a unei filiale într-un plan de beneficii determinate care împarte riscurile între entitățile unui grup reprezintă o tranzacție între părți afiliate (a se vedea punctul 34B din IAS 19).

23 Prezentarea de informații privind tranzacții cu părțile afiliate care au fost realizate în termeni echivalenți celor care predomină în tranzacțiile desfășurate în condiții obiective numai dacă asemenea termeni pot fi demonstrați.

24 **Elementele de natură similară pot fi prezentate agregat, cu excepția cazului în care prezentarea separată este necesară pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu părțile afiliate asupra situațiilor financiare ale entității.**

Entitățile publice

25 **O entitate raportoare este scutită de cerințele de prezentare de la punctul 18 referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate și soldurile scadente, inclusiv angajamentele:**

(a) cu un stat care are controlul, controlul comun sau o influență semnificativă asupra entității raportoare; și

(b) cu o altă entitate care este parte afiliată deoarece același stat are controlul, controlul comun sau o influență semnificativă atât asupra entității raportoare, cât și asupra celeilalte entități.

26 **Dacă o entitate raportoare aplică scutirea de la punctul 25, aceasta trebuie să prezinte următoarele aspecte legate de tranzacții și soldurile scadente aferente menționate la punctul 25:**

(a) denumirea autorității publice și natura relației acesteia cu entitatea raportoare (adică control, control comun sau influență semnificativă);

(b) următoarele informații, suficient de detaliate pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare ale entității să înțeleagă efectul tranzacțiilor cu părțile afiliate asupra situațiilor financiare:

(i) natura și valoarea fiecărei tranzacții semnificative în mod individual; și

(ii) pentru alte tranzacții care sunt semnificative în mod colectiv, dar nu în mod individual, o indicație calitativă sau cantitativă a importanței lor. Tipurile de tranzacții includ cele enumerate la punctul 21.

27 Atunci când își exercită raționamentul profesional pentru a determina gradul de detaliere a informațiilor ce trebuie prezentate în conformitate cu punctul 26(b), entitatea raportoare trebuie să ia în considerare apropierea relației cu părțile afiliate și alți factori relevanți pentru stabilirea nivelului de importanță al tranzacției, de exemplu dacă:

(a) este importantă ca mărime;

(b) este efectuată în alte condiții decât condițiile pieței;

▼**M26**

(c) nu face parte din operațiunile de rutină, cum ar fi cumpărarea sau vânzarea unei afaceri;

(d) este prezentată autorităților de reglementare sau de supraveghere;

(e) este raportată conducerii superioare;

(f) este supusă aprobării acționarilor.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

28 O entitate trebuie să aplice prezentul standard retrospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Pentru entitățile publice se permite aplicarea anterior acestei date a întregului standard sau a scutirii parțiale de la punctele 25-27. Dacă o entitate aplică întregul standard sau scutirea parțială pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2011, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

RETRAGEREA IAS 24 (2003)

29 Prezentul standard înlocuiește IAS 24 *Prezentarea informațiilor referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate* (revizuit în 2003).

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 26

Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard trebuie aplicat în situațiile financiare pentru raportarea planurilor de pensii, în cazul în care se întocmesc astfel de situații financiare.

2. Planurile de pensii pot fi întâlnite uneori sub diferite denumiri, cum ar fi „scheme de pensii”, „scheme de anuități” sau „scheme de beneficii aferente pensionării”. Prezentul standard consideră un plan de pensii ca pe o entitate raportoare distinctă de angajatorii participanților la plan. Toate celelalte standarde se aplică situațiilor financiare ale planurilor de pensii, în măsura în care nu sunt înlocuite de prezentul standard.

3. Prezentul standard tratează contabilizarea și raportarea efectuate de un plan de pensii în relație cu toți participanții considerați ca un grup. Standardul nu tratează întocmirea de rapoarte către participanții individuali referitoare la drepturile acestora la pensii.

4. IAS 19 *Beneficiile angajaților* se referă la determinarea costurilor aferente pensiilor în situațiile financiare ale angajatorilor ce au planuri de pensii. Prin urmare, prezentul standard vine să completeze IAS 19.

5. Planurile de pensii pot fi planuri de contribuții determinate sau planuri de beneficii determinate. Multe dintre acestea necesită crearea unor fonduri separate, care pot sau pot să nu aibă identitate juridică distinctă și care pot sau pot să nu aibă administratori de active, la care se plătesc anumite contribuții și din care sunt plătite pensiile. Prezentul standard se aplică indiferent dacă este creat sau nu un astfel de fond și indiferent dacă există administratori de active sau nu.

6. Planurile de pensii constituite din active investite în societățile de asigurări sunt supuse aceloraşi dispoziții în ceea ce privește contabilizarea și finanțarea ca și societățile private de investiții. Prin urmare, ele intră sub incidența prezentului standard, cu excepția cazului în care contractul cu societatea de asigurări este încheiat în numele unui participant specificat sau al unui grup de participanți și obligația de plată a pensiilor se încadrează numai în responsabilitatea societății de asigurări.

7. Prezentul standard nu tratează alte forme de beneficii ale angajaților, cum sunt indemnizațiile pentru încheierea contractelor de muncă, angajamentele de compensare amânate, beneficiile pentru concedii pe termen lung, pensiile speciale pentru pensionare înainte de limita de vârstă sau indemnizațiile de șomaj, programele de sănătate și de protecție socială sau planurile de acordare de prime. Nu intră sub incidența prezentului standard nici contractele guvernamentale privitoare la asigurările sociale.

▼B

DEFINIȚII

8. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Planurile de pensii sunt contracte prin care o entitate asigură beneficii angajaților ei în timpul activității lor sau după încetarea activității acestora (fie sub forma unui venit anual, fie ca sumă globală), atunci când astfel de beneficii, sau contribuții ale angajatorului, pot fi determinate sau estimate înaintea pensionării din prevederile stipulate printr-un document sau din experiența trecută a entității.

Planurile de contribuții determinate sunt planurile de pensii în baza cărora sumele ce urmează a fi plătite ca pensii rezultă din contribuții la un fond și din câștigurile în urma investirii acestor contribuții.

Planurile de beneficii determinate sunt planurile de pensii în baza cărora sumele ce urmează a fi plătite ca pensii sunt determinate utilizându-se o formulă ce este, de obicei, bazată pe câștigurile angajaților și/sau pe anii de serviciu.

Finanțarea reprezintă transferul de active către o entitate *(fondul)* ce este separată de entitatea angajatorului, pentru a satisface obligațiile viitoare de plată a pensiilor.

În contextul prezentului standard sunt folosiți și următorii termeni:

Participanții sunt membrii unui plan de pensii, precum și alte persoane ce sunt îndreptățite la beneficii sub incidența acestui plan.

Activele nete disponibile pentru beneficii sunt activele unui plan, minus datoriile, altele decât valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise.

Valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise este valoarea actualizată a plăților previzionate printr-un plan de pensii pentru angajații curenți și foștii angajați, atribuibilă serviciului deja prestat.

Beneficiile legitime reprezintă acele beneficii ale căror drepturi, conform condițiilor unui plan de pensii, nu sunt condiționate de continuitatea angajării.

9. Unele planuri de pensii au sponsori, alții decât angajatorii; prezentul standard se aplică, de asemenea, și situațiilor financiare ale acestor planuri.

10. Cele mai multe planuri de pensii se bazează pe acorduri oficiale. Unele planuri sunt neoficiale, dar au dobândit un caracter obligatoriu ca rezultat al practicilor stabilite de angajator. În timp ce unele planuri permit angajatorilor să-și limiteze obligațiile în baza planurilor, de obicei este dificil pentru angajator să anuleze un plan dacă vrea să își păstreze angajații. Baza de contabilitate și raportare folosită pentru un plan oficial se aplică și unui plan neoficial.

▼B

11. Multe planuri de pensii susțin înființarea de fonduri separate, în care să fie vărsate contribuțiile și din care să fie plătite beneficiile. Astfel de fonduri pot fi administrate de părți ce acționează independent în gestionarea activelor fondului. Aceste părți se numesc, în unele țări, administratori de active. Termenul de administrator de active este utilizat în prezentul standard pentru a descrie astfel de părți, indiferent dacă a fost sau nu constituit un fond.

12. Planurile de pensii sunt descrise, în mod normal, fie ca planuri de contribuții determinate, fie ca planuri de beneficii determinate, fiecare dintre ele având propriile caracteristici distincte. Există, uneori, planuri ce conțin caracteristicile amândurora. În contextul prezentului standard, astfel de planuri hibride sunt considerate a fi planuri de beneficii determinate.

PLANURI DE CONTRIBUȚII DETERMINATE

13. Situațiile financiare ale unui plan de contribuții determinate trebuie să conțină o situație a activelor nete disponibile pentru plata beneficiilor și o descriere a politicii de finanțare.

14. În cazul unui plan de contribuții determinate, valoarea beneficiilor viitoare la care este îndreptățit un anumit participant este determinată, pe de o parte, de contribuția plătită de către angajator, de către participant sau de către amândoi și, pe de altă parte, de eficiența administrării și de câștigurile din plasamentele fondului. Obligațiile angajatorului sunt considerate a fi îndeplinite, de obicei, în momentul în care angajatorul varsă contribuțiile la fond. În mod normal, nu se apelează la consultanță din partea unui actuar, cu toate că uneori o asemenea consultanță poate fi utilizată pentru estimarea nivelului pe care îl pot atinge beneficiile viitoare, în funcție de contribuțiile realizate în prezent și de diferitele niveluri ale contribuțiilor viitoare și ale câștigurilor din plasamente.

15. Participanții sunt interesați de activitățile planului, deoarece acestea influențează direct nivelul beneficiilor lor viitoare. De asemenea, ei sunt interesați să știe dacă au fost vărsate contribuțiile și dacă s-a efectuat un control corect, în scopul protejării beneficiarilor. Un angajator este interesat de desfășurarea eficientă și exemplară a activităților planului.

16. În cazul unui plan de contribuții determinate obiectivul raportării este furnizarea periodică de informații referitoare la activitatea planului și la performanța plasamentelor. De obicei, acest obiectiv este realizat prin întocmirea unor situații financiare care includ următoarele elemente:

(a) descrierea principalelor activități desfășurate pe parcursul perioadei și efectul oricăror modificări apărute la nivelul planului, al participanților și al termenilor și condițiilor acestuia;

(b) situațiile referitoare la tranzacții și la performanța plasamentelor pe parcursul perioadei și a poziției financiare a planului la sfârșitul perioadei; și

(c) o descriere a politicii de plasamente.

PLANURI DE BENEFICII DETERMINATE

17. Situațiile financiare ale unui plan de beneficii determinate trebuie să conțină fie:

(a) o situație care să evidențieze:

(i) activele nete disponibile pentru beneficii;

▼B

(ii) valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, realizându-se distincția între beneficiile legitime și cele nelegitime; și

(iii) excedentul sau deficitul rezultat; sau

(b) o situație a activelor nete disponibile pentru beneficii, inclusiv fie:

(i) o notă care să prezinte valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, realizându-se distincția între beneficiile legitime și cele nelegitime; fie

(ii) o referire la aceste informații într-un raport actuarial anexat.

În situația în care la data realizării situațiilor financiare nu a fost întocmită o evaluare actuarială, trebuie utilizată ca bază de referință evaluarea cea mai recentă, specificându-se data la care aceasta a fost efectuată.

18. În contextul punctului 17, valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise trebuie să se bazeze pe beneficiile promise conform condițiilor planului, în schimbul activităților prestate până la acea dată, folosindu-se fie nivelul salariilor curente, fie niveluri prognozate ale salariilor, specificându-se baza utilizată. De asemenea, trebuie prezentate eventualele modificări înregistrate ►M5 în ipotezele ◄ actuariale, modificări care au avut efecte importante asupra valorii actualizate actuariale a pensiilor promise.

19. Situațiile financiare trebuie să explice relația între valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise și activele nete disponibile pentru plata acestora, precum și politica de finanțare a beneficiilor promise.

20. În cazul unui plan de beneficii determinate, plata pensiilor promise depinde de poziția financiară a planului și de capacitatea participanților de a vărsa în viitor contribuții la plan, precum și de performanța plasamentelor și de eficiența de exploatare a planului.

21. Un plan de beneficii determinate trebuie să apeleze periodic la serviciile unui actuar care să evalueze situația financiară a acestuia, să revizuiască ipotezele și să efectueze recomandări privind nivelurile viitoare ale contribuției.

22. În cazul unui plan de beneficii determinate, obiectivul raportării este de a oferi periodic informații referitoare la resursele financiare și activitatea planului, informații necesare pentru evaluarea, în timp, a relației dintre acumularea resurselor și beneficiile plătite. De obicei, acest obiectiv este realizat prin întocmirea unor situații financiare care includ următoarele elemente:

(a) descrierea principalelor activități desfășurate pe parcursul perioadei și efectul oricăror modificări apărute la nivelul planului, al participanților și al termenilor și condițiilor acestuia;

(b) situațiile referitoare la tranzacții și la performanța plasamentelor pe parcursul perioadei și a poziției financiare a planului la sfârșitul perioadei;

(c) informațiile actuariale, care se regăsesc fie în situațiile financiare, fie fac obiectul unui raport separat; și

(d) o descriere a politicii de plasamente.

▼B

Valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise

23. Valoarea actualizată a plăților previzionate pentru un plan de pensii poate fi calculată și raportată folosindu-se nivelul salariilor actuale ale participanților sau nivelul salariilor prognozate, până în momentul pensionării acestora.

24. Motivele pentru adoptarea abordării în funcție de salariul curent includ:

(a) valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, fiind suma valorilor atribuibile în prezent fiecărui participant la plan, poate fi calculată mult mai obiectiv decât în cazul utilizării nivelurilor prognozate ale salariilor, pentru că implică mai puține ipoteze;

(b) creşterile beneficiilor, ca urmare a creşterii salariale, devin obligație pentru plan din momentul în care are loc creşterea salarială; și

(c) valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise calculată pe baza nivelului salariilor actuale este, în general, mai apropiată de valoarea ce ar trebui plătită în cazul încetării sau întreruperii activității planului.

25. Motivele pentru utilizarea abordării salariului prognozat includ:

(a) informațiile financiare trebuie întocmite corespunzător principiului continuității activității, indiferent de ipotezele și estimările care trebuie efectuate;

(b) în cazul planurilor cu plată finală, beneficiile sunt determinate prin referire la valoarea salariilor la sau aproape de data pensionării; de aceea, salariile nivelul contribuțiilor și ratele rentabilității trebuie prognozate; și

(c) eşecul încorporării salariilor prognozate, în condițiile în care finanțarea planurilor de pensii se realizează în mare parte pe baza prognozării salariilor, poate avea ca rezultat raportarea unui exces aparent de finanțare când de fapt planul nu este suprafinanțat sau raportarea unei finanțări adecvate când de fapt planul prezintă un deficit de finanțare.

26. Valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, calculată pe baza salariilor curente, este prezentată în situațiile financiare ale unui plan pentru a indica obligația referitoare la beneficiile câştigate până la data întocmirii situațiilor financiare. Valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, calculată pe baza salariilor prognozate, este prezentată pentru a indica amploarea obligației potențiale, conform principiului continuității activității care este, în general, baza activității de finanțare. În plus, pe lângă prezentarea valorii actualizate actuariale a pensiilor promise, ar putea fi necesare explicații suplimentare pentru a indica cu claritate contextul în care trebuie interpretată această valoare actualizată actuarială a pensiilor promise. Explicațiile se pot referi la caracterul adecvat al finanțării viitoare prevăzute și al politicilor de finanțare bazat pe salariile prognozate. Astfel de explicații pot fi incluse în situațiile financiare sau în raportul elaborat de actuar.

▼B

Frecvența evaluărilor actuariale

27. În multe țări, evaluările actuariale nu se realizează cu o frecvență mai mare de trei ani. În cazul în care nu a fost efectuată o evaluare actuarială la data la care s-au întocmit situațiile financiare, se va utiliza ultima evaluare actuarială, specificându-se data acesteia.

Conținutul situațiilor financiare

28. Pentru planurile de beneficii determinate, informațiile sunt prezentate în una dintre următoarele forme care reflectă practicile diferite de întocmire și prezentare a informațiilor actuariale:

(a) o situație care să fie inclusă în situațiile financiare și care să reflecte activele nete disponibile pentru beneficii, valoarea actuarială actualizată a pensiilor promise și excedentul sau deficitul rezultat. De asemenea, situațiile financiare ale planului mai conțin situații ale activelor nete disponibile pentru beneficii și modificările valorii actuariale actualizate a pensiilor promise. Situațiile financiare pot fi însoțite de un raport separat elaborat de un actuar care să justifice calculul valorii actualizate actuariale a pensiilor promise;

(b) situațiile financiare care cuprind o situație a activelor nete disponibile pentru beneficii și o situație a modificărilor acestor active nete. Valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise este prezentată într-o notă la aceste situații. Situațiile financiare pot fi însoțite, de asemenea, de un raport elaborat de un actuar, care să justifice calculul valorii actualizate actuariale a pensiilor promise; și

(c) situațiile financiare care includ o situație a activelor nete disponibile pentru beneficii și o situație a modificărilor activelor nete disponibile pentru beneficii, iar valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise făcând obiectul unui raport actuarial separat.

Pentru fiecare formă prezentată, raportul administratorilor de active sau raportul directorilor și un raport privind plasamentele pot, de asemenea, însoți situațiile financiare.

29. Cei care preferă formele descrise la punctul 28 literele (a) și (b) consideră că o cuantificare a pensiilor promise și alte informații furnizate ►M5 în aceste ◄ abordări, ajută utilizatorii la evaluarea situației actuale a planului și a probabilității de respectare a obligațiilor asumate prin plan. De asemenea, ei consideră că situațiile financiare trebuie să fie complete și, deci, să nu mai fie necesare situații financiare însoțitoare. Totuși, unii specialiști consideră că forma descrisă la punctul 28 litera (a) poate crea impresia existenței unei datorii, în timp ce valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise nu prezintă, în opinia acestora, toate caracteristicile unei datorii.

▼B

30. Cei care preferă forma descrisă la punctul 28 litera (c) consideră că valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise nu trebuie inclusă în situația activelor nete disponibile pentru beneficii, așa cum presupune forma descrisă la punctul 28 litera (a) și nici să fie prezentată într-o notă, conform punctului 28 litera (b), deoarece va fi comparată direct cu activele planului, iar o astfel de comparație nu poate fi valabilă. Ei sunt de acord cu faptul că actuarii nu compară neapărat valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise cu valoarea de piață a plasamentelor, dar pot evalua în schimb valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie prognozate a se obține din plasamente. Prin urmare, cei care preferă această formă consideră că o astfel de comparație nu poate reflecta evaluarea generală a planului de către actuar și poate fi înțeleasă greșit. De asemenea, unii specialiști consideră că, indiferent dacă sunt cuantificate sau nu, informațiile referitoare la pensiile promise trebuie să fie cuprinse într-un raport actuarial separat, în care se pot furniza explicațiile necesare.

31. Prezentul standard acceptă părerile favorabile furnizării de informații referitoare la pensiile promise într-un raport actuarial separat. Dar respinge argumentele împotriva cuantificării valorii actualizate actuariale a pensiilor promise. În consecință, formele descrise la punctul 28 literele (a) și (b) sunt considerate corespunzătoare dispozițiilor din prezentul standard, ca și forma descrisă la punctul 28 litera (c), atât timp cât situațiile financiare conțin o referire la și sunt însoțite de un raport actuarial care include valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise.

TOATE PLANURILE

Evaluarea activelor planului

32. Plasamentele planurilor de pensii trebuie contabilizate la valoarea justă. În cazul valorilor mobiliare tranzacționabile, aceasta este valoarea de piață. În situația în care nu este posibilă o estimare a valorii juste a plasamentelor planului, trebuie specificat motivul pentru care nu se utilizează valoarea justă.

33. În cazul valorilor mobiliare tranzacționabile, valoarea justă este în general valoarea de piață, deoarece aceasta este considerată cea mai utilă evaluare atât a valorilor mobiliare la data elaborării rapoartelor, cât și a rezultatelor politicii de plasamente aferente perioadei. Acele valori mobiliare care se răscumpără la o valoare fixă și care au fost dobândite în scopul de a asigura îndeplinirea obligațiilor planului de pensii, sau o parte a acestora, pot fi contabilizate la o valoare determinată pe baza valorii de răscumpărare, presupunând o rată de rentabilitate constantă până la scadență. În cazul în care nu este posibilă estimarea valorii juste a plasamentelor planului, cum ar fi deținerea unei entități, se vor specifica motivele pentru care nu este utilizată valoarea justă. În măsura în care plasamentele sunt contabilizate la alte valori decât valoarea justă sau valoarea comercială, valoarea justă este, de asemenea, prezentată. Activele utilizate în exploatarea fondului sunt contabilizate în conformitate cu standardele aplicabile.

Prezentarea informațiilor

34. Situațiile financiare referitoare la un plan de pensii, fie că este un plan de contribuții determinate, fie unul de beneficii determinate, trebuie să conțină următoarele informații:

(a) o situație a modificărilor activelor nete disponibile pentru beneficii;

▼B

(b) o sinteză a politicilor contabile semnificative; și

(c) o descriere a planului și a efectelor oricăror modificări intervenite în plan, în timpul perioadei.

35. Situațiile financiare aferente unui plan de pensii includ următoarele, acolo unde este cazul:

(a) o situație a activelor nete disponibile pentru beneficii, care să prezinte:

(i) activele la sfârșitul perioadei, clasificate corespunzător;

(ii) baza de evaluare a activelor;

(iii) detalii cu privire la orice plasament individual care depășește fie 5 % din activele nete disponibile pentru beneficii, fie 5 % din orice clasă sau tip de titlu de valoare;

(iv) detalii cu privire la orice plasament realizat în titlurile de valoare ale societății-angajatoare; și

(v) alte datorii decât valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise;

(b) o situație a modificărilor activelor nete disponibile pentru beneficii, care să evidențieze următoarele:

(i) contribuțiile angajatorilor;

(ii) contribuțiile angajaților;

(iii) veniturile din plasamente (dobândă și dividende);

(iv) alte venituri;

(v) plățile efectuate sau de efectuat (analizate pe categorii, de exemplu: pensii, ajutor în caz de deces sau pentru pierderea capacității de muncă, sumă unică integrată);

(vi) cheltuielile administrative;

(vii) alte cheltuieli;

(viii) impozitele pe profit;

(ix) profitul sau pierderea asociate cedării plasamentelor și modificări valorii plasamentelor; și

(x) transferurile de la și către alte planuri;

(c) o descriere a politicilor de finanțare;

(d) pentru planurile de beneficii determinate, valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise (care pot fi împărțite în beneficii legitime și nelegitime) care se bazează pe beneficiile promise prin condițiile planului, pe activități prestate la termen și folosind nivelul salariilor curente sau nivelul salariilor previzionate; aceste informații pot fi incluse într-un raport actuarial însoțitor, ce trebuie citit ținând cont de situațiile financiare aferente; și

(e) descrierea ipotezelor actuariale semnificative și a metodelor utilizate pentru calcularea valorii actualizate actuariale a pensiilor promise, pentru planurile de beneficii determinate.

36. Raportul unui plan de pensii conține o descriere a planului, fie ca parte a situațiilor financiare, fie într-un raport separat. Acest raport poate să conțină următoarele elemente:

(a) numele angajatorilor și grupurile de salariați la care se referă planul;

▼B

(b) numărul participanților care primesc beneficii și numărul altor participanți, clasificați în mod adecvat;

(c) tipul planului – plan de contribuții determinate sau plan de beneficii determinate;

(d) o notă din care să rezulte dacă participanții contribuie la acest plan;

(e) descrierea pensiilor promise participanților;

(f) descrierea condițiilor în care planul își poate înceta activitatea; și

(g) modificările survenite în elementele enumerate la literele de la (a) la (f) de-a lungul perioadei la care face referire raportul.

Se obișnuiește să se facă trimiteri la alte documente care sunt imediat disponibile utilizatorilor și în care este descris planul, caz în care se menționează doar informațiile privind modificările ulterioare ale raportului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

37. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare privind planurile de pensii aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1988 sau ulterior acestei date.

▼**M11**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 27

Situații financiare consolidate și individuale

DOMENIU DE APLICARE

1 **Prezentul standard trebuie aplicat la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate pentru un grup de entități aflate sub controlul unei societăți-mamă.**

2 Prezentul standard nu tratează metodele de contabilizare pentru combinările de întreprinderi și efectele lor asupra consolidării, și nici fondul comercial care rezultă dintr-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*).

3 **Prezentul standard trebuie aplicat și în cazul contabilizării investițiilor în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, atunci când o entitate alege, sau i se impune prin reglementări locale, să prezinte situații financiare individuale.**

DEFINIȚII

4 **Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

Situațiile financiare consolidate **sunt situațiile financiare ale unui grup, prezentate ca și cum ar fi vorba despre o entitate economică unică.**

Controlul **reprezintă capacitatea de a guverna politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile acesteia.**

Un *grup* este o societate-mamă și toate filialele acesteia.

Interesele care nu controlează **reprezintă capitalurile proprii dintr-o filială care nu se pot atribui, direct sau indirect, unei societăți-mamă.**

Societatea-mamă **este o entitate care are una sau mai multe filiale.**

Situațiile financiare individuale **sunt situațiile prezentate de o societate-mamă, de un investitor într-o entitate asociată sau de un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt contabilizate mai degrabă pe baza participației directe în capitalurile proprii decât pe baza rezultatelor raportate și a activelor nete ale entităților în care s-a investit.**

O filială **este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (cunoscută sub numele de „societate-mamă”).**

5 O societate-mamă sau o filială a sa poate fi un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun. În astfel de cazuri, situațiile financiare consolidate întocmite și prezentate în conformitate cu prezentul standard trebuie, de asemenea, întocmite în așa fel încât să fie conforme cu IAS 28 *Investiții în entități asociate* și IAS 31 *Interese în asocierile în participație*.

6 Pentru o entitate descrisă la punctul 5, situațiile financiare individuale sunt cele întocmite și prezentate în plus față de situațiile financiare menționate la punctul 5. Situațiile financiare individuale nu trebuie să fie anexate la aceste situații sau să le însoțească.

▼M11

7 Situațiile financiare ale unei entități care nu are o filială, o entitate asociată sau un interes de participație a unui asociat într-o entitate controlată în comun nu sunt situații financiare individuale.

8 O societate-mamă care este scutită, în conformitate cu punctul 10, de la prezentarea situațiilor financiare consolidate poate prezenta situațiile financiare individuale drept singurele sale situații financiare.

PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE

9 O societate-mamă, alta decât cea menționată la punctul 10, trebuie să prezinte situații financiare consolidate în care își va consolida investițiile în filiale în conformitate cu prevederile prezentului standard.

10 O societate-mamă nu trebuie să prezinte situații financiare consolidate, dacă și numai dacă:

(a) societatea-mamă este, la rândul ei, în totalitate sau parțial, o filială a unei alte entități, iar proprietarii săi, inclusiv cei care, altminteri, nu au drept de vot, au fost informați și nu au fost împotrivă ca societatea-mamă să nu prezinte situații financiare consolidate;

(b) instrumentele de datorie și de capitaluri proprii ale societății-mamă nu sunt tranzacționate pe o piață publică [o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată (OTC), inclusiv piețe locale și regionale];

(c) societatea-mamă nu a depus și nici nu este pe cale să depună situațiile sale financiare la o comisie pentru valori mobiliare sau alt organism de reglementare, în scopul emiterii oricărei clase de instrumente pe o piață publică; și

(d) o societate-mamă finală sau intermediară a societății-mamă întocmește situații financiare consolidate disponibile pentru uzul public, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

11 O societate-mamă care alege, în conformitate cu punctul 10, să nu prezinte situații financiare consolidate și prezintă numai situații financiare individuale intră sub incidența punctelor 38-43.

DOMENIUL DE APLICARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE

12 Situațiile financiare consolidate trebuie să cuprindă toate filialele societății-mamă ([1]).

13 Se presupune că există control atunci când societatea-mamă deține, direct sau indirect, prin filiale, mai mult de jumătate din drepturile de vot ale unei entități, cu excepția împrejurărilor excepționale în care se poate demonstra clar că acest tip de proprietate nu înseamnă control. Controlul există și atunci când societatea-mamă deține jumătate sau mai puțin din drepturile de vot ale unei entități, dacă deține: ([2])

(a) mai mult de jumătate din drepturile de vot, în virtutea unui acord cu alți investitori;

([1]) Dacă la achiziționare o filială îndeplinește criteriile pentru a fi clasificată drept deținută în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, ea trebuie contabilizată în conformitate cu respectivul IFRS.

([2]) A se vedea, de asemenea, SIC-12 Consolidare – Entități cu scop special.

▼**M11**

(b) autoritatea să guverneze politicile financiare și operaționale ale entității prin statut sau acord;

(c) autoritatea să numească sau să înlocuiască majoritatea membrilor Consiliului de Administrație sau organului de conducere echivalent, iar controlul entității este exercitat de acest consiliu sau organ; sau

(d) autoritatea de a deține majoritatea voturilor la adunările Consiliului de Administrație sau ale organului de conducere echivalent, iar controlul entității este exercitat de acest consiliu sau organ.

14 O entitate poate să dețină warrante pe acțiuni, opțiuni call pe acțiuni, instrumente de datorii sau capitaluri proprii, care sunt convertibile în acțiuni ordinare, sau alte instrumente similare care au capacitatea, dacă sunt exercitate sau convertite, de a da entității drept de vot sau de a reduce dreptul de vot a altor părți cu privire la politicile financiare și operaționale ale unei alte entități (drepturi potențiale de vot). Existența și efectul drepturilor potențiale de vot care sunt actualmente exercitabile sau convertibile, incluzând drepturi potențiale de vot deținute de o altă entitate, sunt luate în considerare la evaluarea capacității unei entități de a controla politicile financiare și operaționale ale unei alte entități. Drepturile potențiale de vot nu sunt actualmente exercitabile sau convertibile dacă, de exemplu, nu pot fi exercitate sau convertite până la o dată viitoare sau până la producerea unui eveniment viitor.

15 Pentru a evalua dacă drepturile potențiale de vot contribuie la control, entitatea examinează toate faptele și împrejurările (inclusiv termenii de exercitare a drepturilor potențiale de vot și a altor angajamente contractuale, luate în considerare individual sau împreună), care afectează drepturile potențiale de vot, mai puțin intenția conducerii și capacitatea financiară de a exercita sau converti aceste drepturi.

16 O filială nu este exclusă de la consolidare doar pentru că investitorul este o asociație cu capital de risc, un fond mutual, un fond de investiții cu portofoliu fix sau o entitate similară.

17 O filială nu este exclusă de la consolidare deoarece activitățile ei sunt deosebite de cele ale celorlalte entități din cadrul grupului. Prin consolidarea unor astfel de filiale și prezentarea în situațiile financiare consolidate a unor informații suplimentare despre diferitele activități ale filialelor se furnizează informații relevante. De exemplu, prezentările de informații impuse de IFRS 8 *Segmente operaționale* ajută la explicarea importanței pe care o dețin diferitele activități din cadrul grupului.

PROCEDURI DE CONSOLIDARE

18 La întocmirea situațiilor financiare consolidate, o entitate combină situațiile financiare ale societății-mamă și cele ale filialelor ei element cu element, prin însumarea tuturor elementelor similare de active, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli. Pentru ca situațiile financiare consolidate să prezinte informații financiare despre grup ca o singură entitate economică, se parcurg următoarele etape:

(a) valoarea contabilă a investiției făcute de societatea-mamă în fiecare filială și partea societății-mamă din capitalul propriu al fiecărei filiale sunt eliminate (a se vedea IFRS 3, care descrie tratamentul fondului comercial rezultat);

▼M11

(b) sunt identificate interesele care nu controlează în profitul sau pierderea filialelor consolidate pentru perioada în care se face raportarea; și

(c) interesele care nu controlează în activele nete ale filialelor consolidate sunt identificate separat de participațiile societății-mamă în capitalurile proprii ale acestora. Interesele care nu controlează în activele nete constau în:

(i) valoarea acelor interese care nu controlează, la data combinării inițiale calculată conform IFRS 3; și

(ii) partea intereselor care nu controlează din modificările capitalurilor proprii începând de la data combinării.

19 Când există drepturi potențiale de vot, proporțiile profitului sau pierderii și modificările capitalurilor proprii alocate societății-mamă și intereselor care nu controlează sunt determinate pe baza participațiilor curente în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor potențiale de vot.

20 Soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile din interiorul grupului trebuie eliminate în totalitate.

21 Soldurile și tranzacțiile între membrii grupului, incluzând veniturile, cheltuielile și dividendele, sunt eliminate în totalitate. Profiturile și pierderile rezultate din tranzacțiile în interiorul grupului, care sunt recunoscute în active, cum ar fi activele imobilizate și stocurile, sunt eliminate în totalitate. Pierderile rezultate din tranzacțiile în interiorul grupului pot să indice o depreciere ce necesită recunoaștere în situațiile financiare consolidate. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică diferențelor temporare care apar din eliminarea profiturilor și pierderilor rezultate din tranzacții în interiorul grupului.

22 Situațiile financiare ale societății-mamă și ale filialelor sale utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate trebuie întocmite pentru aceeași dată de raportare. Când datele de raportare ale societății-mamă și ale filialei sunt diferite, filiala întocmește, în scopul consolidării, situații financiare suplimentare, pentru aceeași dată de raportare ca situațiile financiare ale societății-mamă, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

23 Când, în conformitate cu punctul 22, situațiile financiare ale unei filiale utilizate pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate sunt întocmite pentru o dată de raportare diferită de cea a societății-mamă, trebuie făcute ajustări pentru efectele tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată și data situațiilor financiare ale societății-mamă. În orice caz, diferența dintre data de raportare a filialei și cea a societății-mamă nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Durata perioadelor de raportare și orice diferență între datele de raportare trebuie să fie aceleași, de la o perioadă la alta.

24 Situațiile financiare consolidate trebuie întocmite folosind politici contabile uniforme pentru tranzacții asemănătoare și alte evenimente în circumstanțe similare.

25 Dacă un membru al grupului folosește alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare consolidate pentru tranzacții și evenimente asemănătoare în circumstanțe similare, atunci când aceste situații sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate se fac ajustările adecvate ale situațiilor sale financiare.

▼M11

26 Veniturile și cheltuielile filialei sunt incluse în situațiile financiare consolidate începând de la data achiziției acesteia, așa cum se prevede în IFRS 3. Veniturile și cheltuielile filialei trebuie să se bazeze pe valorile activelor și datoriilor recunoscute în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă la data achiziției. De exemplu, cheltuielile cu amortizarea recunoscute în situația consolidată a rezultatului global după data achiziției trebuie să se bazeze pe valorile juste ale activelor amortizabile aferente recunoscute în situațiile financiare consolidate la data achiziției. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate până la data la care societatea-mamă încetează să controleze filiala.

27 Interesele care nu controlează trebuie prezentate în situația consolidată a poziției financiare din capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale proprietarilor societății-mamă.

28 Profitul sau pierderea și fiecare componentă a altor elemente ale rezultatului global sunt atribuite deținătorilor societății-mamă și intereselor care nu controlează. Rezultatul global total este atribuit proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează chiar dacă aceasta are drept rezultat un sold deficitar al intereselor care nu controlează.

29 Dacă o filială are în circulație acțiuni preferențiale cumulative, care sunt clasificate drept capitaluri proprii și sunt deținute de interese care nu controlează, societatea-mamă își calculează partea sa din profit sau pierdere după ajustarea aferentă dividendelor pentru aceste acțiuni, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate.

30 Modificările participațiilor unei societăți-mamă în capitalurile proprii ale unei filiale care nu au drept rezultat o pierdere a controlului sunt contabilizate drept tranzacții cu capitaluri proprii (adică tranzacții cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari).

31 În astfel de cazuri, valorile contabile ale intereselor care controlează și ale intereselor care nu controlează trebuie ajustate pentru a reflecta modificările intereselor lor corespunzătoare în filială. Orice diferență dintre valoarea pe baza căreia sunt ajustate interesele care nu controlează și valoarea justă a contravalorii plătite sau primite trebuie recunoscută direct în capitalurile proprii și atribuită proprietarilor societății-mamă.

PIERDEREA CONTROLULUI

32 O societate-mamă poate pierde controlul asupra unei filiale cu sau fără o modificare a nivelurilor absolute sau relative ale proprietății. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, atunci când o filială devine obiectul controlului unui guvern, al unei instanțe judecătorești, al unui administrator sau al unui organism de reglementare. De asemenea, ea poate să apară ca rezultat al unui acord contractual.

33 O societate-mamă poate pierde controlul asupra unei filiale în două sau mai multe angajamente (tranzacții). Totuși, uneori circumstanțele indică faptul că angajamentele multiple ar trebui contabilizate ca o singură tranzacție. Atunci când se stabilește dacă angajamentele trebuie să fie contabilizate drept o singură tranzacție, o societate-mamă trebuie să ia în considerare toți termenii și condițiile angajamentelor, precum și efectele lor economice. Unul sau mai multe dintre elementele următoare pot indica faptul că societatea-mamă ar trebui să contabilizeze mai multe angajamente drept o singură tranzacție:

(a) S-au încheiat în același timp sau în funcție unul de altul.

(b) Formează o singură tranzacție destinată să realizeze un efect comercial global.

▼M11

(c) Existența unui angajament depinde de existența a cel puțin unui alt angajament.

(d) Un angajament considerat de sine stătător nu este justificat din punct de vedere economic, dar devine justificat din punct de vedere economic atunci când este analizat împreună cu alte angajamente. Un exemplu constituie cazul în care o cedare de acțiuni este evaluată sub prețul pieței, fiind compensată printr-o cedare ulterioară evaluată peste prețul pieței.

34 Dacă o societate-mamă pierde controlul unei filiale, ea:

(a) derecunoaște activele (inclusiv orice fond comercial) și datoriile filialei la valorile lor contabile de la data pierderii controlului;

(b) derecunoaște valoarea contabilă a oricăror interese care nu controlează deținute în fosta filială de la data pierderii controlului (inclusiv orice componente ale altor elemente de rezultat global care li se pot atribui);

(c) recunoaște:

(i) valoarea justă a contravalorii primite, dacă există, din tranzacția, evenimentul sau circumstanța care a avut drept rezultat pierderea controlului; și

(ii) dacă tranzacția care a avut drept rezultat pierderea controlului implică o distribuire a acțiunilor filialei către proprietari, în calitatea lor de proprietari, acea distribuire;

(d) recunoaște orice investiție păstrată în fosta filială la valoarea sa justă de la data pierderii controlului;

(e) reclasifică la profit sau pierdere sau transferă direct la rezultate reportate, dacă acest lucru se impune în conformitate alte IFRS-uri, valorile identificate la punctul 35; și

(f) recunoaște orice diferență care rezultă drept câștig sau pierdere în profitul sau pierderea care se poate atribui societății-mamă.

35 Dacă o societate-mamă pierde controlul asupra unei filiale, societatea-mamă trebuie să contabilizeze toate valorile recunoscute la alte elemente ale rezultatului global aferente acelei filiale, pe aceeași bază care ar fi prevăzută în cazul în care societatea-mamă ar fi cedat direct activele sau datoriile aferente. Prin urmare, dacă un câștig sau o pierdere recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global ar fi reclasificat(ă) la profit sau pierdere la cedarea activelor sau datoriilor aferente, societatea-mamă reclasifică câștigul sau pierderea din capitalurile proprii la profit sau pierdere (drept ajustare din reclasificare) atunci când pierde controlul asupra filialei. De exemplu, dacă o filială are active financiare disponibile în vederea vânzării, iar societatea-mamă pierde controlul asupra filialei, societatea-mamă trebuie să reclasifice la profit sau pierdere câștigul sau pierderea recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global în legătură cu acele active. În mod similar, dacă un surplus din reevaluare recunoscut anterior la alte elemente ale rezultatului global ar fi transferat direct la rezultate reportate odată cu cedarea activului, societatea-mamă transferă surplusul din reevaluare direct la rezultate reportate atunci când pierde controlul asupra filialei.

36 Atunci când se pierde controlul asupra unei filiale, orice investiție păstrată în fosta filială și orice valori datorate de către sau către fosta filială trebuie contabilizate în conformitate cu alte IFRS-uri de la data pierderii controlului.

▼M11

37 Valoarea justă a oricărei investiții păstrate în fosta filială la data pierderii controlului trebuie considerată a fi valoarea justă la recunoașterea inițială a unui activ financiar, în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* sau, atunci când este cazul, costul la recunoașterea inițială a unei investiții într-o entitate asociată sau într-o entitate controlată în comun.

CONTABILIZAREA ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE INDIVIDUALE A INVESTIȚIILOR ÎN FILIALE, ENTITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN ȘI ENTITĂȚI ASOCIATE

38 Atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale, acesta trebuie să contabilizeze investițiile în filiale, entități controlate în comun și entități asociate:

(a) la cost, sau

(b) în conformitate cu IAS 39.

Entitatea trebuie să aplice aceeași metodă contabilă pentru fiecare categorie de investiții. Investițiile contabilizate la cost se contabilizează în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte* atunci când sunt clasificate drept deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5. Evaluarea investițiilor contabilizate în conformitate cu IAS 39 nu se modifică în circumstanțele date.

38A O entitate trebuie să recunoască un dividend de la o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată în profit sau pierdere în situațiile sale financiare individuale când dreptul său de a primi dividendul este stabilit.

38B Când o societate-mamă reorganizează structura grupului său prin crearea unei noi entități drept societatea sa mamă într-un mod care satisface următoarele criterii:

(a) noua societate-mamă obține controlul societății-mamă inițiale prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii ale societății-mamă inițiale;

(b) activele și datoriile noului grup și ale grupului inițial sunt aceleași imediat înainte și după reorganizare; și

(c) proprietarii societății-mamă inițiale înainte de reorganizare au aceleași participații, în valoare absolută și în valoare reală, în activele nete ale grupului inițial și ale grupului nou imediat înainte și după reorganizare

iar noua societate-mamă contabilizează investiția sa în societatea-mamă inițială în situațiile sale financiare individuale în conformitate cu punctul 38 litera (a), noua societate-mamă trebuie să evalueze costul la valoarea contabilă a părții lui din elementele de capital evidențiate în situațiile financiare individuale ale societății-mamă inițiale la data reorganizării.

38C În mod asemănător, o entitate care nu este societate-mamă poate crea o nouă entitate drept societatea sa mamă într-un mod care să satisfacă criteriile de la punctul 38B. Cerințele de la punctul 38B se aplică în mod similar și unor asemenea reorganizări. În asemenea cazuri, referințele la „societatea-mamă inițială” și „grupul inițial” sunt de fapt referințe la „entitatea originală”.

▼M11

39 Prezentul standard nu stipulează care entități trebuie să întocmească situații financiare individuale disponibile pentru uz public. Punctele 38 și 40-43 se aplică atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale care sunt în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. De asemenea, entitatea întocmește situații financiare consolidate disponibile pentru uz public conform prevederilor punctului 9, cu excepția cazului în care este aplicabilă excepția de la punctul 10.

40 Investițiile în entități controlate în comun și entități asociate care sunt contabilizate în conformitate cu IAS 39 în situațiile financiare consolidate trebuie contabilizate în același fel și în situațiile financiare individuale ale investitorului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

41 În situațiile financiare consolidate trebuie făcute următoarele prezentări:

(a) natura raportului între societatea-mamă și o filială, când societatea-mamă nu deține direct sau indirect, prin filiale, mai mult de jumătate din drepturile de vot;

(b) motivul pentru care deținerea în proprietate, direct sau indirect, prin filiale, a mai mult de jumătate din drepturile sau drepturile potențiale de vot ale unei entități în care s-a investit nu constituie control;

(c) data de raportare a situațiilor financiare ale unei filiale, atunci când aceste situații financiare sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate și sunt întocmite la o dată de raportare sau pentru o perioadă diferită de cele ale societății-mamă și motivul utilizării unei perioade sau date de raportare diferită;

(d) natura și amploarea oricăror restricții semnificative (de exemplu, rezultând din angajamente de împrumut sau dispoziții de reglementare) asupra capacității filialelor de a transfera fonduri societății-mamă sub forma dividendelor în numerar sau de a rambursa împrumuturi și avansuri.

(e) un program care să prezinte efectele oricăror modificări ale participațiilor societății-mamă în capitalurile proprii ale unei filiale care nu au drept rezultat o pierdere a controlului asupra capitalurilor proprii care se pot atribui proprietarilor societății-mamă; și

(f) dacă se pierde controlul asupra unei filiale, societatea-mamă trebuie să prezinte câștigul sau pierderea, dacă există, recunoscut(ă) în conformitate cu punctul 34 și:

(i) partea din acel câștig sau din acea pierdere care se poate atribui recunoașterii oricărei investiții păstrate în fosta filială la valoarea sa justă de la data pierderii controlului; și

(ii) elementul-rând (elementele-rânduri) din situația rezultatului global în care este recunoscut câștigul sau pierderea (dacă nu sunt prezentate separat în situația rezultatului global).

42 Atunci când se întocmesc situații financiare individuale pentru o societate-mamă care, în conformitate cu punctul 10, alege să nu întocmească situații financiare consolidate, aceste situații financiare individuale trebuie să prezinte:

(a) faptul că situațiile financiare sunt situații financiare individuale; că a fost folosită scutirea de la consolidare; numele și țara de înregistrare sau de reședință a entității ale cărei situații financiare consolidate conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară au fost întocmite pentru uz public; și adresa de la care se pot obține acele situații financiare consolidate;

▼M11

(b) o listă cu investițiile semnificative în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, inclusiv numele, țara de înregistrare sau de reședință, proporția participației în capitalurile proprii și, dacă există diferențe, proporția drepturilor de vot deținute; și

(c) o descriere a metodei folosite pentru a contabiliza investițiile enumerate la litera (b).

43 **Atunci când o societate-mamă (alta decât cea prezentată la punctul 42), un asociat cu o participare într-o entitate controlată în comun sau un investitor într-o entitate asociată întocmește situații financiare individuale, acele situații financiare individuale trebuie să prezinte:**

(a) faptul că situațiile sunt situații financiare individuale și motivele pentru care sunt întocmite acele situații, dacă acest lucru nu este prevăzut de lege;

(b) o listă cu investițiile semnificative în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, inclusiv numele, țara de înregistrare sau de reședință, proporția participației în capitalurile proprii și, dacă există diferențe, proporția drepturilor de vot deținute; și

(c) o descriere a metodei folosite pentru a contabiliza investițiile enumerate la litera (b);

și trebuie să identifice situațiile financiare întocmite în conformitate cu punctul 9 al prezentului standard sau cu IAS 28 și IAS 31, la care se referă.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

44 **O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.**

45 **O entitate trebuie să aplice modificările la IAS 27 făcute de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008 la punctele 4, 18, 19, 26-37 și 41 literele (e) și (f) pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Totuși, o entitate nu trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep înainte de 1 iulie 2009 dacă nu aplică și IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008). Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 iulie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice modificările retroactiv, cu următoarele excepții:**

(a) modificarea de la punctul 28 cu privire la atribuirea rezultatului global total proprietarilor societății-mamă și intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept rezultat un sold deficitar al intereselor care nu controlează. Prin urmare, o entitate nu trebuie să retrateze orice atribuire a profitului sau pierderii pentru perioadele de raportare dinainte de aplicarea modificării.

(b) dispozițiile de la punctele 30 și 31 privind contabilizarea modificărilor participațiilor în capitalurile proprii într-o filială după obținerea controlului. Prin urmare, dispozițiile de la punctele 30 și 31 nu se aplică modificărilor care au avut loc înainte ca entitatea să aplice amendamentele.

▼**M11**

(c) dispozițiile de la punctele 34-37 privind pierderea controlului asupra unei filiale. O entitate nu trebuie să retrateze valoarea contabilă a unei investiții într-o fostă filială dacă a pierdut controlul înainte de a aplica aceste modificări. De asemenea, o entitate nu trebuie să recalculeze câștigurile sau pierderile la pierderea controlului asupra unei filiale care a avut loc înainte de aplicarea modificărilor.

45A Punctul 38 a fost modificat prin intermediul *Îmbunătățirilor aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date, prospectiv de la data la care aplică pentru prima dată IFRS 5. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

45B *Costul unei investiții într-o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată* (Amendamente la IFRS 1 și IAS 27), publicat în mai 2008, a eliminat definiția metodei costului de la punctul 4 și a adăugat punctul 38A. O entitate trebuie să aplice prospectiv aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice amendamentele aferente la IAS 18, IAS 21 și IAS 36 în același timp.

45C *Costul unei investiții într-o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată* (Amendamente la IFRS 1 și IAS 27) publicat în mai 2008 a adăugat punctele 38B și 38C. O entitate trebuie să aplice aceste puncte prospectiv pentru reorganizările care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. În plus, o entitate poate opta pentru aplicarea punctelor 38B și 38C retrospectiv reorganizărilor anterioare care intră sub incidența punctelor respective. Însă, dacă o entitate retratează o reorganizare oarecare pentru a se conforma punctelor 38B și 38C, aceasta trebuie să retrateze toate reorganizările ulterioare care intră sub incidența acestor puncte. Dacă o entitate aplică punctele 38B și 38C pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

RETRAGEREA IAS 27 (2003)

46 Prezentul standard înlocuiește IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* (revizuit în 2003).

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 28

Investiții în entitățile asociate

DOMENIU DE APLICARE

▼M8

1 Prezentul standard trebuie aplicat în contabilizarea investițiilor în entitățile asociate. Totuși, el nu se aplică investițiilor în entitățile asociate deținute de:

(a) organizații cu capital de risc, sau

(b) fonduri mutuale, fonduri închise de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții

care la recunoașterea inițială sunt considerate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere sau sunt clasificate drept deținute în vederea tranzacționării și contabilizate conform IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*. Astfel de investiții trebuie evaluate la valoarea justă în conformitate cu IAS 39, cu modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere în perioada în care modificările au loc. O entitate care deține o astfel de investiție trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 37 litera (f).

▼B

DEFINIȚII

2. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

O *entitate asociată* este o entitate, inclusiv o entitate necorporativă cum ar fi parteneriatul, asupra căreia investitorul are o influență semnificativă și care nu este nicio filială a acestuia, niciun interes într-o asociere în participație.

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup, prezentate ca și cum ar fi vorba despre o entitate economică unică.

Controlul reprezintă capacitatea de a controla politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile acesteia.

Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilizare prin care investiția este inițial recunoscută la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările postdobândire ale cotei investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului cuprinde cota investitorului din profitul sau pierderea entității în care a investit.

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice și există numai atunci când deciziile strategice financiare și de exploatare legate de activitate necesită consensul unanim al părților ce împart controlul (asociații).

Situațiile financiare individuale sunt situațiile prezentate de către o societate-mamă, de un investitor într-o entitate asociată sau de un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt contabilizate pe baza interesului direct în capitalurile proprii și nu pe baza rezultatelor raportate și a activelor nete ale entității în care s-a investit.

▼B

Influența semnificativă este capacitatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și de exploatare a entității în care s-a investit, dar fără a avea control sau control comun asupra acestor politici.

O *filială* este o entitate, inclusiv o entitate necorporativă cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (cunoscută ca societate-mamă).

3. Situațiile financiare în care se aplică metoda punerii în echivalență nu sunt situații financiare individuale și nici situații financiare ale unei entități care nu are o filială, o entitate asociată sau un interes într-o asociere în participație.

4. Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate suplimentar față de situațiile financiare consolidate, situații financiare în care investițiile sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență și situații financiare în care interesele asociatului într-o asociere în participație sunt consolidate proporțional. Situațiile financiare individuale pot sau nu să fie atașate la, sau să însoțească respectivele situații financiare.

5. Entitățile care sunt scutite de consolidare în conformitate cu punctul 10 din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, de la aplicarea consolidării proporționale în conformitate cu punctul 2 din IAS 31 *Interese în asocierile în participație* sau de la aplicarea metodei punerii în echivalență, în conformitate cu punctul 13 litera (c) din prezentul standard, pot prezenta situații financiare individuale ca singurele lor situații financiare.

Influența semnificativă

6. Dacă un investitor deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), 20 % sau mai mult din dreptul de voturi al entității în care a investit, se presupune că acesta exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar că nu este așa. Dimpotrivă, dacă investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai puțin de 20 % din dreptul de voturi al entității în care a investit, se presupune că acesta nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care o astfel de influență poate fi demonstrată clar. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca un investitor să exercite o influență semnificativă.

7. Existența influenței semnificative exercitată de un investitor este de obicei reflectată în unul sau mai multe din modurile următoare:

(a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care a investit;

(b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;

(c) tranzacții semnificative între investitor și entitatea în care acesta a investit;

(d) interschimbarea personalului de conducere; sau

(e) furnizarea de informații tehnice esențiale.

▼B

8. O entitate poate să deţină opţiuni pe acţiuni, opţiuni de cumpărare de acţiuni, instrumente de capitaluri proprii sau de datorii care pot fi convertite în acţiuni ordinare, sau alte instrumente financiare care au potenţialul, dacă sunt exercitate sau convertite, să îi confere entităţii drept suplimentar de vot sau să reducă dreptul de vot a altei părţi cu privire la politicile financiare şi de exploatare ale unei alte entităţi (adică drepturi de vot potenţiale). Existenţa şi efectul drepturilor de vot potenţiale care sunt exercitabile sau convertibile în mod curent, inclusiv drepturile de vot potenţiale deţinute de către alte entităţi, sunt luate în considerare atunci când se evaluează măsura în care o entitate are sau nu o influenţă semnificativă. Drepturile potenţiale de vot nu sunt exercitabile sau convertibile în mod curent dacă, de exemplu, nu pot fi exercitate sau convertite până la o dată viitoare sau până la producerea unui eveniment viitor.

9. Atunci când se evaluează măsura în care drepturile de vot potenţiale contribuie la exercitarea unei influenţe semnificative, entitatea examinează toate faptele şi circumstanţele (inclusiv termenii exercitării drepturilor de vot potenţiale, precum şi alte angajamente contractuale, analizate fie individual fie în combinaţie) care afectează drepturile potenţiale, cu excepţia intenţiei conducerii şi a capacităţii financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi.

10. O entitate îşi pierde influenţa semnificativă asupra unei entităţi în care s-a investit atunci când îşi pierde capacitatea de a participa la deciziile privind politicile financiare şi de exploatare ale entităţii în care s-a investit. Pierderea influenţei semnificative poate să coincidă sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative ale proprietăţii. Ea poate apărea, de exemplu, atunci când o entitate asociată intră sub controlul statului, al justiţiei, a unui administrator sau al unui organism de reglementare. De asemenea, ea poate să apară ca rezultat al unui acord contractual.

Metoda punerii în echivalenţă

11. Pe baza metodei punerii în echivalenţă, investiţia într-o entitate asociată este iniţial recunoscută la cost, iar valoarea contabilă este majorată sau redusă, pentru a recunoaşte cota investitorului din profitul sau pierderea entităţii în care acesta a investit după data dobândirii. Cota investitorului din profitul sau pierderea entităţii în care s-a investit este recunoscută în pierderea sau profitul investitorului. Distribuirile primite de la entitatea în care s-a investit reduc valoarea contabilă a investiţiei. ►**M5** Ajustările valorii contabile pot fi, de asemenea, necesare în cazul modificării interesului proporţional al investitorului în entitatea în care acesta a investit, derivat din modificările altor elemente ale rezultatului global al entităţii în care s-a investit. Astfel de modificări le includ pe cele care rezultă din reevaluarea imobilizărilor corporale şi din diferenţele de conversie valutară. Partea investitorului din aceste modificări este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global al investitorului [a se vedea IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007)]. ◄

12. Atunci când există drepturi de vot potenţiale, partea investitorului din profitul sau pierderea entităţii în care s-a investit şi din modificările capitalurilor proprii ale entităţii în care s-a investit este determinată pe baza participaţiei actuale şi nu reflectă eventuala exercitare sau conversie a drepturilor de vot potenţiale.

▼B

APLICAREA METODEI PUNERII ÎN ECHIVALENȚĂ

13. O investiție într-o entitate asociată trebuie contabilizată prin metoda punerii în echivalență, cu excepția cazurilor când:

(a) investiția este clasificată drept deținută în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;

(b) se aplică excepția de la punctul 10 al IAS 27, care permite unei societăți-mamă, care deține și o investiție într-o entitate asociată, să nu prezinte situații financiare consolidate; sau

(c) se aplică toate cerințele următoare:

(i) investitorul este o filială deținută în totalitate sau este o filială deținută parțial, a unei alte entități, iar ceilalți proprietari, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot au fost informați și nu au obiecții cu privire la faptul că investitorul nu aplică metoda punerii în echivalență;

(ii) instrumentele de datorii și capitaluri proprii ale investitorului nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori locală sau străină sau o piață nereglementată, inclusiv piețe locale și regionale);

(iii) investitorul nu a depus și nici nu urmează să depună situațiile sale financiare la o comisie de valori mobiliare sau alt organism de reglementare, în scopul emiterii oricărui tip de instrumente pe o piață publică; și

(iv) o societate-mamă finală sau intermediară a investitorului întocmește situații financiare consolidate, disponibile pentru uzul public, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

14. Investițiile descrise la punctul 13 litera (a) trebuie contabilizate în conformitate cu IFRS 5.

15. Atunci când o investiție într-o entitate asociată clasificată anterior drept deținută în vederea vânzării nu mai întrunește criteriile de clasificare, aceasta trebuie contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență începând de la data la care a fost clasificată drept deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele ulterioare clasificării drept deținută în vederea vânzării trebuie modificate în consecință.

16. [Eliminat]

17. Recunoașterea veniturilor pe baza distribuirilor primite ar putea să nu fie o măsură adecvată a veniturilor obținute de investitor din investiția într-o entitate asociată, pentru că distribuirile primite ar putea avea prea puțin legătură cu performanța entității asociate. Pentru că investitorul are influență semnificativă asupra entității asociate, acesta este interesat de performanța entității asociate și, implicit, a rentabilității investiției sale. Investitorul contabilizează acest interes prin extinderea domeniului de aplicare al situațiilor sale financiare, pentru a include cota sa de profit sau pierdere într-o astfel de entitate asociată. Ca rezultat, aplicarea metodei punerii în echivalență furnizează mai multe informații despre activele nete și profitul sau pierderea investitorului.

▼M11

18. Un investitor trebuie să întrerupă utilizarea metodei punerii în echivalență de la data la care acesta nu mai exercită o influență semnificativă asupra unei entități asociate și începând cu acea dată trebuie să contabilizeze investiția în conformitate cu IAS 39, cu condiția ca entitatea asociată să nu devină filială sau o asociere în participație, așa cum sunt definite de IAS 31. Atunci când pierde influența semnificativă, investitorul trebuie să evalueze la valoarea justă orice investiție pe care investitorul o păstrează în fosta entitate asociată. Investitorul trebuie să recunoască în profit sau pierdere orice diferență dintre:

(a) valoarea justă a oricărei investiții păstrate și a oricăror încasări din cedarea părții de participație în entitatea asociată; și

(b) valoarea contabilă a investiției la data pierderii influenței semnificative;

19. Atunci când o investiție încetează să constituie o entitate asociată și este contabilizată în conformitate cu IAS 39, valoarea justă a investiției la data la care încetează să mai fie o entitate asociată trebuie considerată valoarea sa justă la recunoașterea inițială drept activ financiar, în conformitate cu IAS 39.

19A. Dacă un investitor pierde influența semnificativă asupra unei entități asociate, investitorul trebuie să contabilizeze toate valorile recunoscute la alte elemente ale rezultatului global aferente acelei entități asociate, pe aceeași bază care se prevede în cazul în care investitorul ar fi cedat direct activele sau datoriile aferente. Prin urmare, dacă un câștig sau o pierdere recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global de către o entitate asociată ar fi reclasificat(ă) la profit sau pierdere la cedarea activelor sau datoriilor aferente, investitorul reclasifică câștigul sau pierderea din capitalurile proprii la profit sau pierdere (drept ajustare din reclasificare) atunci când pierde influența semnificativă asupra entității asociate. De exemplu, dacă o entitate asociată are active financiare disponibile în vederea vânzării, iar investitorul pierde influența semnificativă asupra entității asociate, investitorul trebuie să reclasifice la profit sau pierdere câștigul sau pierderea recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global în legătură cu acele active. Dacă participația unui investitor în capitalurile proprii ale unei entități asociate este redusă, dar investiția continuă să fie o entitate asociată, investitorul trebuie să reclasifice la profit sau pierdere numai o valoare proporțională din câștigul sau pierderea recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global.

▼B

20. Multe din procedurile adecvate pentru aplicarea metodei punerii în echivalență sunt similare procedurilor de consolidare descrise în IAS 27. Mai mult, conceptele care stau la baza procedurilor folosite în contabilizarea achiziției unei filiale sunt, de asemenea, adoptate în contabilizarea achiziției unei investiții într-o entitate asociată.

21. Partea unui grup într-o entitate asociată este dată de suma pachetelor de acțiuni deținute de societatea-mamă și de filialele sale în respectiva entitate asociată. Acțiunile altor entități asociate ale grupului sau ale asocierilor în participație nu sunt luate în considerare în acest scop. Atunci când o entitate asociată deține filiale, entități asociate sau asocieri în participație, profiturile sau pierderile și activele nete luate în considerare la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt cele recunoscute în situațiile financiare ale entității asociate (inclusiv cota de profit sau pierdere a entității asociate, precum și activele nete ale entităților sale asociate și a asocierilor în participație) după efectuarea ajustărilor necesare pentru a se putea aplica politici contabile uniforme (a se vedea punctele 26 și 27).

▼B

22. Profiturile și pierderile ce derivă din tranzacțiile „în aval” și „în amonte” dintre un investitor (inclusiv filialele sale consolidate) și o entitate asociată sunt recunoscute în situațiile financiare ale investitorului doar în funcție de participația altor investitori în entitatea asociată în cauză. Tranzacțiile „în amonte” sunt, de exemplu, vânzările de active de la o entitate asociată către un investitor. Tranzacțiile „în aval” sunt, de exemplu, vânzările de active de la un investitor către o entitate asociată. Cota investitorului din profitul sau pierderea entității asociate ce rezultă din aceste tranzacții este eliminată.

▼M12

23. O investiție într-o entitate asociată este contabilizată folosind metoda punerii în echivalență începând cu data la care entitatea devine o entitate asociată. Odată cu achiziția investiției, orice diferență între costul investiției și cota-parte a investitorului din valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității asociate este contabilizată după cum urmează:

(a) fondul comercial corespunzător unei entități asociate este inclus în valoarea contabilă a investiției. Amortizarea acestui fond comercial nu este permisă.

(b) orice surplus al cotei investitorului din valoarea justă netă a activelor și a datoriilor identificabile ale entității asociate față de costul investiției este inclus ca venit în determinarea cotei investitorului din profitul sau pierderea entității asociate în perioada în care investiția a fost dobândită.

▼B

Ajustări adecvate cotei pe care investitorul o deține din profiturile sau pierderile entității asociate după dobândire sunt făcute pentru a contabiliza, de asemenea, amortizarea activelor amortizabile pe baza valorilor lor juste la data dobândirii. În mod similar, ajustările adecvate aplicate cotei pe care investitorul o deține din profiturile sau pierderile entității asociate după dobândire sunt efectuate pentru a determina pierderile din depreciere recunoscute de entitatea asociată, cum ar fi pentru fondul comercial sau imobilizările corporale.

24. Cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate sunt folosite de investitor în aplicarea metodei punerii în echivalență. ►M5 Când finalul perioadei de raportare a investitorului este diferit de cel al entității asociate, entitatea asociată întocmește, pentru uzul investitorului, situații financiare la aceeași dată de raportare ca cea a situațiilor financiare ale investitorului, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel. ◄

25. Atunci când, în conformitate cu punctul 24, ►M5 situațiile financiare ale unei entități asociate folosite pentru aplicarea metodei punerii în echivalență sunt întocmite pentru o dată de raportare diferită de cea a investitorului ◄, trebuie realizate ajustări pentru a lua în considerare efectele tranzacțiilor sau ale evenimentelor semnificative care au avut loc între această dată și data situațiilor financiare ale investitorului. ►M5 În orice caz, diferența dintre finalul perioadei de raportare a entității asociate și cel al perioadei de raportare a investitorului nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Duratele perioadelor de raportare și orice diferență între datele de raportare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta. ◄

26. Situațiile financiare ale investitorului trebuie întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții similare și alte evenimentele în circumstanțe similare.

▼B

27. Dacă o entitate asociată utilizează politici contabile diferite de cele ale investitorului pentru tranzacții similare și alte evenimente în circumstanțe similare, ajustările trebuie realizate astfel încât politicile contabile ale entității asociate să fie conforme cu cele ale investitorului în aplicarea metodei punerii în echivalență.

28. Dacă o entitate asociată are în circulație acțiuni preferențiale cumulative, care sunt deținute de alte părți decât investitorul și sunt clasificate drept capitaluri proprii, investitorul își calculează cota de profit sau pierdere după ajustarea dividendelor aferente unor asemenea acțiuni, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate.

29. Dacă partea unui investitor din pierderile unei entități asociate este egală sau mai mare decât participația acestuia în entitatea asociată, investitorul întrerupe recunoașterea cotei sale din pierderile viitoare. Participația într-o entitate asociată este valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată, în conformitate cu metoda punerii în echivalență, precum și orice interes pe termen lung care, în fond, formează o parte din investiția netă a investitorului în entitatea asociată. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este planificată și nici prevăzută într-un viitor apropiat, este, în fond, o extindere a investiției entității în entitatea asociată. Astfel de elemente pot să includă acțiuni preferențiale, creanțe sau împrumuturi pe termen lung, însă nu includ creanțe comerciale, datorii comerciale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute în conformitate cu metoda punerii în echivalență ca fiind în surplus față de investiția investitorului în acțiuni ordinare se aplică celorlalte componente ale cotei-părți a investitorului într-o entitate asociată în ordinea inversă a vechimii lor (de exemplu, prioritatea la lichidare).

30. După ce participația investitorului este redusă la zero, pierderile suplimentare se contabilizează și se recunoaște o datorie doar în măsura în care investitorul și-a asumat obligații legale sau implicite, sau a făcut plăți în numele entității asociate. Dacă entitatea asociată raportează ulterior profituri, investitorul rezumă recunoașterea cotei sale din aceste profituri doar după ce cota sa din profituri egalează cota din pierderile nerecunoscute.

Pierderi din depreciere

31. După aplicarea metodei punerii în echivalență, inclusiv după recunoașterea pierderilor entității asociate în conformitate cu punctul 29, investitorul aplică dispozițiile IAS 39 pentru a determina dacă este necesară recunoașterea vreunei pierderi suplimentare din depreciere cu privire la investiția netă a investitorului în entitatea asociată.

32. De asemenea, investitorul aplică dispozițiile IAS 39 pentru a determina dacă vreo pierdere suplimentară din depreciere este recunoscută cu privire la participația investitorului în entitatea asociată, care nu constituie parte din investiția netă și nici din suma respectivei pierderi din depreciere.

▼M8

33. Deoarece fondul comercial care face parte din valoarea contabilă a investiției într-o entitate asociată nu este recunoscut separat, el nu este testat separat pentru depreciere prin aplicarea dispozițiilor privind testarea deprecierii fondului comercial din IAS 36 *Deprecierea activelor*. În schimb, valoarea contabilă totală a investiției este testată pentru depreciere în conformitate cu IAS 36, ca activ unic, prin compararea valorii recuperabile (cea mai mare valoare dintre valoarea de utilizare și valoarea justă minus costurile de vânzare) cu valoarea sa contabilă, ori de câte ori aplicarea dispozițiilor IAS 39 indică faptul că investiția poate fi depreciată. O pierdere din depreciere recunoscută în aceste circumstanțe nu se alocă niciunui activ, inclusiv fondului comercial, care face parte din valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată. În consecință, orice reluare a acelei pierderi din depreciere este recunoscută în conformitate cu IAS 36, în măsura în care valoarea recuperabilă a acelei investiții crește ulterior. Atunci când stabilește valoarea de utilizare a investiției, o entitate estimează:

▼B

(a) cota sa din valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate, ce se așteaptă a fi generate de către entitatea asociată, inclusiv fluxurile de trezorerie rezultate din activitățile entității asociate și din încasările aferente cedării finale a investiției; sau

(b) valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate, preconizate să apară din dividendele de primit în urma investiției și în urma cedării finale a acesteia.

Pe baza unor ipoteze corespunzătoare, ambele metode dau același rezultat.

34. Valoarea recuperabilă a unei investiții într-o entitate asociată este stabilită pentru fiecare entitate asociată în parte, cu excepția cazului în care entitatea asociată nu generează intrări de numerar în urma utilizării continue, intrări ce sunt în mare măsură independente de cele generate de alte active ale entității.

SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE

35. O investiție într-o entitate asociată trebuie contabilizată ►M5 în situațiile ◄ financiare individuale ale investitorului, în conformitate cu punctele 37-42 din IAS 27.

36. Prezentul standard nu stipulează care entități să întocmească situații financiare individuale accesibile publicului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

37. Trebuie prezentate următoarele informații:

(a) valoarea justă a investițiilor în entitățile asociate pentru care există cotații de preț publicate;

(b) informații financiare rezumate ale entităților asociate, inclusiv valorile agregate ale activelor, datoriilor, veniturilor și ale profitului sau pierderii;

(c) motivele pentru care prezumția că un investitor nu exercită o influență semnificativă este infirmată dacă investitorul deține, în mod direct sau indirect, prin filiale, mai puțin de 20 % din drepturile reale sau potențiale de vot ale entității în care s-a făcut investiția, însă se ajunge la concluzia că acestea exercită o influență semnificativă;

▼B

(d) motivele pentru care prezumția că un investitor exercită o influență semnificativă este contrazisă dacă investitorul deține, în mod direct sau indirect, prin filiale, 20 % sau mai mult din drepturile de vot reale sau potențiale ale entității în care s-a făcut investiția, însă se ajunge la concluzia că acestea nu exercită o influență semnificativă;

▼M5

(e) finalul perioadei de raportare aferentă situațiilor financiare ale unei entități asociate, atunci când aceste situații financiare sunt folosite la aplicarea metodei punerii în echivalență și sunt întocmite la o dată de raportare sau pentru o perioadă diferită de cea a investitorului, și motivul pentru utilizarea unei perioade sau date de raportare diferite;

▼B

(f) natura și amploarea oricărei restricții semnificative (de exemplu, cele care rezultă din angajamente de împrumut sau din dispozițiile de reglementare) privind capacitatea entităților asociate de a transfera fonduri către investitor sub formă de dividende în numerar, rambursări de împrumuturi sau avansuri;

(g) cota pierderilor nerecunoscute ale unei entități asociate, atât pentru perioada respectivă, cât și cumulat, dacă un investitor și-a întrerupt recunoașterea cotei sale de pierderi din entitatea asociată;

(h) faptul că entitatea asociată nu este contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență în conformitate cu punctul 13; și

(i) informațiile financiare rezumate ale entităților asociate, fie individual, fie pe grupuri, care nu sunt contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență, inclusiv valorile activelor totale, ale datoriilor totale, ale veniturilor și ale profiturilor sau pierderilor.

38. Investițiile în entități asociate contabilizate, folosind metoda punerii în echivalență, trebuie clasificate drept active imobilizate. Partea de profit sau pierdere a investitorului din astfel de entități asociate, precum și valoarea contabilă a acestor investiții trebuie prezentate separat. Cota investitorului din toate activitățile întrerupte ale unei astfel de entități asociate trebuie, de asemenea, prezentată separat.

▼M5

39. Cota investitorului din modificările recunoscute în alte elemente ale rezultatului global al entității asociate trebuie să fie recunoscută de către investitor în alte elemente ale rezultatului global.

▼B

40. În conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, investitorul trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) cota sa din datoriile contingente ale unei entități asociate suportate împreună cu alți investitori; și

(b) acele datorii contingente care apar în urma faptului că investitorul răspunde solidar pentru toate sau pentru o parte din datoriile entității asociate.

▼M8

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

▼B

41. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M5

41A. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 11 și 39. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M11

41B. IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a modificat punctele 18 și 19 și a adăugat punctul 19A. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

▼M8

41C. Punctele 1 și 33 au fost modificate prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice pentru aceeași perioadă anterioară amendamentele la punctul 3 din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*, amendamentele la punctul 1 din IAS 31 și la punctul 4 din IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* publicate în mai 2008. O entitate poate aplica amendamentele prospectiv.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

42. Prezentul standard înlocuiește IAS 28 *Contabilitatea investițiilor în entitățile asociate* (revizuit în 2000).

43. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:

(a) SIC-3 *Eliminarea profiturilor și pierderilor nerealizate rezultate din tranzacțiile cu entitățile asociate*;

(b) SIC-20 *Aplicarea metodei punerii în echivalență – Recunoașterea pierderilor*; și

(c) SIC-33 *Consolidarea și metoda punerii în echivalență – Drepturi de vot potențiale și alocarea participațiilor în capitalurile proprii.*

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 29

Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste

DOMENIU DE APLICARE ►M8 [1] ◄

1. Prezentul standard trebuie aplicat situațiilor financiare, inclusiv situațiilor financiare consolidate ale oricărei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste.

2. Într-o economie hiperinflaționistă nu este utilă raportarea fără retratare a rezultatelor din exploatare și a poziției financiare în moneda locală Banii își pierd puterea de cumpărare într-o asemenea măsură, încât compararea valorilor care rezultă din tranzacții și alte evenimente ce au avut loc la momente diferite, chiar în timpul aceleiași perioade contabile, induce în eroare.

3. Prezentul standard nu stabilește o rată absolută de la care se consideră că există hiperinflație. Momentul în care retratarea situațiilor financiare, în conformitate cu prezentul standard, devine necesară este o problemă de raționament profesional. Hiperinflația este indicată de caracteristici ale mediului economic al unei țări, care includ, fără a se limita la acestea, următoarele:

   (a) majoritatea populației preferă să-și păstreze patrimoniul în active nemonetare sau într-o valută relativ stabilă. Sumele deținute în moneda locală sunt imediat investite pentru a păstra puterea de cumpărare;

   (b) majoritatea populației apreciază valorile monetare în raport cu o valută relativ stabilă și nu în raport cu moneda locală. Prețurile pot fi exprimate în acea valută;

   (c) vânzările și cumpărările pe credit au loc la prețuri care compensează pierderea estimată a puterii de cumpărare în timpul perioadei de creditare, chiar dacă perioada este scurtă;

   (d) ratele dobânzilor, salariile și prețurile sunt legate de un indice de prețuri; și

   (e) rata cumulată a inflației pe trei ani se apropie de sau depășește 100 %.

4. Este de preferat ca toate entitățile care raportează în moneda aceleiași economii hiperinflaționiste să aplice prezentul standard de la aceeași dată. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică situațiilor financiare ale oricărei entități de la începutul perioadei de raportare în care s-a identificat existența hiperinflației în țara în a cărei monedă se raportează.

RETRATAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

5. Prețurile variază în timp ca rezultat al unor diferiți factori, specifici sau generali, de natură politică, economică și socială. Factorii specifici, cum ar fi modificări în ale cererii și ofertei și schimbările tehnologice pot cauza creșterea sau descreșterea semnificativă a prețurilor individuale, independent unele de celelalte. În plus, factorii generali pot avea drept rezultat modificări ale nivelului general al prețurilor și, deci, ale puterii generale de cumpărare a banilor.

([1]) Ca parte a *Îmbunătățirilor aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008, Consiliul a modificat terminologia utilizată în IAS 29 din motive de consecvență cu alte IFRS-uri, după cum urmează: (a) „valoare de piață” s-a înlocuit cu „valoare justă”, iar (b) „rezultate ale activităților” și „venit net” s-au înlocuit cu „profit și pierdere”.

▼M8

6. Entitățile care întocmesc situațiile financiare pe baza costurilor istorice nu țin seama nici de schimbările nivelului general al prețurilor și nici de creșterea prețurilor specifice ale activelor sau datoriilor recunoscute. Fac excepție acele active și datorii pe care entitatea trebuie sau alege să le evalueze la valoarea justă. De exemplu, imobilizările corporale pot fi evaluate la valoarea justă, iar activele biologice trebuie, în general, evaluate la valoarea justă. Unele entități prezintă totuși situații financiare bazate pe metoda costului curent, care reflectă efectele modificărilor prețurilor specifice ale activelor deținute.

▼B

7. Într-o economie hiperinflaționistă, situațiile financiare bazate fie pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent sunt utile doar dacă sunt exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. În consecință, prezentul standard se aplică situațiilor financiare ale entităților ce raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste. Prezentarea informațiilor impuse de prezentul standard ca anexă la situațiile financiare neretratate nu este permisă. Mai mult, nu este recomandată prezentarea separată a situațiilor financiare înainte de retratare.

▼M8

8. Situațiile financiare ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, bazate fie pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, trebuie exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la finalul perioadei de raportare. Sumele corespondente perioadei anterioare impuse de IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007) și orice informații referitoare la perioadele precedente trebuie, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la finalul perioadei de raportare. În scopul prezentării unor valori comparative într-o monedă de prezentare diferită, se aplică punctele 42 litera (b) și 43 din IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*.

▼B

9. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere și prezentat(ă) separat.

10. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard impune aplicarea anumitor proceduri, precum și a raționamentului profesional. Aplicarea consecventă a acestor proceduri și raționamente de la o perioadă la alta este mult mai importantă decât acuratețea absolută a valorilor rezultate incluse în situațiile financiare retratate.

Situații financiare la cost istoric

▼M5

Situația poziției financiare

▼B

11. Valorile din ►M5 situația poziției financiare ◄ care nu sunt deja exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor.

12. Elementele monetare nu sunt retratate, deoarece ele sunt deja exprimate în raport cu unitatea monetară existentă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Elementele monetare sunt disponibilitățile bănești și elementele de încasat sau de plătit în bani.

▼B

13. Activele și datoriile legate prin contract de modificarea prețurilor, cum sunt obligațiunile și împrumuturile care se indexează, sunt ajustate în conformitate cu contractul pentru a stabili soldul la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Aceste elemente sunt contabilizate în ►M5 situația poziției financiare retratate ◄ la această valoare ajustată.

▼M8

14. Toate celelalte active și datorii sunt nemonetare. Unele elemente nemonetare sunt contabilizate la valori curente la finalul perioadei de raportare, ca, de exemplu, valoarea realizabilă netă și valoarea justă, deci ele nu sunt retratate. Toate celelalte active și datorii nemonetare sunt retratate.

15. Cele mai multe elemente nemonetare sunt contabilizate la cost sau cost minus amortizare; prin urmare, ele sunt exprimate la valori curente la data achiziției. Costul retratat sau costul minus amortizarea pentru fiecare element este stabilit aplicând la costul său istoric și la amortizarea acumulată variația unui indice general al prețurilor de la data achiziției până la data bilanțului. De exemplu, imobilizările corporale, stocurile de materii prime și mărfuri, fondul comercial, brevetele, mărcile înregistrate și activele similare sunt retratate de la data cumpărării lor. Stocurile de produse în curs de execuție și de produse finite sunt retratate de la data angajării costurilor de cumpărare și de conversie.

▼B

16. Se poate întâmpla ca înregistrările detaliate ale datelor de achiziție ale imobilizărilor corporale să nu fie disponibile sau posibil de estimat. În aceste circumstanțe rare poate fi necesară, în prima perioadă de aplicare a prezentului standard, folosirea unei evaluări profesionale independente a valorii elementelor ca bază pentru retratare.

17. Este posibil ca un indice general al prețurilor să nu fie disponibil pentru perioadele în care retratarea valorii imobilizărilor corporale este impusă de prezentul standard. În aceste circumstanțe poate fi necesară utilizarea unei estimări bazate, de exemplu, pe fluctuațiile cursului de schimb al monedei de raportare față de o monedă străină relativ stabilă.

18. Unele elemente nemonetare sunt contabilizate la valori curente la alte date decât cea de achiziție sau cea a ►M5 situației poziției financiare ◄, de exemplu, imobilizările corporale care au fost reevaluate la o dată anterioară. În aceste cazuri, valorile contabile sunt retratate de la data reevaluării.

▼M8

19. Valoarea retratată a unui element nemonetar este diminuată în conformitate cu standardele adecvate, când depășește valoarea recuperabilă. De exemplu, valorile retratate ale imobilizărilor corporale, ale fondului comercial, ale brevetelor și mărcilor înregistrate sunt diminuate la valoarea recuperabilă și valorile retratate ale stocurilor sunt diminuate la valoarea realizabilă netă.

20. Este posibil ca o entitate în care s-a efectuat o investiție, contabilizată prin metoda punerii în echivalență, să raporteze în moneda unei economii hiperinflaționiste. Situația poziției financiare și situația rezultatului global a unei astfel de entități sunt retratate în conformitate cu prezentul standard pentru a determina cota-parte a investitorului din activele nete și din profitul sau pierderea acesteia. Atunci când situațiile financiare retratate ale entității în care s-a efectuat investiția sunt exprimate în valută, ele vor fi convertite la cursurile de închidere.

▼B

21. Impactul inflației este, de obicei, recunoscut în costurile îndatorării. Este inadecvată efectuarea simultană atât a retratării cheltuielilor de capital finanțate prin împrumuturi și a capitalizării acelei părți din costurile îndatorării care compensează inflația, în cursul aceleiași perioade. Această parte a costurilor de îndatorare este recunoscută ca o cheltuială în perioada în care costurile au fost suportate.

22. O entitate poate dobândi active printr-un contract care îi permite să amâne plata fără a suporta, în mod explicit, o cheltuială cu dobândă. Acolo unde nu se poate determina valoarea dobânzii, astfel de active sunt retratate de la data plății și nu de la data cumpărării.

23. [Eliminat]

24. La începutul primei perioade de aplicare a prezentului standard, componentele capitalurilor proprii, cu excepția rezultatului reportat și a oricărui surplus din reevaluare, sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor de la datele la care componentele au aduse ca aport sau au apărut în alt fel. Orice surplus din reevaluare care a apărut în perioadele anterioare este eliminat. Rezultatul reportat retratat derivă din toate celelalte valori ale ►**M5** situației poziției financiare retratate ◄.

25. La sfârșitul primei perioade și în perioadele ulterioare, toate componentele capitalurilor proprii sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor de la începutul perioadei sau de la data aportului, dacă aceasta a fost ulterioară. Modificările capitalurilor proprii în cursul perioadei sunt prezentate în conformitate cu IAS 1.

Situația veniturilor și a cheltuielilor

26. Prezentul standard prevede ca toate elementele din situația veniturilor și a cheltuielilor să fie exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄. De aceea toate valorile trebuie să fie retratate prin aplicarea variației indicelui general al prețurilor de la datele la care elementele de venituri și cheltuieli au fost inițial înregistrate în situațiile financiare.

Câștig sau pierdere din poziția monetară netă

27. Într-o perioadă de inflație, o entitate care deține mai multe active monetare decât datorii monetare pierde putere de cumpărare, iar o entitate care deține mai multe datorii monetare decât active monetare câștigă putere de cumpărare, în măsura în care activele și datoriile nu sunt legate de un nivel al prețurilor. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă poate deriva ca diferență rezultată din corecția activelor nemonetare, capitalurilor proprii și elementelor situației veniturilor, și din ajustarea activelor și datoriilor legate de un indice. Câștigul sau pierderea poate fi estimat(ă) prin aplicarea variației unui indice general al prețurilor la media ponderată a diferenței dintre activele și datoriile monetare ale perioadei respective.

▼M8

28. Câştigul sau pierderea din poziția monetară netă este inclus(ă) în profit sau pierdere. Ajustarea activelor şi datoriilor respective legate prin contract de variația prețurilor în conformitate cu punctul 13 se compensează cu câştigul sau pierderea din poziția monetară netă. Alte elemente din venituri şi cheltuieli, cum sunt veniturile din dobânzi şi cheltuielile cu dobânzile şi diferențele de curs valutar aferente fondurilor investite sau împrumutate sunt, de asemenea, asociate cu poziția monetară netă. Deşi astfel de elemente sunt prezentate separat, poate fi utilă prezentarea lor împreună cu câştigul sau pierderea din poziția monetară netă în situația rezultatului global.

▼B

Situații financiare la cost curent

▼M5

Situația poziției financiare

▼B

29. Elementele înregistrate la costul curent nu sunt retratate, pentru că sunt deja exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Alte elemente din ►M5 situația poziției financiare ◄ sunt retratate în conformitate cu punctele de la 11 la 25.

Situația veniturilor şi a cheltuielilor

30. Situația veniturilor şi a cheltuielilor la costul curent, înainte de retratare, raportează în general costuri curente la data la care au avut loc tranzacțiile sau evenimentele care l-au generat. Costul vânzărilor şi amortizarea sunt înregistrate la costuri curente la momentul consumului; vânzările şi alte cheltuieli sunt înregistrate la valorile lor monetare de la data când au avut loc. De aceea, toate valorile trebuie să fie retratate în unitatea de măsură existentă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, utilizând un indice general al prețurilor.

Câştig sau pierdere din poziția monetară netă

31. Câştigul sau pierderea din poziția monetară netă este contabilizat(ă) în conformitate cu punctele 27 şi 28.

Impozite

32. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard poate da naştere la diferențe între valoarea contabilă a activelor şi datoriilor individuale din ►M5 situația poziției financiare ◄ şi baza lor fiscală. Aceste diferențe sunt contabilizate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.

▼M5

Situația aferentă fluxurilor de trezorerie

▼B

33. Prezentul standard prevede ca toate elementele din ►M5 situația aferentă fluxurilor de trezorerie ◄ să fie exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

▼B

Sume corespondente

▼M8

34. Sumele corespondente pentru perioada de raportare precedentă, fie că sunt bazate pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor astfel încât situațiile financiare comparative să fie prezentate în raport cu unitatea de măsură existentă la finalul perioadei de raportare. Informațiile care sunt prezentate, aferente perioadelor anterioare, sunt, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la finalul perioadei de raportare. În scopul prezentării de sume comparative într-o monedă de prezentare diferită se aplică punctele 42 litera (b) și 43 din IAS 21.

▼B

Situații financiare consolidate

35. O societate-mamă care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste poate avea filiale care raportează, de asemenea, în monedele unor economii hiperinflaționiste. Situațiile financiare ale oricărei astfel de filiale trebuie să fie retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor din țara în a cărei monedă se raportează înainte de a fi incluse în situațiile financiare consolidate emise de societatea-mamă. În cazul în care o astfel de filială este o filială din străinătate, situațiile sale financiare retratate sunt convertite la cursurile de închidere. Situațiile financiare ale filialelor care nu raportează în monedele economiilor hiperinflaționiste sunt tratate în conformitate cu IAS 21.

36. Dacă se consolidează situații financiare cu date diferite de raportare, toate elementele, fie monetare fie nemonetare, trebuie să fie retratate în raport cu unitatea de măsură existentă la data întocmirii situațiilor financiare consolidate.

Alegerea și folosirea indicelui general al prețurilor

37. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard impune folosirea unui indice general al prețurilor care să reflecte modificările puterii generale de cumpărare. Este de preferat ca toate entitățile care raportează în moneda aceleiași economii să folosească același indice.

ECONOMII CARE ÎNCETEAZĂ SĂ MAI FIE HIPERINFLAȚIONISTE

38. Atunci când o economie încetează să mai fie hiperinflaționistă și o entitate întrerupe întocmirea și prezentarea situațiilor financiare proprii, în conformitate cu prezentul standard, aceasta trebuie să trateze valorile exprimate în unitatea de măsură existentă la sfârșitul perioadei de raportare anterioare, ca bază pentru valorile contabile ale situațiilor financiare ulterioare.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

39. Trebuie prezentate următoarele informații:

(a) faptul că situațiile financiare și sumele corespondente ale perioadelor anterioare au fost retratate pentru a reflecta modificarea puterii generale de cumpărare a monedei funcționale și, în consecință, sunt exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄;

▼B

(b) dacă situațiile financiare au la bază modelul costului istoric sau pe cel al costului curent; și

(c) identificarea și nivelul indicelui prețurilor la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, precum și variația acestui indice în timpul perioadei curente și anterioare de raportare.

40. Prezentările de informații impuse de prezentul standard sunt necesare pentru a clarifica baza tratării efectelor inflației ►M5 în situațiile ◄ financiare. Ele au și scopul de a oferi alte informații necesare pentru înțelegerea acestei baze și a sumelor ce rezultă.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

41. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1990 sau ulterior acestei date.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 31

Interese în asocierile în participație

DOMENIU DE APLICARE

▼M8

1. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea intereselor în asocierile în participație și la raportarea activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor aparținând asocierii în participație în situațiile financiare ale asociaților și ale investitorilor, oricare ar fi structurile sau formele sub care se desfășoară activitățile asocierii în participație. Totuși, el nu se aplică intereselor asociaților în entități controlate în comun deținute de:

(a) organizații cu capital de risc sau

(b) fonduri mutuale, fonduri închise de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții

care la recunoașterea inițială sunt desemnate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere sau sunt clasificate drept deținute în vederea tranzacționării și contabilizate conform IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*. Astfel de investiții trebuie evaluate la valoarea justă în conformitate cu IAS 39, cu modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere în perioada în care modificările au loc. Un asociat într-o asociere în participație care deține un astfel de interes trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctele 55 și 56.

▼B

2. Un asociat într-o asociere în participație cu interes într-o entitate controlată în comun este scutit de îndeplinirea dispozițiilor de la punctele 30 (consolidare proporțională) și 38 (metoda punerii în echivalență) dacă îndeplinește următoarele condiții:

(a) interesul este clasificat drept deținut în vederea vânzării, în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;

(b) este aplicabilă excepția de la punctul 10 din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, care permite unei societăți-mamă care are, de asemenea, un interes într-o entitate controlată în comun să nu prezinte situații financiare consolidate; sau

(c) se întrunesc toate condițiile ce urmează:

(i) asociatul într-o asociere în participație este o filială deținută în totalitate sau este o filială deținută parțial a unei alte entități și proprietarii săi, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost informați despre, și nu au fost împotriva neaplicării de către asociatul într-o asociere în participație a metodei consolidării proporționale sau a punerii în echivalență;

(ii) instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale asociatului într-o asociere în participație nu sunt tranzacționate pe o piață publică [o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată (OTC), inclusiv pe piețele locale și regionale];

(iii) asociatul într-o asociere în participație nu a depus și nici nu este pe cale să depună situațiile sale financiare la o comisie pentru valori mobiliare sau alt organism de reglementare, în scopul emiterii oricărui tip de instrumente pe o piață publică; și

▼B

(iv) societatea-mamă finală sau orice societate-mamă intermediară a asociatului într-o asociere în participație întocmește situații financiare consolidate disponibile pentru uz public, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

DEFINIȚII

3. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Controlul este autoritatea de a controla politicile financiare și de exploatare ale unei activități economice pentru a obține beneficii din aceasta.

Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilizare prin care o participație într-o entitate controlată în comun este înregistrată inițial la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările ulterioare achiziției a cotei-parte a asociatului într-o asociere în participație din activele nete ale entității controlate în comun. Profitul sau pierderea unui asociat într-o asociere în participație include cota-parte a unui asociat într-o asociere în participație din profitul sau pierderea entității controlate în comun.

Un *investitor într-o asociere în participație* este o parte a unei asocieri în participație și nu are controlul comun asupra respectivei asocieri în participație.

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice și există numai atunci când deciziile financiare și de exploatare legate de activitate necesită consensul unanim al părților ce împart controlul (asociații).

O *asociere în participație* este o înțelegere contractuală prin care două sau mai multe părți întreprind o activitate economică supusă controlului comun.

Consolidarea proporțională este o metodă de contabilizare prin care cota-parte a unui asociat într-o asociere în participație din activele, datoriile, veniturile și cheltuielile unei entități controlate în comun este combinată, element cu element, cu elementele similare din situațiile financiare ale asociatului într-o asociere în participație ori raportate ca elemente-rând separate în situațiile financiare ale asociatului într-o asociere în participație.

Situațiile financiare individuale sunt situațiile prezentate de către o societate-mamă, de un investitor într-o entitate asociată sau de un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt contabilizate pe baza interesului direct în capitalurile proprii și nu pe baza rezultatelor raportate și a activelor nete ale entităților în care s-a investit.

Influența semnificativă este capacitatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și de exploatare ale unei activități economice, dar fără a avea control sau control comun asupra politicilor respective.

Un *asociat* într-o asociere în participație este o parte într-o asociere în participație care deține controlul comun asupra acelei asocieri în participație.

4. Situațiile financiare în care este aplicată metoda consolidării proporționale sau a punerii în echivalență nu sunt situații financiare individuale, și nici situații financiare ale unei entități care nu are o filială, o entitate asociată sau un interes asociat într-o entitate controlată în comun.

▼B

5. Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate suplimentar situațiilor financiare consolidate, situații financiare în care investițiile sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență și situații financiare în care interesele asociatului într-o asociere în participație sunt consolidate proporțional. Situațiile financiare individuale nu trebuie să fie anexate sau să însoțească respectivele situații.

6. Entitățile care sunt scutite de consolidare, în conformitate cu punctul 10 al IAS 27, de la aplicarea metodei punerii în echivalență în conformitate cu punctul 13 litera (c) din IAS 28 *Investiții în entități asociate* sau de la aplicarea consolidării proporționale sau a metodei punerii în echivalență în conformitate cu punctul 2 din prezentul standard pot să prezinte situațiile financiare individuale drept singurele lor situații financiare.

Forme de asocieri în participație

7. Asocierile în participație au forme și structuri diferite. Prezentul standard identifică trei tipuri principale – activități controlate în comun, active controlate în comun și entități controlate în comun – care sunt de obicei descrise ca fiind asocieri în participație și corespund definițiilor acestora. Următoarele caracteristici sunt comune tuturor asocierilor în participație:

(a) doi sau mai mulți asociați sunt legați printr-un angajament contractual; și

(b) angajamentul contractual stabilește controlul comun.

Control comun

8. Controlul comun poate fi înlăturat atunci când o entitate în care s-a investit se află în reorganizare judiciară sau în faliment, sau își desfășoară activitatea sub restricții severe pe termen lung în ceea ce privește capacitatea sa de a transfera fonduri asociatului într-o asociere în participație. Dacă se continuă controlul comun, aceste evenimente în sine nu sunt suficiente pentru a justifica necontabilizarea asocierilor în participație, în conformitate cu prezentul standard.

Angajament contractual

9. Existența unui angajament contractual face distincția între participațiile ce presupun control comun și investițiile în entități asociate, în care investitorul are influență semnificativă (a se vedea IAS 28). Activitățile care nu au la bază un angajament contractual care să instituie controlul comun nu sunt asocieri în participație, în sensul prezentului standard.

10. Angajamentul contractual poate fi evidențiat în diferite moduri, de exemplu, printr-un contract între asociați sau prin procesele-verbale ale discuțiilor între aceste părți. În unele cazuri, angajamentul este încorporat în statut sau alte acte de constituire ale asocierii în participație. Indiferent de forma acestuia, angajamentul contractual este realizat, de regulă, în scris și tratează aspecte precum:

(a) activitatea, durata și obligațiile de raportare ale asocierii în participație;

(b) numirea consiliului de administrație sau a organului de conducere echivalent al asocierii în participație, precum și drepturile de vot ale asociaților acesteia;

(c) aporturile de capital ale asociaților; și

(d) împărțirea de către asociați a producției, veniturilor, cheltuielilor sau rezultatelor asocierii în participație.

▼B

11. Angajamentul contractual stabilește controlul comun asupra asocierii în participație. O astfel de cerință garantează că niciunul dintre asociați nu este în măsură să controleze unilateral activitatea.

12. Angajamentul contractual poate identifica un asociat într-o asociere în participație drept gestionar sau administrator al asocierii în participație. Gestionarul nu controlează asocierea în participație, dar acționează în spiritul politicilor financiare și de exploatare care au fost acceptate de asociați în concordanță cu angajamentul contractual și cu care gestionarul a fost delegat. Dacă gestionarul are autoritatea de a guverna politicile financiare și de exploatare ale activității economice, atunci el controlează societatea și aceasta este o filială a gestionarului, nu o asociere în participație.

ACTIVITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN

13. Activitatea unor asocieri în participație implică mai degrabă folosirea activelor și a altor resurse ale asociaților decât înființarea unei corporații, a unui parteneriat sau a unei alte entități, ori a unei structuri financiare care este separată de asociații înșiși. Fiecare asociat într-o asociere în participație își folosește propriile imobilizări corporale, precum și propriile stocuri. De asemenea, el are propriile cheltuieli și datorii și își procură propria finanțare, care reprezintă propriile obligații. Activitatea asocierii în participație poate fi desfășurată de angajații asociatului într-o asociere în participație pentru activitățile similare ale acestuia. Contractul de asociere în participație oferă, de obicei, un mijloc prin care veniturile din vânzarea produsului comun, precum și orice cheltuieli suportate în comun sunt împărțite între asociați.

14. Un exemplu de activitate controlată în comun este situația în care doi sau mai mulți asociați își combină activitățile, resursele și experiența pentru a produce, comercializa și distribui în comun un anumit produs, cum ar fi un avion. Fiecare dintre asociați se ocupă de o anumită parte a procesului de fabricație. Fiecare asociat într-o asociere în participație suportă propriile costuri și fiecăruia îi revine o cotă-parte din veniturile ce rezultă din vânzarea avionului, cota-parte fiind determinată în concordanță cu înțelegerea contractuală.

15. În privința participațiilor proprii în activitățile controlate în comun, un asociat într-o asociere în participație trebuie să recunoască în situațiile sale financiare:

(a) activele pe care le controlează și datoriile pe care le suportă; și

(b) cheltuielile pe care le suportă și partea lui din veniturile obținute din vânzarea bunurilor sau serviciilor de către asocierea în participație.

16. Pentru că activele, datoriile, veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în situațiile financiare ale asociatului într-o asociere în participație, nu se impun ajustări sau alte proceduri de consolidare în ceea ce privește aceste elemente atunci când asociatul într-o asociere în participație prezintă situații financiare consolidate.

17. Înregistrările contabile individuale pot să nu fie impuse asocierii în participație, iar situațiile financiare pot să nu fie întocmite pentru aceasta. Totuși, asociații pot ține contabilitate de gestiune astfel încât să poată evalua performanța asocierii în participație.

▼B

ACTIVE CONTROLATE ÎN COMUN

18. Unele asocieri în participație presupun controlul comun și adeseori deținerea în comun de către asociații unei asocieri în participație a unuia sau mai multor active care contribuie la sau sunt achiziționate în scopul asocierii în participație și sunt dedicate scopurilor acesteia. Activele sunt folosite la obținerea de beneficii pentru asociații respectivei asocieri în participație. Fiecare asociat într-o asociere în participație poate lua o parte din producția generată de active și suportă o parte convenită din cheltuielile angajate.

19. Aceste asocieri în participație nu implică înființarea unei corporații, a unui parteneriat sau a unei alte entități, sau a unei structuri financiare care este separată de asociații înșiși. Fiecare asociat într-o asociere în participație are control asupra părții sale din beneficiile economice viitoare prin partea lui din activul controlat în comun.

20. Multe activități din industria extractivă de petrol, gaz și minereu implică active controlate în comun. De exemplu, o serie de companii petroliere pot controla și exploata în comun o conductă prin care se transportă țiței. Fiecare asociat într-o asociere în participație folosește conducta pentru a transporta propriul său produs și, în schimb, suportă o proporție convenită din cheltuielile de exploatare ale conductei. Un alt exemplu de activ controlat în comun este acela când două întreprinderi controlează în comun o proprietate, fiecare luând o parte din chiriile încasate și suportând o parte din cheltuieli.

21. În privința participațiilor proprii ale unui asociat al unei asocieri în participație în activele controlate în comun, acesta trebuie să recunoască în situațiile sale financiare:

(a) partea lui din activele controlate în comun, clasificate în funcție de natura acestora;

(b) orice datorii care au fost suportate;

(c) partea lui din orice datorie suportată în comun cu alți asociați, în relație cu asocierea în participație;

(d) orice venit din vânzarea sau folosirea părții lui din producția asocierii în participație, împreună cu partea lui din orice cheltuieli suportate de asocierea în participație; și

(e) orice cheltuieli care au fost suportate cu privire la interesul său în asocierea în participație.

22. În privința propriilor participații în activele controlate în comun, fiecare asociat al unei asocieri în participație include în înregistrările contabile proprii și recunoaște în situațiile sale financiare:

(a) partea lui din activele controlate în comun clasificate, mai degrabă, conform naturii acestora decât drept investiție. De exemplu, o parte dintr-o conductă petrolieră controlată în comun este clasificată drept imobilizare corporală;

(b) orice datorii suportate, ca, de exemplu, cele suportate pentru finanțarea propriei părți din active;

(c) partea ce îi revine din orice datorii suportate în comun cu alți asociați, în relație cu asocierea în participație;

(d) orice venit din vânzarea sau folosința părții lui din producția asocierii în participație împreună cu partea care îi revine din orice cheltuială suportată de asocierea în participație;

▼B

(e) orice cheltuieli care au fost suportate cu privire la interesul său în asocierea în participație, ca de exemplu cele care se referă la finanțarea participației asociatului în active și vânzarea cotei-părți din producție care îi revine acestuia.

Pentru că activele, datoriile, veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în situațiile financiare ale asociatului într-o asociere în participație atunci când asociatul într-o asociere în participație prezintă situații financiare consolidate nu se impun ajustări sau alte proceduri de consolidare în ceea ce privește aceste elemente.

23. Tratamentul activelor controlate în comun reflectă substanța și realitatea economică și, de obicei, forma juridică a asocierii în participație. Înregistrările contabile separate ale asocierii în participație pot fi limitate la acele cheltuieli suportate în comun de asociați și în fond suportate de aceștia, în concordanță cu părțile lor convenite. Este posibil ca pentru asocierile în participație să nu se întocmească situații financiare, deși asociații pot ține contabilitate de gestiune, astfel încât să poată evalua performanța asocierii în participație.

ENTITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN

24. O entitate controlată în comun este o asociere în participație care presupune înființarea unei corporații, a unui parteneriat sau a altei entități în care fiecare asociat are un interes. Entitatea operează în același fel ca alte entități, exceptând faptul că un angajament contractual dintre asociații într-o asociere în participație stabilește controlul comun asupra activității economice a entității.

25. O entitate controlată în comun controlează activele asocierii în participație, suportă datorii, are cheltuieli și venituri. Ea poate încheia contracte în nume propriu și se ocupă de procurarea de fonduri pentru scopurile activității asocierii în participație. Fiecare asociat într-o asociere în participație are dreptul la o cotă-parte din profiturile entității controlate în comun, deși unele entități controlate în comun implică și o împărțire a producției asocierii în participație.

26. Un exemplu obișnuit de entitate controlată în comun este acela când două entități își combină activitățile lor într-o anumită linie de activitate prin transferarea activelor și datoriilor relevante într-o entitate controlată în comun. Un alt exemplu este acela al unei entități care își începe activitatea într-o țară străină împreună cu guvernul acelei țări sau cu o agenție din acea țară, formând o entitate separată care este controlată în comun de către entitate și de guvern sau agenție.

27. Multe entități controlate în comun sunt similare, în fond, cu acele asocieri în participație numite în continuare activități controlate în comun sau active controlate în comun. De exemplu, asociații unei asocieri în participație pot transfera un activ controlat în comun, cum ar fi o conductă petrolieră, într-o entitate controlată în comun, din motive legate de plata impozitului sau din alte motive. Similar, asociații unei asocieri în participație pot contribui la o entitate controlată în comun cu active care vor fi exploatate în comun. Unele dintre activitățile controlate în comun implică, de asemenea, crearea unei entități controlate în comun care să trateze aspecte particulare ale activității, ca, de exemplu, proiectarea, marketingul, distribuția sau întreținerea și serviciile postvânzare.

▼B

28. O entitate controlată în comun își ține propria contabilitate, întocmește și prezintă situații financiare în același mod ca și alte entități, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

29. Fiecare asociat al asocierii în participație contribuie, de obicei, în numerar sau cu alte resurse la entitatea controlată în comun. Aceste contribuții sunt incluse în registrele contabile ale asociatului și recunoscute în situațiile lui financiare ca o investiție în entitatea controlată în comun.

Situațiile financiare ale unui asociat într-o asociere în participație

Consolidarea proporțională

30. Un asociat al unei asocieri în participație trebuie să recunoască propriile participații într-o entitate controlată în comun, folosind metoda consolidării proporționale sau metoda alternativă descrisă la punctul 38. Când este utilizată metoda consolidării proporționale, trebuie utilizat unul din cele două formate de raportare descrise mai jos.

31. Un asociat într-o asociere în participație își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun utilizând unul din cele două formate de raportare pentru consolidarea proporțională, indiferent dacă mai are investiții și în filiale sau dacă își caracterizează situațiile financiare ca fiind situații financiare consolidate.

32. În recunoașterea participațiilor într-o entitate controlată în comun este esențial ca un asociat într-o asociere în participație să reflecte fondul și realitatea economică a contractului, mai degrabă decât o anumită structură sau formă a asocierii în participație. Într-o entitate controlată în comun, un asociat într-o asociere în participație își controlează propria cotă-parte din beneficiile economice viitoare prin cota lui parte din activele și datoriile asocierii în participație. Acest fond și această realitate economică sunt reflectate în situațiile financiare consolidate ale asociatului într-o asociere în participație, când acesta își recunoaște interesele în activele, datoriile, veniturile și cheltuielile entității controlate în comun folosind unul dintre cele două formate de raportare pentru consolidare proporțională descrise la punctul 34.

33. Aplicarea consolidării proporționale înseamnă că ►**M5** situația poziției financiare ◄ asociatului într-o asociere în participație include partea lui din active pe care o controlează în comun și partea lui din datorii pentru care este răspunzător în comun. Situația veniturilor și a cheltuielilor unui asociat într-o asociere în participație include partea lui din veniturile și cheltuielile entității controlate în comun. Multe dintre procedurile adecvate pentru aplicarea consolidării proporționale sunt similare celor folosite pentru consolidarea investițiilor în filiale, care sunt stabilite în IAS 27.

▼B

34. Pentru consolidarea proporțională pot fi folosite diferite formate de raportare. Asociatul într-o asociere în participație poate combina, element cu element, partea lui din fiecare dintre active, datorii, venituri sau cheltuieli ale entității controlate în comun cu articole similare din propriile situații financiare consolidate. De exemplu, poate combina partea lui din stocurile entității controlate în comun cu stocurile sale și partea lui din imobilizările corporale ale entității controlate în comun cu imobilizările sale corporale. Alternativ, asociatul într-o asociere în participație poate include în propriile situații financiare elemente-rând separate pentru partea lui din active, datorii, venituri sau cheltuieli ale entității controlate în comun. De exemplu, poate prezenta partea lui din activele curente ale entității controlate în comun, separat ca parte din activele sale; poate prezenta partea lui din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, ca parte a imobilizărilor sale corporale. Ambele formate de raportare au drept rezultat raportarea unor valori identice ale profitului sau pierderii și ale fiecărei clasificări majore a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor; ambele formate sunt acceptabile în sensul prezentului standard.

35. Indiferent de formatul folosit pentru aplicarea consolidării proporționale, nu este corect să se compenseze unele active sau datorii prin scăderea altor datorii sau active sau să se compenseze unele venituri sau cheltuieli prin scăderea altor cheltuieli sau venituri, cu excepția situației în care există un drept legal de compensare iar compensarea reprezintă așteptările cu privire la valorificarea activului sau decontarea datoriei.

36. Un asociat într-o asociere în participație trebuie să întrerupă folosirea consolidării proporționale de la data la care încetează să aibă control comun asupra unei entități controlate în comun.

37. Un asociat într-o asociere în participație întrerupe folosirea consolidării proporționale de la data la care încetează să împartă controlul unei entități controlate în comun. Aceasta se poate întâmpla, de exemplu, atunci când asociatul renunță la participația sa sau când asupra entității controlate în comun acționează astfel de restricții externe încât asociatul nu mai deține control comun.

Metoda punerii în echivalență

38. Ca o alternativă la consolidarea proporțională descrisă la punctul 30, un asociat al unei asocieri în participație trebuie să recunoască participația sa într-o entitate controlată în comun folosind metoda punerii în echivalență.

39. Un asociat într-o asociere în participație își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun utilizând metoda punerii în echivalență indiferent dacă are investiții și în filiale sau dacă își prezintă situațiile financiare sub forma situațiilor financiare consolidate.

▼B

40. Unii asociați ai unei asocieri în participație își recunosc participațiile în entități controlate în comun folosind metoda punerii în echivalență, așa cum a fost descrisă în IAS 28. Folosirea metodei punerii în echivalență este susținută de cei care argumentează că nu este corect să se combine elementele controlate cu elementele controlate în comun și de cei care cred că asociații, într-o entitate controlată în comun, dețin, mai degrabă, o influență semnificativă decât un control comun. Prezentul standard nu recomandă folosirea metodei punerii în echivalență, deoarece consolidarea proporțională reflectă mai bine fondul și realitatea economică a participațiilor unui asociat într-o entitate controlată în comun, adică controlul asupra cotei-părți a asociatului într-o asociere în participație din beneficiile economice viitoare. Totuși, prezentul standard permite folosirea metodei punerii în echivalență ca tratament alternativ când se recunosc interese în entități controlate în comun.

41. Un asociat al unei asocieri în participație trebuie să întrerupă folosirea metodei de punere în echivalență de la data la care încetează să dețină control comun sau influență semnificativă într-o entitate controlată în comun.

Excepții de la consolidarea proporțională și de la metoda punerii în echivalență

42. Participațiile în entități controlate în comun care sunt clasificate drept deținute în vederea vânzării, în conformitate cu IFRS 5, trebuie contabilizate conform prevederilor din standardul menționat.

43. Când o participație într-o entitate controlată în comun, care a fost anterior clasificată drept deținută în vederea vânzării, nu mai îndeplinește criteriile acestei clasificări, ea trebuie contabilizată utilizând metoda consolidării proporționale sau metoda punerii în echivalență, începând de la data clasificării sale drept deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele ulterioare clasificării drept deținută în vederea vânzării trebuie modificate în consecință.

44. [Eliminat]

▼M11

45. Atunci când un investitor încetează a mai avea un control comun asupra unei entități, trebuie să contabilizeze de la acea dată orice investiție rămasă în conformitate cu IAS 39, cu condiția ca fosta entitate controlată în comun să nu devină o filială sau o entitate asociată. De la data la care o entitate controlată în comun devine o filială a unui investitor, investitorul trebuie să-și contabilizeze participațiile în conformitate cu IAS 27 și cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008). De la data la care o entitate controlată în comun devine o entitate asociată a unui investitor, acesta trebuie să-și contabilizeze participația în conformitate cu IAS 28. Atunci când pierde controlul comun, investitorul trebuie să evalueze la valoarea justă orice investiție pe care o păstrează în fosta entitate controlată în comun. Investitorul trebuie să recunoască în profit sau pierdere orice diferență dintre:

(a) valoarea justă a oricărei investiții păstrate și a oricăror încasări din cedarea părții de participație în entitatea controlată în comun; și

(b) valoarea contabilă a investiției la data pierderii controlului comun;

45A. Atunci când o investiție încetează să constituie o entitate controlată în comun și este contabilizată în conformitate cu IAS 39, valoarea justă a investiției la data la care încetează să mai fie o entitate controlată în comun trebuie considerată valoarea sa justă la recunoașterea inițială drept activ financiar, în conformitate cu IAS 39.

▼M11

45B. Dacă un investitor pierde controlul comun asupra unei entități, investitorul trebuie să contabilizeze toate valorile recunoscute la alte elemente ale rezultatului global aferente acelei entități, pe aceeași bază care ar fi prevăzută în cazul în care entitatea controlată în comun ar fi cedat direct activele sau datoriile aferente. Prin urmare, dacă un câștig sau o pierdere recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global ar fi reclasificat(ă) la profit sau pierdere la cedarea activelor sau datoriilor aferente, investitorul reclasifică câștigul sau pierderea din capitalurile proprii la profit sau pierdere (drept ajustare din reclasificare) atunci când pierde controlul asupra entității. De exemplu, dacă o entitate controlată în comun are active financiare disponibile în vederea vânzării, iar investitorul pierde controlul comun asupra entității, investitorul trebuie să reclasifice la profit sau pierdere câștigul sau pierderea recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global în legătură cu acele active. Dacă participația unui investitor într-o entitate controlată în comun este redusă, dar investiția continuă să fie o entitate controlată în comun, investitorul trebuie să reclasifice la profit sau pierdere numai o valoare proporțională din câștigul sau pierderea recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global.

▼B

Situațiile financiare individuale ale unui asociat într-o asociere în participație

46. O participație într-o entitate controlată în comun trebuie contabilizată în situațiile financiare individuale ale unui asociat într-o asociere în participație conform punctelor 37-42 din IAS 27.

47. Prezentul standard nu stipulează care sunt entitățile care întocmesc situații financiare individuale accesibile publicului.

TRANZACȚII ÎNTRE UN ASOCIAT ȘI O ASOCIERE ÎN PARTICIPAȚIE

48. Când un asociat într-o asociere în participație contribuie cu sau vinde active unei asocieri în participație, recunoașterea oricărei proporții dintr-un câștig sau o pierdere din tranzacție trebuie să reflecte fondul tranzacției. Atât timp cât activele sunt reținute de asocierea în participație și cu condiția ca asociatul într-o asociere în participație să fi transferat riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate, asociatul respectiv trebuie să recunoască numai acea parte din câștig sau pierdere care este atribuibilă participațiilor celorlalți asociați ([1]). Asociatul trebuie să recunoască valoarea totală a oricărei pierderi atunci când contribuția sau vânzările oferă dovezi privind reducerea valorii realizabile nete a activelor circulante sau existența unei pierderi din depreciere.

49. Când un asociat într-o asociere în participație cumpără active ale unei asocieri în participație, acesta nu trebuie să recunoască partea lui din profiturile asocierii în participație de la efectuarea tranzacției până când nu revinde activele unei părți independente. Un asociat într-o asociere în participație trebuie să recunoască partea lui din pierderile rezultate din aceste tranzacții în același mod ca și profiturile, cu excepția faptului că pierderile trebuie recunoscute imediat, atunci când reprezintă o reducere a valorii realizabile nete a activelor circulante sau o pierdere din depreciere.

([1]) A se vedea SIC-13 *Entități controlate în comun – Contribuții nemonetare ale asociaților*.

▼B

50. Pentru a evalua măsura în care o tranzacție între un asociat și o asociere în participație furnizează dovezi privind deprecierea unui activ, asociatul într-o asociere în participație determină valoarea recuperabilă a activului pe baza IAS 36 *Deprecierea activelor*. Pentru a determina valoarea de utilizare, asociatul estimează fluxurile viitoare de trezorerie generate de activul respectiv luând în considerare utilizarea continuă a activului și cedarea finală a activului de către asocierea în participație.

RAPORTAREA INTERESELOR ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE UNUI INVESTITOR

51. Un investitor într-o asociere în participație care nu exercită control comun trebuie să contabilizeze investiția în conformitate cu IAS 39 sau, dacă exercită o influență semnificativă în asocierea în participație, în conformitate cu IAS 28.

OPERATORII UNOR ASOCIERI ÎN PARTICIPAȚIE

52. Gestionarii sau administratorii unei asocieri în participație trebuie să contabilizeze orice onorariu în concordanță cu IAS 18 *Venituri*.

53. Unul sau mai mulți asociați pot îndeplini funcția de gestionar sau administrator al unei asocieri în participație. Gestionarii primesc, de obicei, un onorariu pentru astfel de servicii. Onorariile sunt contabilizate de asocierea în participație ca o cheltuială.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

54. Un asociat într-o asociere în participație trebuie să prezinte, separat de valoarea altor datorii contingente, valoarea agregată a următoarelor datorii contingente, în afara cazului în care probabilitatea de pierdere este minimă:

(a) orice datorii contingente suportate de asociatul într-o asociere în participație cu privire la participațiile sale în asociere și partea lui din fiecare dintre datoriile contingente care au fost suportate în comun cu ceilalți asociați;

(b) partea lui din datoriile contingente ale asocierilor în participație față de care este eventual răspunzător; și

(c) acele datorii contingente care apar deoarece asociatul într-o asociere în participație este eventual răspunzător pentru datoriile altor asociați ai unei asocieri în participație.

55. Un asociat într-o asociere în participație trebuie să prezinte valoarea agregată a următoarelor obligații cu privire la interesele sale în asociere, separat de alte angajamente:

(a) orice angajamente de capital ale asociatului în relație cu participarea sa în asociere și partea lui din aceste angajamente care a fost suportată în comun cu alți asociați; și

(b) partea lui din angajamentele de capital ale asocierii în cauză înseși.

56. Un asociat într-o asociere în participație trebuie să prezinte o enumerare și o descriere a intereselor în asocierile în participație semnificative și proporția participației deținute în entități controlate în comun. Un asociat care recunoaște participațiile în entități controlate în comun, folosind formatul de raportare, element cu element, pentru consolidarea proporțională sau metoda punerii în echivalență, trebuie să prezinte valorile agregate ale fiecăruia dintre următoarele elemente active circulante, active imobilizate, datorii curente, datorii pe termen lung, venituri și cheltuieli legate de participațiile sale în asocieri.

57. Un asociat într-o asociere în participație trebuie să prezinte metoda pe care o utilizează în recunoașterea participațiilor sale în entități controlate în comun.

▼M8

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

▼B

58. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M11

58A. IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a modificat punctul 45 și a adăugat punctele 45A și 45B. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

▼M8

58B. Punctul 1 a fost modificat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice pentru aceeași perioadă anterioară amendamentele la punctul 3 din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*, amendamentele la punctul 1 din IAS 28 și la punctul 4 din IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* publicate în mai 2008. O entitate poate aplica amendamentul prospectiv.

▼B

RETRAGEREA IAS 31 (REVIZUIT 2000)

59. Prezentul standard înlocuiește IAS 31 *Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație* (revizuit în 2000).

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 32

Instrumente financiare: prezentare

OBIECTIV

1. [Eliminat]

2. Obiectivul prezentului standard este de a stabili principii pentru prezentarea instrumentelor financiare drept datorii sau capitaluri proprii și pentru compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare. Standardul se aplică pentru clasificarea instrumentelor financiare, din perspectiva emitentului, în active financiare, datorii financiare și instrumente de capitaluri proprii; pentru clasificarea dobânzilor, dividendelor, pierderilor și câștigurilor asociate acestora; precum și în circumstanțele în care activele financiare și datoriile financiare trebuie compensate.

3. Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaștere și evaluare a activelor și datoriilor financiare din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, precum și pe cele privind furnizarea de informații din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*.

DOMENIU DE APLICARE

4. Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:

▼M8

(a) acelor participații în filiale, entități asociate sau asocieri în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* sau IAS 31 *Interese în asocierile în participație*. Totuși, în unele cazuri IAS 27, IAS 28 sau IAS 31 permit unei entități să contabilizeze un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație folosind IAS 39; în aceste cazuri, entitățile trebuie să aplice prevederile prezentului standard. De asemenea, entitățile trebuie să aplice prezentul standard tuturor instrumentelor financiare derivate aferente participațiilor în filiale, entități asociate sau asocieri în participație;

▼B

(b) drepturilor și obligațiilor angajatorilor conform planurilor de beneficii pentru angajați, cărora li se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților*;

▼M12

_____

▼B

(d) contractelor de asigurări, așa cum sunt definite în IFRS 4 *Contracte de asigurare*. Totuși, prezentul standard se aplică instrumentelor financiare derivate înglobate în contractele de asigurări dacă IAS 39 impune entității să le contabilizeze separat. Mai mult, un emitent trebuie să aplice prezentul standard contractelor de garanție financiară dacă emitentul aplică IAS 39 pentru recunoașterea și evaluarea contractelor, dar trebuie să aplice IFRS 4 dacă emitentul alege, în conformitate cu punctul 4 litera (d) din IFRS 4, să aplice IFRS 4 în recunoașterea și evaluarea lor;

▼B

(e) instrumentelor financiare care intră sub incidența IFRS 4, din cauză că includ o caracteristică de participare discreționară. Emitentul acestor instrumente este scutit de la a aplica acestor caracteristici punctele 15-32 și AG25-AG35 din prezentul standard privind distincția dintre datoriile financiare și instrumentele de capitaluri proprii. Totuși, aceste instrumente fac obiectul tuturor celorlalte dispoziții ale prezentului standard. Mai mult, prezentul standard se aplică instrumentelor financiare derivate încorporate în aceste instrumente (a se vedea IAS 39);

(f) instrumentelor financiare, contractelor și obligațiilor pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni, pentru care se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, cu excepția:

(i) contractelor care intră sub incidența punctelor 8-10 din prezentul standard, la care se aplică prezentul standard;

(ii) punctelor 33 și 34 din prezentul standard, care trebuie aplicate pentru acțiunile de trezorerie cumpărate, vândute, emise sau anulate în legătură cu planurile de opțiuni pe acțiuni pentru angajați, planurile de cumpărare de acțiuni de către angajați și toate celelalte acorduri de plată pe bază de acțiuni.

5-7. [Eliminat]

8. Prezentul standard trebuie aplicat acelor contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontat net în numerar sau în alt instrument financiar, sau prin schimbul de instrumente financiare, ca și cum contractele ar fi instrumente financiare, cu excepția contractelor încheiate și menținute în vigoare în vederea primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entității.

9. Există diferite moduri în care un contract de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar poate fi decontat net în numerar sau în alt instrument financiar, sau prin schimbul de instrumente financiare. Acestea sunt:

(a) când termenii unui contract permit oricărei părți să-l deconteze net în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare;

(b) când capacitatea de decontare netă în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare nu este explicită în termenii contractului, dar entitatea are experiența decontării unor contracte similare net în numerar, într-un alt instrument financiar sau prin schimbul de instrumente financiare (fie împreună cu partenerul, fie prin încheierea unor contracte de compensare, fie prin vânzarea contractului înainte de exercitarea sau expirarea lui);

(c) atunci când, pentru contracte similare, entitatea are experiența de acceptare a livrării activului suport și de vânzare a acestuia la scurt timp după livrare, în scopul generării unui profit din fluctuațiile prețului pe termen scurt sau a marjei dealerului; și

(d) când elementul nefinanciar care face obiectul contractului se poate converti fără dificultăți în numerar.

▼B

Un contract căruia i se aplică literele (b) sau (c) nu este încheiat în scopul primirii sau al livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entității și, în consecință, intră sub incidența prezentului standard. Alte contracte, pentru care se aplică punctul 8, sunt evaluate pentru a se determina dacă au fost încheiate și sunt menținute în vigoare în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entității, și, în consecință, pentru a se determina dacă intră sub incidența prezentului standard.

10. O opțiune emisă de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontată net în numerar sau într-un alt instrument financiar, sau prin schimbul unor instrumente financiare, în conformitate cu punctul 9 litera (a) sau litera (d) intră sub incidența prezentului standard. Un astfel de contract nu poate fi încheiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare.

DEFINIȚII (A SE VEDEA ȘI PUNCTELE AG3-AG23)

11. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Un *instrument financiar* este orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități.

Un *activ financiar* este orice activ care reprezintă:

(a) numerar;

(b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;

(c) un drept contractual:

(i) de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau

(ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității; sau

(d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:

(i) un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau

▼M6

(ii) un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar cu un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest sens, propriile instrumentele de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B, instrumente care impun entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare și sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16C și 16D sau instrumente care sunt contracte pentru viitoarea primire sau livrare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

▼M6

O *datorie financiară* este orice datorie care este:

(a) o obligație contractuală:

(i) de a ceda numerar sau alt activ financiar unei alte entități; sau

(ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile entității; sau

(b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:

(i) un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau

(ii) ►M21 un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar cu un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest sens drepturile, opțiunile sau warantele de achiziționare a unui număr fix de instrumente de capitaluri proprii ale entității în schimbul unei sume fixe în orice monedă sunt instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea oferă proporțional tuturor proprietarilor săi existenți drepturile, opțiunile sau warantele din aceeași clasă de instrumente proprii nederivate de capitaluri proprii. Tot în acest sens, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității ◄ nu includ instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență și sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B, instrumente care impun entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare și sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16C și 16D sau instrumente care sunt contracte pentru viitoarea primire sau livrare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

Ca excepție, instrument care corespunde definiției unei datorii financiare este clasificat drept un instrument de capitaluri propriii dacă are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D.

▼B

Un *instrument de capitaluri proprii* este orice contract care certifică existența unui interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor acesteia.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

▼M6

Un *instrument care poate fi lichidat înainte de scadență* este un instrument care îi dă deținătorului său dreptul de a revinde emitentului instrumentul în schimbul unei sume în numerar sau a unui alt activ financiar sau este revândut în mod automat în cazul apariției unui eveniment viitor incert sau în cazul morții sau pensionării deținătorului instrumentului.

▼B

12. Următorii termeni sunt definiți la punctul 9 din IAS 39 și sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în IAS 39.

— costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare;

▼B

— active financiare disponibile în vederea vânzării;

— derecunoaştere;

— instrument derivat;

— metoda ratei efective a dobânzii;

— activ financiar sau datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere;

— contract de garanție financiară;

— angajament ferm;

— tranzacție prognozată;

— eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor;

— element acoperit împotriva riscurilor;

— instrument de acoperire împotriva riscurilor;

— investiții păstrate până la scadență;

— împrumuturi și creanțe;

— cumpărare sau vânzare standard;

— costuri de tranzacție.

13. În prezentul standard, „contract” și „contractual” se referă la un acord între două sau mai multe părți care are consecințe economice clare, astfel încât părțile au posibilitatea redusă sau nu au deloc posibilitatea de a le evita, de obicei din cauza faptului că acordul are putere executorie. Contractele, și prin urmare instrumentele financiare, pot lua diverse forme și nu trebuie să fie sub formă scrisă.

14. În prezentul standard, termenul „entitate” include persoanele fizice, parteneriatele, organismele încorporate, trusturile și agențiile guvernamentale.

PREZENTARE

▼M6

Datorii şi capitaluri proprii (a se vedea și punctele AG13-AG14J și AG25-AG29)

▼B

15. Emitentul unui instrument financiar trebuie să clasifice instrumentul sau părțile componente ale acestuia la recunoașterea inițială drept datorie financiară, activ financiar sau instrument de capitaluri proprii, în conformitate cu fondul angajamentului contractual și cu definițiile unei datorii financiare, a unui activ financiar și a unui instrument de capitaluri proprii.

16. Atunci când un emitent aplică definițiile de la punctul 11 pentru a determina dacă un instrument financiar este un instrument de capitaluri proprii și nu o datorie financiară, instrumentul este un instrument de capitaluri proprii dacă, și numai dacă, sunt îndeplinite ambele condiții de la literele (a) și (b) de mai jos.

(a) Instrumentul nu include nicio obligație contractuală:

(i) de a livra numerar sau alt activ financiar unei alte entități; sau

(ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții potențial nefavorabile pentru emitent.

▼**M21**

(b) Dacă instrumentul va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale emitentului, acesta este:

(i) un instrument financiar nederivat care nu include nicio obligație contractuală pentru emitent de a livra un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității; sau

(ii) un instrument financiar derivat care va fi decontat numai de către emitent prin schimbarea unei sume fixe de numerar sau a unui alt activ financiar pentru un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii. În acest sens drepturile, opțiunile sau warantele de achiziționare a unui număr fix de instrumente de capitaluri proprii ale entității în schimbul unei sume fixe în orice monedă sunt instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea oferă proporțional tuturor proprietarilor săi existenți drepturile, opțiunile sau warantele din aceeași clasă de instrumente proprii nederivate de capitaluri proprii. Tot în acest sens, propriile instrumente de capitaluri proprii ale emitentului nu includ instrumente care au toate caracteristicile și îndeplinesc condițiile descrise la punctele 16A și 16B sau la punctele 16C și 16D sau instrumente care sunt contracte pentru viitoarea primire sau livrare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale emitentului.

▼**M6**

O obligație contractuală, inclusiv una care rezultă dintr-un instrument financiar derivat care va avea sau care poate avea drept rezultat primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale emitentului, dar care nu întrunește condițiile de la literele (a) și (b) de mai sus, nu este un instrument de capitaluri proprii. Ca excepție, instrument care corespunde definiției unei datorii financiare este clasificat drept un instrument de capitaluri propriii dacă are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D.

Instrumente care pot fi lichidate înainte de scadență

16A. Un instrument financiar care poate fi lichidat înainte de scadență conține o obligație contractuală pentru emitent de a recumpăra sau a răscumpăra respectivul instrument financiar în schimbul unei sume în numerar sau a unui alt instrument financiar la exercitarea opțiunii. Ca excepție de la definiția unei datorii financiare, un instrument care conține o asemenea obligație este clasificat drept instrument de capitaluri proprii dacă are toate caracteristicile următoare:

(a) Dă dreptul deținătorului la o parte proporțională din activele nete ale entității în cazul lichidării entității. Activele nete ale entității sunt activele care rămân după deducerea tuturor celorlalte pretenții asupra activelor sale. O parte proporțională se determină prin:

(i) divizarea în unități de valoare egală a activelor nete ale entității la lichidare; și

(ii) înmulțirea acestei valori cu numărul de unități deținute de deținătorul instrumentului financiar.

(b) Instrumentul este în categoria de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte categorii de instrumente. Pentru a fi într-o asemenea categorie instrumentul:

(i) nu are prioritate față de alte pretenții la activele entității în lichidare și

(ii) nu trebuie să fie convertit în alt instrument înainte de a fi în categoria de instrumente care e subordonată tuturor celorlalte categorii de instrumente.

▼M6

(c) Toate instrumentele financiare din categoria de instrumente subordonată tuturor celorlalte categorii de instrumente au caracteristici identice. De exemplu, toate aceste instrumente trebuie să poată fi lichidate înainte de scadență, iar formula sau altă metodă utilizată pentru a calcula prețul de recumpărare sau răscumpărare este aceeași pentru toate instrumentele din categoria respectivă.

(d) În afară de obligația contractuală a emitentului de a recumpăra sau răscumpăra instrumentul în schimbul unei sume în numerar sau a unui alt activ financiar, instrumentul nu include nicio obligație contractuală de a ceda numerar sau alt activ financiar unei alte entități sau de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile entității și nu este un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității, conform literei (b) din definiția unei datorii financiare.

(e) Fluxurile de trezorerie preconizate totale care pot fi atribuite instrumentului pe durata de viață a acestuia sunt bazate în mare parte pe profit sau pierdere, modificarea activelor nete recunoscute sau modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute sau nerecunoscute ale entității pe durata de viață a instrumentului (excluzând orice efecte ale instrumentului).

16B. Pentru ca un instrument să fie clasificat drept instrument de capitaluri proprii, pe lângă caracteristicile de mai sus, emitentul nu trebuie să aibă niciun alt instrument financiar sau contract care are:

(a) fluxuri de trezorerie totale bazate în mare parte pe profit sau pierdere, modificarea activelor nete recunoscute sau modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute sau nerecunoscute ale entității pe durata de viață a instrumentului (excluzând orice efecte ale instrumentului) și

(b) efectul de a restrânge în mod substanțial sau de a fixa rentabilitatea reziduală a deținătorilor instrumentului care poate fi lichidat înainte de scadență.

În scopul aplicării acestei condiții, entitatea nu trebuie să ia în considerare contractele nefinanciare cu deținătorul unui instrument descris la punctul 16A care au termeni și condiții contractuale similare termenilor și condițiilor contractuale ale unui contract echivalent care ar putea interveni între un ne-deținător al instrumentului și entitatea emitentă. Dacă entitatea nu poate stabili dacă această condiție e îndeplinită, ea nu trebuie să clasifice instrumentul care poate fi lichidat înainte de scadență drept instrument de capitaluri proprii.

Instrumente sau componente ale instrumentelor care impun entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare

16C. Anumite instrumente financiare includ o obligație contractuală pentru entitatea emitentă de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare. O asemenea obligație apare deoarece este sigur că lichidarea va avea loc în afara controlului entității (de exemplu o entitate cu existență limitată) sau nu este sigur că lichidarea va avea loc dar este vorba despre o opțiune a deținătorului instrumentului. Ca excepție de la definiția unei datorii financiare, un instrument care conține o asemenea obligație este clasificat drept instrument de capitaluri proprii dacă are toate caracteristicile următoare:

▼M6

(a) Dă dreptul deținătorului la o parte proporțională din activele nete ale entității în cazul lichidării entității. Activele nete ale entității sunt activele care rămân după deducerea tuturor celorlalte pretenții asupra activelor sale. O parte proporțională se determină prin:

(i) divizarea în unități de valoare egală a activelor nete ale entității la lichidare; și

(ii) înmulțirea acestei valori cu numărul de unități deținute de deținătorul instrumentului financiar.

(b) Instrumentul este în categoria de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte categorii de instrumente. Pentru a fi într-o asemenea categorie instrumentul:

(i) nu are prioritate față de alte pretenții la activele entității în lichidare și

(ii) nu trebuie să fie convertit în alt instrument înainte de a fi în categoria de instrumente care e subordonată tuturor celorlalte categorii de instrumente.

(c) Toate instrumentele financiare din categoria de instrumente subordonată tuturor celorlalte categorii de instrumente trebuie să aibă o obligație contractuală identică pentru entitatea emitentă de a livra o parte proporțională din activele sale nete la lichidare.

16D. Pentru ca un instrument să fie clasificat drept instrument de capitaluri proprii, pe lângă caracteristicile de mai sus, emitentul nu trebuie să aibă niciun alt instrument financiar sau contract care are:

(a) fluxuri de trezorerie totale bazate în mare parte pe profit sau pierdere, modificarea activelor nete recunoscute sau modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute sau nerecunoscute ale entității pe durata de viață a instrumentului (excluzând orice efecte ale instrumentului) și

(b) efectul de a restrânge în mod substanțial sau de a fixa rentabilitatea reziduală a deținătorilor instrumentului.

În scopul aplicării acestei condiții, entitatea nu trebuie să ia în considerare contractele nefinanciare cu deținătorul unui instrument descris la punctul 16C care au termeni și condiții contractuale similare termenilor și condițiilor contractuale ale unui contract echivalent care ar putea interveni între un ne-deținător al instrumentului și entitatea emitentă. Dacă entitatea nu poate stabili dacă această condiție e îndeplinită, ea nu trebuie să clasifice instrumentul drept instrument de capitaluri proprii.

▼M6

Reclasificarea instrumentelor care pot fi lichidate înainte de scadență și a instrumentelor care impun entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare

16E. O entitate trebuie să clasifice un instrument financiar drept un instrument de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau 16C și 16D de la data la care instrumentul are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile menționate la aceste puncte. O entitate trebuie să reclasifice un instrument financiar de la data la care instrumentul încetează să aibă toate caracteristicile sau să îndeplinească toate condițiile menționate la respectivele puncte. De exemplu, dacă o entitate răscumpără toate instrumentele sale emise care nu pot fi lichidate înainte de scadență iar instrumentele care pot fi răscumpărate înainte de scadență și care au rămas în circulație au toate caracteristicile și îndeplinesc toate condițiile de la punctele 16A și 16B, entitatea trebuie să reclasifice instrumentele care pot fi lichidate înainte de scadență în instrumente de capitaluri proprii de la data la care răscumpără instrumentele care nu pot fi lichidate înainte de scadență.

16F. O entitate trebuie să contabilizeze reclasificarea unui instrument în conformitate cu punctul 16E după cum urmează:

(a) Aceasta trebuie să reclasifice un instrument de capitaluri proprii în datorie financiară de la data la care instrumentul încetează să aibă toate caracteristicile sau să îndeplinească condițiile de la punctele 16A și 16B sau 16C și 16D. Datoria financiară trebuie evaluată la valoarea justă a instrumentului la data reclasificării. Entitatea trebuie să recunoască în capitaluri proprii orice diferență între valoarea contabilă a instrumentului de capitaluri proprii și valoarea justă a datoriei financiare la data reclasificării.

(b) Aceasta trebuie să reclasifice o datorie financiară în capitaluri proprii de la data la care instrumentul are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile de la punctele 16A și 16B sau 16C și 16D. Un instrument de capitaluri proprii trebuie evaluat la valoarea justă a datoriei financiare la data reclasificării.

▼B

Fără obligație contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar [punctul 16 litera (a)]

►M6 17. Cu excepția situațiilor descrise la punctele 16A și 16B sau la punctele 16C și 16D, cea mai importantă caracteristică pentru deosebirea unei datorii financiare de un instrument de capitaluri proprii este existența unei obligații contractuale pentru unul dintre participanții la instrumentul financiar (emitentul) de a ceda fie numerar, fie un activ financiar celeilalte părți (deținătorul) sau de a schimba active financiare sau datorii financiare cu deținătorul în condiții potențial nefavorabile pentru emitent. ◄ Deși deținătorul unui instrument de capitaluri proprii poate fi îndreptățit să primească o parte proporțională din dividende sau alte repartizări din capitalurile proprii, emitentul nu are obligația contractuală de a face astfel de repartizări, deoarece nu i se poate solicita să plătească numerar sau un alt activ financiar către o altă parte.

▼M6

18. Fondul economic al unui instrument financiar, mai degrabă decât forma sa legală, este acela care influențează clasificarea sa în situația poziției financiare a entității. Fondul economic și forma legală sunt, în general, consecvente, dar nu întotdeauna. Unele instrumente financiare iau forma legală a capitalurilor proprii, dar fondul economic este de datorii, iar altele pot combina caracteristici asociate instrumentelor de capitaluri proprii cu cele asociate datoriilor financiare. De exemplu:

▼M6

(a) o acțiune preferențială care are o clauză de răscumpărare obligatorie de către emitent, în schimbul unei sume fixe sau determinabile la o dată viitoare fixă sau determinabilă, sau care dă dreptul deținătorului de a solicita emitentului să răscumpere instrumentul la sau după o anumită dată pentru o sumă fixă sau determinabilă, este o datorie financiară;

(b) unei sume în numerar sau al unui alt activ financiar (un „instrument care poate fi lichidat înainte de scadență”) este o datorie financiară, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau punctele 16C și 16D. Instrumentul financiar este o datorie financiară chiar și atunci când suma în numerar sau alte active financiare sunt determinate pe baza unui indice sau a unui alt element care poate crește sau descrește. Existența unei opțiuni pentru deținător de vinde instrumentul înapoi emitentului în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar înseamnă că instrumentul care poate fi lichidat înainte de scadență corespunde definiției unei datorii financiare, cu excepția instrumentelor clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau punctele 16C și 16D. De exemplu, fondurile mutuale deschise, fondurile închise de investiții, parteneriatele și unele entități cooperatiste pot oferi deținătorilor de unități sau membrilor lor dreptul de a înapoia oricând emitentului interesele lor în schimbul unei sume în numerar, ceea ce are drept rezultat clasificarea participațiilor deținătorilor de unități sau a membrilor drept datorii financiare, cu excepția instrumentelor clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau punctele 16C și 16D. Totuși, clasificarea drept datorie financiară nu exclude utilizarea descrierilor cum ar fi „valoarea netă a activului atribuibil deținătorilor” și „modificarea valorii activului net atribuibilă deținătorilor de unități” în situațiile financiare ale unei entități care nu are capitaluri proprii vărsate (cum ar fi unele fonduri mutuale și fonduri închise de investiții, a se vedea exemplul ilustrativ 7), sau utilizarea prezentării suplimentare pentru a arăta că participațiile totale ale membrilor cuprind elemente cum ar fi rezervele care corespund definiției capitalurilor proprii și instrumente care pot fi lichidate înainte de scadență ce nu corespund acestei definiții (a se vedea exemplul ilustrativ 8).

19. Dacă o entitate nu are dreptul necondiționat de a evita cedarea de numerar sau a altui activ financiar pentru decontarea unei obligații contractuale, obligația corespunde definiției datoriei financiare, cu excepția instrumentelor clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau punctele 16C și 16D. De exemplu:

▼B

(a) o restricționare a capacității unei entități de a respecta o obligație contractuală, cum ar fi lipsa accesului la valută sau obligația de a obține aprobarea plății de la o autoritate de reglementare, nu neagă obligația contractuală a entității sau dreptul contractual al deținătorului conform instrumentului;

(b) o obligație contractuală care este condiționată de exercitarea de către partener a dreptului de răscumpărare este o datorie financiară deoarece entitatea nu are dreptul necondiționat de a evita livrarea de numerar sau a unui alt activ financiar.

▼B

20. Un instrument financiar care nu stabileşte în mod explicit o obligaţie contractuală de a livra numerar sau un alt activ financiar poate stabili o obligaţie indirect, prin termenii şi condiţiile sale. De exemplu:

(a) un instrument financiar poate conţine o obligaţie nefinanciară care trebuie să fie decontată dacă şi numai dacă entitatea nu face distribuirile sau nu răscumpără instrumentul. Dacă entitatea poate evita transferul de numerar sau al unui alt activ financiar numai prin decontarea obligaţiei nefinanciare, instrumentul financiar este o datorie financiară;

(b) un instrument financiar este o datorie financiară dacă prevede că, la decontare, entitatea va livra:

(i) fie numerar sau un alt activ financiar; fie

(ii) propriile sale acţiuni a căror valoare este determinată astfel încât să depăşească în mod substanţial valoarea numerarului sau a unui alt activ financiar.

Deşi entitatea nu are o obligaţie contractuală explicită de a livra numerar sau un alt activ financiar, valoarea alternativei de decontare prin acţiuni este de o asemenea natură încât entitatea o va deconta în numerar. În orice caz, deţinătorului i s-a garantat în fond primirea unei valori care este cel puţin egală cu opţiunea de decontare în numerar (a se vedea punctul 21).

Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii [punctul 16 litera (b)]

21. Un contract nu este un instrument de capitaluri proprii numai pentru că poate avea drept rezultat primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii. O entitate poate avea un drept contractual sau o obligaţie contractuală de a primi sau livra un număr din propriile acţiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii care variază astfel încât valoarea justă a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii care trebuie primite sau livrate să fie egală cu valoarea dreptului contractual sau a obligaţiei contractuale. Un astfel de drept contractual sau o astfel de obligaţie contractuală se poate referi la o sumă fixă sau la o valoare care fluctuează parţial sau total în funcţie de modificările unei variabile, alta decât preţul de piaţă a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii (de exemplu, o rată de dobândă, preţul unei mărfi sau preţul unui instrument financiar). Două exemple sunt (a) un contract de a livra instrumente de capitaluri proprii ale entităţii, egale ca valoare cu 100 u.m. ([1]), şi (b) un contract de a livra instrumente de capitaluri proprii ale entităţii egale ca valoare cu valoarea a 100 uncii de aur. Un astfel de contract este o datorie financiară a entităţii, chiar dacă entitatea trebuie sau poate să o deconteze prin livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii. Acesta nu este un instrument de capitaluri proprii deoarece entitatea utilizează un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii ca modalitate de decontare a contractului. În consecinţă, contractul nu evidenţiază un interes rezidual în activele entităţii după deducerea tuturor datoriilor sale.

([1]) În acest standard, valorile monetare sunt denominate în „unităţi monetare” (u.m.).

▼B

►M6 22. Cu excepția cazurilor menționate la punctul 22A, un contract care va fi decontat de entitate (primind sau) livrând un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe în numerar sau al unui alt activ financiar, este un instrument de capitaluri proprii. De exemplu, ◄ o opțiune pe acțiuni emisă care dă partenerului dreptul de a cumpăra un număr fix din acțiunile entității pentru o sumă fix sau pentru o sumă fixă declarată a principalului unei obligațiuni este un instrument de capitaluri proprii. Modificările valorii juste a unui contract care rezultă din variațiile ratei dobânzii de pe piață care nu afectează suma de numerar sau alte active financiare care trebuie cedate sau primite, ori numărul de instrumente de capitaluri proprii care trebuie să fie primite sau livrate, la decontarea contractului, nu împiedică contractul să fie un instrument de capitaluri proprii. Orice contravaloare primită (cum ar fi prima primită pentru o opțiune emisă sau un warrant pe propriile acțiuni ale entității) se adaugă direct la capitalurile proprii. Orice contravaloare plătită (cum ar fi prima plătită pentru o opțiune cumpărată) este dedusă direct din capitalurile proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situațiile financiare.

▼M6

22A. Dacă instrumentele de capitaluri proprii ale entității care trebuie primite sau livrate de entitate la decontarea unui contract sunt instrumente care pot fi lichidate înainte de scadență cu toate caracteristicile și îndeplinind condițiile menționate la punctele 16A și 16B, sau instrumente care impun entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare, cu toate caracteristicile și îndeplinind condițiile menționate la punctele 16C și 16D, contractul este un activ financiar sau o datorie financiară. Aceasta include un contract care va fi decontat de entitate primind sau livrând un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe în numerar sau al unui alt activ financiar.

▼B

►M6 23. Cu excepția cazurilor descrise la punctele 16A și 16B sau la punctele 16C și 16D, un contract care conține o obligație pentru o entitate de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul numerarului sau al altui activ financiar generează o datorie financiară pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare (de exemplu, pentru valoarea actualizată a prețului de reachiziție la termen, prețul de exercitare al opțiunii sau o altă valoare de răscumpărare). Acesta este cazul chiar dacă însuși contractul este un instrument de capitaluri proprii. Un exemplu ◄ îl constituie obligația unei entități, conform unui contract forward, de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul numerarului. Atunci când datoria financiară este recunoscută inițial conform IAS 39, valoarea sa justă (valoarea actualizată a valorii de răscumpărare) este reclasificată din capitaluri proprii. Ulterior, datoria financiară este evaluată în conformitate cu IAS 39. Dacă respectivul contract expiră fără livrare, valoarea contabilă a datoriei financiare este reclasificată la capitaluri proprii. Obligația contractuală a unei entități de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii generează o datorie financiară pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare, chiar dacă obligația de cumpărare este condiționată de exercitarea de către partener a dreptului de răscumpărare (de exemplu, o opțiune put emisă care dă dreptul partenerului de a vinde entității propriile instrumente de capitaluri proprii ale acesteia pentru un preț fix).

▼B

24. Un contract care va fi decontat de entitatea care primește sau care livrează un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume variabile de numerar sau în schimbul unui alt activ financiar este un activ financiar sau o datorie financiară. Un exemplu îl constituie contractul prin care entitatea vinde 100 din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume în numerar egale cu valoarea a 100 de uncii de aur.

Prevederi privind decontările contingente

▼M6

25. Un instrument financiar poate impune entității să livreze numerar ori un alt activ financiar, sau să-l deconteze astfel încât să constituie o datorie financiară, în eventualitatea apariției sau absenței unor evenimente viitoare incerte (sau ca rezultat al unor circumstanțe incerte) care nu pot fi controlate nici de emitent, nici de deținătorul instrumentului, cum ar fi o modificare a indicelui bursier, a indicelui prețului de consum, a ratei dobânzii sau a cerințelor fiscale, a veniturilor viitoare ale emitentului, a venitului net sau a ratei de îndatorare a capitalului. Emitentul unui astfel de instrument nu are dreptul necondiționat de a evita livrarea de numerar sau a altui activ financiar (sau altminteri să îl deconteze astfel încât acesta să reprezinte o datorie financiară). Prin urmare, acesta reprezintă o datorie financiară a emitentului, cu excepția cazului în care:

(a) nu este autentică partea din prevederea de decontare contingentă care ar putea impune decontarea în numerar sau în alt activ financiar (sau altminteri, astfel încât să devină o datorie financiară);

(b) emitentului i se poate impune să deconteze o obligație în numerar sau printr-un alt activ financiar (sau altminteri să deconteze astfel încât să reprezinte o datorie financiară) numai în eventualitatea lichidării emitentului; sau

(c) instrumentul are toate caracteristicile și îndeplinește condițiile de la punctele 16A și 16B.

▼B

Opțiuni de decontare

26. Atunci când un instrument financiar derivat oferă unei părți posibilitatea de alegere a modului de decontare (de exemplu, emitentul sau deținătorul poate alege decontarea netă în numerar sau prin schimbul de acțiuni cu numerar), acesta este un activ financiar sau o datorie financiară, cu excepția situației în care toate alternativele de decontare ar indica faptul că acesta este un instrument de capitaluri proprii.

27. Un exemplu de instrument financiar derivat cu o opțiune de decontare care este o datorie financiară este o opțiune pe acțiuni pe care emitentul se poate decide să o deconteze net în numerar sau prin schimbul propriilor sale acțiuni cu numerar. În mod similar, unele contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar în schimbul propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității intră sub incidența prezentului standard deoarece că pot fi decontate fie prin livrarea unui element nefinanciar, fie net în numerar sau printr-un alt activ financiar (a se vedea punctele 8-10). Astfel de contracte sunt active financiare sau datorii financiare și nu instrumente de capitaluri proprii.

▼B

Instrumente financiare compuse (a se vedea și punctele AG30-AG35 și exemplele ilustrative 9-12)

28. Emitentul unui instrument financiar nederivat trebuie să evalueze termenii instrumentului financiar pentru a determina dacă acesta conține atât o datorie, cât și o componentă a capitalurilor proprii. Astfel de componente trebuie clasificate separat ca datorii financiare, active financiare sau instrumente de capitaluri proprii, în conformitate cu punctul 15.

29. O entitate recunoaște separat componentele unui instrument financiar care (a) creează o datorie financiară a entității și (b) conferă o opțiune deținătorului instrumentului să-l convertească într-un instrument de capitaluri proprii al entității. De exemplu, o obligațiune sau un instrument similar convertibil de către deținător într-un număr fix de acțiuni ordinare ale entității este un instrument financiar compus. Din perspectiva entității, un astfel de instrument cuprinde două componente: o datorie financiară (un angajament contractual de a ceda numerar sau un alt activ financiar) și un instrument de capitaluri proprii (o opțiune call care conferă deținătorului dreptul, pentru o perioadă specificată de timp, să-l convertească într-un număr fix de acțiuni ordinare ale entității). Efectul economic al emiterii unui astfel de instrument este în cea mai mare parte același cu cel de emitere simultană a unui instrument de datorie cu o clauză de decontare anticipată cu warrante de cumpărare de acțiuni ordinare, sau emiterea unui instrument de datorie cu warrante de cumpărare a acțiunilor detașabile. În consecință, în toate cazurile, entitatea prezintă componentele datoriei și capitalurilor proprii separat ►**M5** în situația poziției sale financiare ◄.

30. Clasificarea componentelor de datorii și capitaluri proprii ale unui instrument convertibil nu este revizuită ca urmare a modificării probabilității de exercitare a opțiunii de conversie, chiar dacă exercitarea opțiunii poate părea avantajoasă din punct de vedere economic pentru unii deținători. Este posibil ca deținătorii să nu acționeze întotdeauna conform așteptărilor deoarece, de exemplu, consecințele fiscale rezultate din conversie pot fi diferite de la un deținător la altul. Mai mult, probabilitatea conversiei se va modifica în decursul timpului. Obligația contractuală a entității de a efectua plăți pe viitor rămâne valabilă până când este stinsă prin conversie, la scadența instrumentului sau printr-o altă tranzacție.

31. IAS 39 tratează evaluarea activelor financiare și a datoriilor financiare. Instrumentele de capitaluri proprii sunt instrumente care evidențiază un interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale. Prin urmare, atunci când valoarea contabilă inițială a unui instrument financiar compus este alocată componentelor de capitaluri proprii și de datorii, componentei de capitaluri proprii îi este repartizată valoarea reziduală după deducerea din valoarea justă a instrumentului ca întreg, a valorii separat determinate pentru componenta datoriei. Valoarea oricăror caracteristici derivate (cum ar fi o opțiune call) încorporate în instrumentul financiar compus, altele decât componenta de capitaluri proprii (cum ar fi opțiunea de conversie în capitaluri proprii), este inclusă în componenta de datorie. Suma valorilor contabile alocată componentelor datoriei și capitalurilor proprii la recunoașterea inițială este întotdeauna egală cu valoarea justă care ar fi atribuită instrumentului ca întreg. Nu se realizează pierderi sau câștiguri la recunoașterea inițială separată a componentelor instrumentului.

▼B

32. Conform abordării descrise la punctul 31, emitentul unei obligațiuni convertibile în acțiuni ordinare determină în primul rând valoarea contabilă a componentei datoriei financiare prin evaluarea valorii juste a unei datorii similare (inclusiv orice caracteristici derivate încorporate, altele decât cele de capitaluri proprii) care nu are o componentă asociată de capitaluri proprii. Valoarea contabilă a instrumentului de capitaluri proprii reprezentat de opțiunea de a converti instrumentul în acțiuni ordinare poate fi apoi determinată prin deducerea valorii juste a datoriei financiare din valoarea justă a instrumentului financiar compus în ansamblul său.

Acțiuni de trezorerie (a se vedea și punctul AG36)

33. Dacă o entitate își reachiziționează propriile instrumente de capitaluri proprii, acele instrumente („acțiunile de trezorerie") trebuie deduse din capitalurile proprii. Câștigurile sau pierderile legate de cumpărarea, vânzarea, emiterea sau anularea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității nu trebuie recunoscute în profit sau pierdere. Astfel de acțiuni de trezorerie pot fi achiziționate și deținute de entitate sau de alți membri ai grupului consolidat. Contravaloarea primită sau plătită trebuie recunoscută direct în capitalurile proprii.

34. Valoarea acțiunilor de trezorerie deținute este prezentată separat fie în ►M5 situația poziției financiare ◄, fie în note, în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. O entitate prezintă informații în conformitate cu IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate* dacă entitatea își reachiziționează propriile sale instrumente de capitaluri proprii de la părțile afiliate.

Dobânzi, dividende, pierderi și câștiguri (a se vedea și punctul AG37)

35. Dobânda, dividendele, câștigurile și pierderile aferente unui instrument financiar sau unei componente a acestuia care este o datorie financiară, trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în profit sau pierdere. Distribuirile către deținătorii unui instrument de capitaluri proprii trebuie debitate de către entitate direct în capitalurile proprii, la o valoare netă rezultată după deducerea oricăror beneficii din impozitul pe profit aferent. Costurile unei tranzacții de capitaluri proprii trebuie contabilizate ca o deducere din capitalurile proprii, la o valoare netă rezultată după deducerea beneficiilor din impozitul pe profit aferent.

36. Modul de clasificare a unui instrument financiar drept datorie financiară sau drept instrument de capitaluri proprii determină dacă dobânda, dividendele, pierderile și câștigurile legate de acest instrument sunt recunoscute ca venit sau cheltuială în profit sau pierdere. Astfel, plățile de dividende pentru acțiuni recunoscute în întregime ca datorii sunt recunoscute drept cheltuieli în aceeași manieră ca și dobânda aferentă unei obligațiuni. În mod similar, pierderile și câștigurile asociate cu răscumpărările sau refinanțările datoriilor financiare sunt recunoscute în profit sau pierdere, în timp ce răscumpărările sau refinanțările instrumentelor de capitaluri proprii sunt recunoscute ca modificări ale capitalurilor proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situațiile financiare.

37. O entitate suportă în general diferite costuri aferente emiterii sau achiziționării propriilor sale instrumente de capitaluri proprii. Acele costuri ar putea include taxele de înregistrare și alte taxe legale, sumele plătite avocaților, experților contabili și altor consilieri profesionali, costuri de editare și taxe de timbru. Costurile unei tranzacții de capitaluri proprii sunt contabilizate ca o deducere din capitalurile proprii (net de orice beneficii din impozitul pe profit aferent), în măsura în care acestea sunt costuri incrementale direct atribuibile tranzacționării capitalurilor proprii și care altfel ar fi fost evitate. Costurile unei tranzacționări de capitaluri proprii care este abandonată sunt recunoscute drept cheltuială.

▼B

38. Costurile de tranzacție aferente emiterii unui instrument financiar compus sunt alocate componentelor de datorie și capitaluri proprii ale instrumentului proporțional cu alocarea încasărilor. Costurile de tranzacție care se referă la mai multe tranzacții luate împreună (de exemplu, costurile unei oferte simultane de acțiuni și o cotare la bursă a altor acțiuni) sunt alocate respectivelor tranzacții pe baza unei alocării raționale și în conformitate cu tranzacții similare.

39. Valoarea costurilor de tranzacție contabilizată ca o deducere din capitalurile proprii în cursul perioadei este prezentată separat conform IAS 1. Valoarea impozitelor pe profit aferentă, recunoscută direct în capitalurile proprii, este inclusă în valoarea agregată a impozitului pe profit curent și amânat, creditat sau înregistrat în capitalurile proprii care este prezentată conform IAS 12 *Impozitul pe profit*.

40. Dividendele clasificate drept cheltuieli pot fi prezentate în situația veniturilor fie împreună cu dobânzile aferente altor datorii, fie ca element separat. Suplimentar față de dispozițiile prezentului standard, prezentarea dobânzii și dividendelor este supusă dispozițiilor din IAS 1 și IFRS 7. În unele împrejurări, din cauza diferențelor dintre dobândă și dividende în ceea ce privește aspecte cum ar fi deductibilitatea fiscală, este preferabilă prezentarea lor separată în situația veniturilor și a cheltuielilor. Prezentarea efectelor fiscale este făcută în conformitate cu IAS 12.

41. Câștigurile și pierderile aferente modificărilor în valoarea contabilă a unei datorii financiare sunt recunoscute drept venituri sau cheltuieli în profit sau pierdere chiar și atunci când se referă la un instrument care include dreptul la un interes rezidual în activele entității în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar [a se vedea punctul 18 litera (b)]. Conform IAS 1, entitatea prezintă orice câștiguri sau pierderi care provin din reevaluarea unui astfel de instrument separat, în situația veniturilor, când acest lucru este relevant pentru explicarea performanțelor entității.

Compensarea unui activ financiar și a unei datorii financiare (a se vedea și punctele AG38 și AG39)

42. Un activ financiar și o datorie financiară trebuie să fie compensate, iar valoarea netă trebuie prezentată în ►M5 situația poziției financiare ◄ atunci, și numai atunci, când o entitate:

(a) în mod curent are dreptul legal de a compensa valorile recunoscute; și

(b) intenționează fie să le deconteze pe o bază netă, fie să valorifice activul și să deconteze datoria în mod simultan.

În contabilizarea unui transfer al unui activ financiar care nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere, entitatea nu trebuie să compenseze activul transferat și datoria asociată acestuia (a se vedea IAS 39, punctul 36).

▼B

43. Prezentul standard prevede prezentarea activelor și a datoriilor financiare pe o bază netă când aceasta reflectă fluxurile de trezorerie viitoare preconizate din decontarea a două sau mai multe instrumente financiare separate. Când o entitate are dreptul de a încasa sau de a plăti o singură valoare netă și intenționează să facă acest lucru, ea are, de fapt, un singur activ financiar sau o singură datorie financiară. În alte circumstanțe, activele financiare și datoriile financiare sunt prezentate separat unele de celelalte conform caracteristicilor lor de resurse sau datorii ale entității.

44. Compensarea unui activ financiar recunoscut și a unei datorii financiare recunoscute, cât și prezentarea valorii nete, diferă de derecunoașterea unui activ financiar sau a unei datorii financiare. Deși compensarea nu dă naștere la recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi, derecunoașterea unui instrument financiar nu are drept rezultat numai înlăturarea elementului recunoscut anterior din ►**M5** situația poziției financiare ◄, dar poate avea drept rezultat recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi.

45. Dreptul de compensare este dreptul legal al debitorului, stabilit prin contract sau prin alte mijloace, de a deconta sau altminteri elimina o parte sau întreaga sumă datorată unui creditor prin deducerea din valoarea respectivă a unei sume datorate de creditor. În împrejurări neobișnuite, debitorul poate avea dreptul legal de a deduce o sumă datorată de un terț din valoarea datorată creditorului, cu condiția să existe o înțelegere între cele trei părți care să specifice clar dreptul de compensare al debitorului. Deoarece dreptul de compensare este un drept legal, condițiile care stau la baza dreptului respectiv pot varia de la o jurisdicție la alta și, de aceea, trebuie analizate reglementările care se aplică raportului dintre părți.

46. Existența unui drept legal de a compensa un activ financiar și o datorie financiară afectează drepturile și obligațiile asociate cu un activ financiar sau o datorie financiară și poate afecta expunerea unei entități la riscul de creditare și lichiditate. Totuși, existența dreptului, prin el însuși, nu este un temei suficient pentru compensare. În absența intenției de a exercita dreptul sau de a deconta obligația simultan, valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare ale unei entități nu sunt afectate. Când o entitate intenționează să exercite dreptul sau să deconteze obligația simultan, prezentarea activului și datoriei pe o bază netă reflectă mai exact valorile și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie preconizate, precum și riscurile la care aceste fluxuri de trezorerie sunt expuse. Intenția uneia sau a ambelor părți de a deconta pe o bază netă fără a avea dreptul legal de a o face nu este suficientă pentru justificarea compensării, deoarece drepturile și obligațiile asociate activului financiar individual și datoriei financiare individuale rămân neschimbate.

47. Intențiile unei entități cu privire la decontarea anumitor active și datorii pot fi influențate de practicile sale normale de afaceri, de cerințele piețelor financiare, cât și de alte circumstanțe care pot limita capacitatea de a deconta pe o bază netă sau de a deconta simultan. Când o entitate are dreptul de a compensa, dar nu intenționează să deconteze valoarea netă sau să valorifice activul și să deconteze obligația simultan, efectul acestui drept asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu punctul 36 din IFRS 7.

▼B

48. Decontarea simultană a două instrumente financiare poate avea loc, de exemplu, prin intermediul unei case de compensație pe o piață financiară organizată sau printr-o tranzacție directă. În aceste circumstanțe, fluxurile de trezorerie sunt, de fapt, echivalente unei singure valori nete și nu există expunere la risc de credit sau de lichiditate. În alte împrejurări, o entitate poate deconta două instrumente prin încasarea și plata de sume separate, devenind astfel expusă la riscul de credit pentru întreaga valoare a activului sau la riscul de lichiditate pentru întreaga valoare a datoriei. Astfel de expuneri la risc pot fi semnificative chiar dacă relativ scurte. În consecință, valorificarea unui activ financiar și decontarea unei datorii financiare sunt tratate ca fiind simultane numai când tranzacțiile au loc în același moment.

49. Condițiile expuse la punctul 42 nu sunt satisfăcute în general, iar compensarea este de obicei nepotrivită atunci când:

(a) mai multe instrumente financiare diferite sunt folosite pentru a imita trăsăturile unui instrument financiar unic (un „instrument sintetic”);

(b) activele financiare și datoriile financiare provin din instrumente financiare expuse aceluiași risc primar (de exemplu, activele și datoriile dintr-un portofoliu de contracte forward sau alte instrumente derivate), dar implică părți diferite;

(c) activele financiare sau alte active sunt depuse drept gaj pentru datoriile financiare fără recurs;

(d) activele financiare sunt date de către un debitor în administrare unui terț, în scopul de a deconta o obligație, fără ca activele respective să fi fost acceptate de creditor pentru decontarea obligației (de exemplu, cazul fondurilor de amortizare); sau

(e) se așteaptă ca obligațiile generate ca rezultat al unor evenimente care dau naștere la pierderi să fie recuperate de la o terță parte în virtutea unui drept pretins ►M5 într-un ◄ contract de asigurări.

50. O entitate care încheie o serie de tranzacții cu instrumente financiare cu o contrapartidă unică poate încheia cu acea parte un „contract de compensare globală”. Un astfel de acord prevede o decontare unică pe bază netă a tuturor instrumentelor financiare acoperite de acord în eventualitatea neexecutării sau lichidării oricărui contract. Aceste acorduri sunt folosite frecvent de instituțiile financiare pentru a se proteja împotriva pierderilor în eventualitatea unui faliment sau a altor circumstanțe care au drept rezultat incapacitatea uneia dintre părți de a-și îndeplini datoriile. Un contract de compensare globală de obicei creează un drept de compensare care devine executabil și afectează valorificarea sau decontarea activelor financiare și a datoriilor financiare individuale numai ca urmare a unui eveniment specificat care presupune nerespectarea obligațiilor sau în alte împrejurări neașteptate să apară în desfășurarea normală a activității. Un contract de compensare globală nu oferă o bază pentru compensare dacă nu sunt respectate ambele criterii de la punctul 42. Când activele financiare și datoriile financiare care fac obiectul unui contract de compensare globală nu sunt compensate, efectul acordului asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu punctul 36 din IFRS 7.

▼B

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

51-95. [Eliminat]

▼M8

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

▼B

96. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. O entitate nu va aplica prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date decât dacă aplică și IAS 39 (publicat în decembrie 2003), inclusiv amendamentele publicate în martie 2004. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M6

96A. *Instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență și obligații ce decurg din lichidare* (amendamente la IAS 32 și IAS 1), publicat în februarie 2008, a impus ca instrumentele financiare care au toate caracteristicile și îndeplinesc condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D să fie clasificate drept instrumente de capitaluri proprii, a modificat punctele 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, AG13, AG14 și AG27 și a adăugat punctele 16A-16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14-AG14J și AG29A. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice în același timp amendamentele aferente la IAS 1, IAS 39, IFRS 7 și IFRIC 2.

96B. *Instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență și obligații ce decurg din lichidare* a introdus o excepție cu domeniu de aplicare limitat; prin urmare o entitate nu trebuie să aplice excepția prin analogie.

96C. Clasificarea instrumentelor în cadrul acestei excepții trebuie restricționată la contabilizarea unui asemenea instrument conform IAS 1, IAS 32, IAS 39 și IFRS 7. Instrumentul nu trebuie considerat un instrument de capitaluri proprii în baza altor îndrumări, de exemplu IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.

▼B

97. Prezentul standard trebuie aplicat retroactiv.

▼M5

97A. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 40. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M12

97B. IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate **în 2008) a eliminat punctul 4 litera (c). O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată și pentru acea perioadă anterioară**.

▼M6

97C. Când aplică modificările descrise la punctul 96A, unei entități i se cere să împartă un instrument financiar compus cu o obligație de a ceda unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare în componente separate de datorie și de capitaluri proprii. În cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă, aplicarea retroactivă a amendamentelor la IAS 32 implică separarea în două componente a capitalurilor proprii. Prima componentă constă în rezultat reportat și reprezintă dobânda cumulată atrasă de componenta de datorie. Cealaltă componentă este reprezentată de componenta inițială de capitaluri proprii. Prin urmare, o entitate nu trebuie să separe aceste două componente dacă componenta de datorie nu mai este valabilă la data aplicării amendamentelor.

▼M8

97D. Punctul 4 a fost modificat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice pentru aceeași perioadă anterioară amendamentele la punctul 3 din IFRS 7, cele la punctul 1 din IAS 28 și la punctul 1 din IAS 31 publicate în mai 2008. O entitate poate aplica amendamentul prospectiv.

▼M21

97E. Punctele 11 și 16 au fost modificate de *Clasificarea emisiunilor de drepturi* publicat în octombrie 2009. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 februarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

98. Prezentul standard înlocuiește IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* revizuit în 2000 ([1]).

99. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:

(a) SIC-5 *Clasificarea instrumentelor financiare – Prevederi pentru decontări contingente*;

(b) SIC-16 *Capital social – Instrumente proprii de capital reachiziționate (Acțiuni de trezorerie);* și

(c) SIC-17 *Capitaluri proprii – Costurile unei tranzacții de capital*.

100. Prezentul standard retrage proiectul de interpretare SIC D34 *Instrumente financiare – Instrumente sau drepturi răscumpărabile de deținător*.

Apendice

ÎNDRUMĂRI DE APLICARE

IAS 32 Instrumente financiare: prezentare

Prezentul apendice face parte integrantă din standard.

AG1 Prezentele îndrumări de aplicare explică aplicarea aspectelor deosebite ale standardului.

([1]) În august 2005 IASB a transferat toate furnizările de informații privind instrumentele financiare în IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat.*

▼B

AG2 Standardul nu tratează recunoaşterea sau evaluarea instrumentelor financiare. Dispoziţiile privind recunoaşterea şi evaluarea activelor financiare şi datoriilor financiare sunt stipulate în IAS 39.

DEFINIŢII (PUNCTELE 11-14)

Active financiare şi datorii financiare

AG3 Moneda (numerarul) este un activ financiar deoarece reprezintă mijlocul de schimb şi de aceea este baza de evaluare şi recunoaştere în situaţiile financiare a tuturor tranzacţiilor. Un depozit de numerar deţinut la o bancă sau la o instituţie financiară similară este considerat activ financiar deoarece reprezintă dreptul contractual al deponentului de a obţine numerar de la acea instituţie sau de a emite un cec sau un instrument similar din soldul contului în favoarea unui creditor pentru plata unei datorii financiare.

AG4 Exemple uzuale de active financiare reprezentând un drept contractual de a încasa numerar în viitor, cât şi de datorii financiare corespunzătoare reprezentând o obligaţie contractuală de a plăti numerarul în viitor sunt:

(a) conturi de creanţe şi datorii comerciale;

(b) efecte comerciale de încasat şi de plătit;

(c) împrumuturi de încasat şi de plătit;

(d) obligaţiuni de încasat şi de plătit.

În fiecare caz, dreptul contractual al uneia dintre părţi de a încasa (sau obligaţia de a plăti) lichidităţile este asociat cu obligaţia corespunzătoare a celeilalte părţi de a plăti (sau dreptul de a încasa).

AG5 Un alt tip de instrument financiar este acela pentru care beneficiul economic de încasat sau de cedat este un activ financiar, altul decât numerarul. De exemplu, un efect comercial plătibil în obligaţiuni guvernamentale dă deţinătorului dreptul contractual de a încasa, iar emitentului, obligaţia contractuală de a livra obligaţiunile guvernamentale, şi nu numerarul. Obligaţiunile sunt active financiare deoarece reprezintă obligaţia guvernului emitent de a plăti numerarul. Efectul comercial este, prin urmare, un activ financiar al deţinătorului şi o datorie financiară a emitentului.

AG6 Instrumentele de datorie „perpetue” (cum ar fi obligaţiunile „perpetue”, obligaţiunile negarantate şi efectele de capital) oferă în mod normal deţinătorului dreptul contractual de a primi plăţi în contul dobânzii la date fixe, cu extindere într-un viitor nedeterminat, fie fără drept de a primi o rambursare din principal, fie cu drept de rambursare a principalului în condiţii care fac rambursarea puţin probabilă sau foarte îndepărtată în viitor. De exemplu, o entitate poate emite un instrument financiar care să-i impună plăţi anuale egale perpetue sau la o rată a dobânzii stabilită la 8 % aplicată unei valori principale sau nominale stabilite la 1 000 u.m. ([1]). Presupunând că 8 % este rata dobânzii pe piaţă pentru instrument la data emiterii, emitentul îşi asumă obligaţia contractuală de a genera un flux de plăţi de dobânzi viitoare cu o valoare justă (valoare actualizată) de 1 000 u. m. la recunoaşterea iniţială. Deţinătorul şi emitentul instrumentului au un activ financiar şi, respectiv, o datorie financiară.

([1]) În aceste îndrumări, valorile monetare sunt exprimate în „unităţi monetare” (u.m.).

▼B

AG7 Un drept contractual sau o obligație contractuală de a primi, livra sau schimba instrumente financiare este prin el (ea) însuși (însăși) un instrument financiar. Un lanț de drepturi contractuale sau de obligații contractuale corespunde definiției unui instrument financiar dacă duce în final la primirea sau plata de numerar ori la achiziționarea sau emiterea unui instrument de capitaluri proprii.

AG8 Capacitatea de a exercita un drept contractual sau cerința de a satisface o obligație contractuală poate fi absolută sau poate fi contingentă apariției unui eveniment viitor. De exemplu, o garanție financiară este un drept contractual al creditorului să primească numerar de la girant și o obligație contractuală corespunzătoare a girantului de a plăti creditorului, dacă debitorul nu-și respectă obligația. Dreptul contractual și obligația contractuală există datorită unei tranzacții sau unui eveniment anterior (asumarea unei garanții), chiar dacă atât capacitatea creditorului de a-și exercita dreptul, cât și obligația girantului de a acționa sunt ambele contingente unui act de nerespectare a obligațiilor de către debitor. Dreptul contingent și obligația contingentă corespund definiției unui activ financiar și a unei datorii financiare, chiar dacă astfel de active și datorii nu sunt întotdeauna recunoscute în situațiile financiare. Unele dintre aceste drepturi și obligații contingente pot fi contractele de asigurări care intră sub incidența IFRS 4.

AG9 Conform IAS 17 *Contracte de leasing,* un contract de leasing financiar este privit în primul rând ca un drept al locatorului de a primi și o obligație a locatarului de a plăti un flux de plăți care sunt în mod substanțial similare cu plățile comune ale principalului și dobânzii, conform unui angajament de împrumut. Locatorul contabilizează investiția sa în creanța de încasat prin contractul de leasing, și nu în valoarea activului care face obiectul operațiunii de leasing. Un contract de leasing operațional, pe de altă parte, este considerat în primul rând un contract nefinalizat ce îl obligă pe locator să ofere dreptul de folosință a unui activ pentru perioade viitoare în schimbul unei contraprestații similare unui onorariu datorat pentru un serviciu. Locatorul continuă să contabilizeze activul ce face obiectul contractului de leasing, și nu creanțele de încasat în viitor conform prevederilor contractului. Prin urmare, un contract de leasing financiar este considerat un instrument financiar, iar un contract de leasing operațional nu este considerat un instrument financiar (cu excepția plăților curente individuale datorate și plătibile).

AG10 Activele corporale (cum ar fi stocurile, imobilizările corporale), bunurile în sistem de leasing și imobilizările necorporale (cum ar fi brevetele și mărcile) nu sunt active financiare. Controlul unor astfel de active corporale și necorporale creează oportunitatea generării unei intrări de numerar sau a unui alt activ financiar, dar nu generează un drept curent de a primi numerar sau un alt activ financiar.

AG11 Activele (cum ar fi cheltuielile în avans) pentru care beneficiile economice viitoare reprezintă primirea de bunuri sau servicii, și nu dreptul de a primi numerar sau un alt activ financiar, nu sunt active financiare. În mod similar, elemente cum ar fi venitul înregistrat în avans și majoritatea obligațiilor de garanție nu sunt datorii financiare deoarece ieșirea de beneficii economice asociate acestora reprezintă furnizarea de bunuri și servicii, și nu o obligație contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar.

▼B

AG12 Datoriile sau activele care nu sunt contractuale (cum ar fi impozitul pe profit generat ca rezultat al dispozițiilor legale impuse de autorități) nu sunt datorii financiare sau active financiare. Contabilizarea impozitului pe profit este tratată în IAS 12. În mod similar, obligațiile implicite, așa cum sunt definite în IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, nu rezultă din contracte și nu sunt datorii financiare.

Instrumente de capitaluri proprii

▼M6

AG13 Exemplele de instrumente de capitaluri proprii includ acțiunile ordinare care nu pot fi lichidate de deținător înainte de scadență, unele instrumente care pot fi lichidate înainte de scadență (a se vedea punctele 16A și 16B), unele instrumente care impun entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare (a se vedea punctele 16C și 16D), unele tipuri de acțiuni preferențiale (a se vedea punctele AG25 și AG26), precum și warrantele și opțiunile call emise care permit deținătorului subscrierea sau cumpărarea unui număr fix de acțiuni ordinare ale entității emitente care nu pot fi lichidate înainte de scadență în schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar. Obligația unei entități de a emite sau cumpăra un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe în numerar sau al unui alt activ financiar este un instrument de capitaluri proprii al entității (cu excepțiile menționate la punctul 22A). Cu toate acestea, dacă un astfel de contract conține o obligație pentru entitate de a plăti în numerar sau în alt activ financiar (altul decât un contract clasificat drept capital propriu în conformitate cu punctele 16A și 16B sau cu punctele 16C și 16D), el generează și o datorie pentru valoarea actualizată a sumei de răscumpărare [a se vedea punctul AG27 litera (a)]. Emitentul unor acțiuni ordinare care nu pot fi lichidate înainte de scadență își asumă o datorie atunci când acționează în mod oficial pentru a face distribuiri și devine obligat legal față de acționari să facă acest lucru. Acest lucru se poate întâmpla după luarea unei decizii de distribuire de dividende sau atunci când entitatea este lichidată, iar activele rămase după stingerea datoriilor se pot distribui acționarilor.

AG14 O opțiune call cumpărată sau alt contract similar achiziționat de o entitate care îi dă dreptul de a reachiziționa un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii în schimbul livrării unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar nu constituie un activ financiar al entității (cu excepțiile menționate la punctul 22A). În schimb, orice contravaloare plătită pentru un astfel de contract se deduce din capitalurile proprii.

Categoria de instrumente subordonată tuturor celorlalte categorii [punctele 16A litera (b) și 16C litera (b)]

AG14A Una din caracteristicile punctelor 16A și 16C este că instrumentul financiar este în categoria de instrumente care este subordonată tuturor celorlalte categorii.

AG14B Atunci când determină dacă un instrument este în categoria subordonată, o entitate evaluează pretențiile asupra instrumentului la lichidare ca și cum aceasta ar trebui să lichideze la data la care clasifică instrumentul. O entitate trebuie să reevalueze clasificarea dacă intervine o schimbare în circumstanțele relevante. De exemplu, dacă o entitate emite sau răscumpără un alt instrument financiar, acest lucru poate afecta măsura în care instrumentul în cauză este în categoria de instrumente subordonată tuturor celorlalte categorii.

▼**M6**

AG14C Un instrument care are un drept preferențial la lichidarea entității nu este un instrument care dă dreptul la o parte proporțională din activele nete ale entității. De exemplu, un instrument are un drept preferențial la lichidare dacă îi dă deținătorului său dreptul la un dividend în sumă fixă în cazul lichidării, în plus față de o parte din activele nete ale entității, în timp ce alte instrumente din categoria subordonată cu un drept la o parte proporțională din activele nete ale entității nu au același drept în cazul lichidării.

AG14D Dacă o entitate are doar o singură categorie de instrumente financiare, respectiva categorie trebuie tratată ca și cum ar fi subordonată tuturor celorlalte categorii.

Fluxurile de trezorerie preconizate totale care pot fi atribuite instrumentului pe durata de viață a acestuia [punctul 16A litera (e)]

AG14E Fluxurile de trezorerie preconizate totale ale instrumentului pe durata de viață a acestuia trebuie să se bazeze în mare parte pe profit sau pierdere, modificarea activelor nete recunoscute sau modificarea valorii juste a activelor nete recunoscute sau nerecunoscute ale entității pe durata de viață a instrumentului. Profitul sau pierderea și modificarea activelor nete recunoscute trebuie evaluate în conformitate cu IFRS-urile relevante.

Tranzacții încheiate de un deținător al instrumentului altul decât proprietarul entității (punctele 16A și 16C)

AG14F Deținătorul unui instrument financiar care poate fi lichidat înainte de scadență sau al unui instrument care impune entității o obligație de a livra unei alte părți o parte proporțională din activele nete ale entității doar la lichidare poate încheia tranzacții cu entitatea în altă calitate decât cea de proprietar. De exemplu, un deținător al instrumentului poate fi, de asemenea, angajat al entității. Doar fluxurile de trezorerie și termenii și condițiile contractuale ale instrumentului legate de deținătorul instrumentului în calitate de proprietar al entității trebuie luate în considerare în determinarea măsurii în care instrumentul trebuie clasificat drept capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16C.

AG14G Un exemplu îl constituie un parteneriat limitat cu parteneri limitați și generali. Anumiți parteneri generali pot furniza entității o garanție și pot fi remunerați pentru furnizarea respectivei garanții. În astfel de cazuri, garanția și fluxurile de trezorerie asociate acesteia sunt legate de deținătorii instrumentului în calitatea lor de garanți și nu în calitatea lor de proprietari ai entității. Prin urmare, o astfel de garanție și fluxurile de trezorerie asociate acesteia nu are avea drept rezultat considerarea partenerilor generali ca fiind subordonați partenerilor limitați și nu ar fi luată în considerare în momentul evaluării măsurii în care termenii contractuali ai instrumentelor parteneriatului limitat și ai instrumentelor parteneriatului general sunt identici.

AG14H Un alt exemplu este un angajament de împărțire a profitului sau pierderii prin care se împarte deținătorilor instrumentului profitul sau pierderea instrumentului pe baza serviciilor prestate sau a activităților generate în timpul anului în curs sau al anilor anteriori. Asemenea angajamente sunt tranzacții cu deținătorii instrumentului în calitatea lor de non-proprietari și nu trebuie luate în considerare în momentul evaluării caracteristicilor enumerate la punctul 16A sau la punctul 16C. Însă, angajamentele de împărțire a profitului sau pierderii prin care profitul sau pierderea se împarte deținătorilor instrumentului pe baza valorii nominale a instrumentelor lor raportat la celelalte instrumente din categorie sunt tranzacții cu deținătorii instrumentului în calitatea lor de proprietari și trebuie luate în considerare în momentul evaluării caracteristicilor enumerate la punctul 16A sau la punctul 16C.

▼M6

AG14I Fluxurile de trezorerie și termenii și condițiile unei tranzacții între deținătorul instrumentului (în calitatea sa de non-proprietar) și entitatea emitentă trebuie să fie similari unei tranzacții echivalente care ar putea interveni între un ne-deținător al instrumentului și entitatea emitentă.

Niciun alt instrument financiar sau contract cu fluxuri totale de trezorerie care fixează sau restricționează în mod substanțial rentabilitatea reziduală a deținătorului instrumentului (punctele 16B și 16D)

AG14J O condiție pentru clasificarea drept capitaluri proprii a unui instrument financiar care altminteri îndeplinește criteriile de la punctul 16A sau punctul 16C este ca entitatea să nu aibă alt instrument financiar sau contract care să aibă (a) fluxuri totale de trezorerie bazate în mod substanțial pe profit sau pierdere, schimbarea activelor nete recunoscute sau schimbarea valorii juste a activelor nete recunoscute sau nerecunoscute ale entității și (b) efectul de a restricționa sau fixa în mod substanțial rentabilitatea reziduală. Următoarele instrumente, când sunt încheiate în termeni comerciali normali cu părți neafiliate, este puțin probabil să împiedice instrumentele care altminteri îndeplinesc criteriile de la punctul 16A sau punctul 16C să fie clasificate drept capitaluri proprii:

(a) instrumente cu fluxuri totale de trezorerie bazate în mod substanțial pe active specifice al entității;

(b) instrumente cu fluxurile totale de trezorerie bazate pe un procentaj din venituri;

(c) contracte concepute pentru a recompensa angajați individuali pentru servicii prestate entității;

(d) contracte care cer plata unui procentaj nesemnificativ din profit pentru serviciile prestate sau bunurile furnizate.

▼B

Instrumente financiare derivate

AG15 Instrumentele financiare includ instrumente primare (cum ar fi creanțele, datoriile și instrumentele de capitaluri proprii) și instrumente financiare derivate (cum ar fi opțiunile financiare, futures și forward, swap-urile pe rata dobânzii și swap-urile valutare). Instrumentele financiare derivate corespund definiției unui instrument financiar și, în consecință, intră sub incidența prezentului standard.

AG16 Instrumentele financiare derivate creează drepturi și obligații care au drept efect transferul între părțile instrumentului al unuia sau al mai multor riscuri financiare inerente unui instrument financiar primar suport. La inițiere, instrumentele financiare derivate dau unei părți dreptul contractual de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă parte în condiții potențial favorabile, sau o obligație contractuală de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă parte în condiții care sunt potențial nefavorabile. Cu toate acestea, ele în general [1] nu au drept rezultat un transfer al instrumentului financiar primar suport la începerea contractului, și nici nu are loc în mod obligatoriu un transfer la scadența contractului. Unele instrumente înglobează atât dreptul, cât și obligația de a face schimbul. Din cauză că termenii schimbului sunt determinați la inițierea instrumentului derivat, deoarece prețurile de pe piețele financiare se modifică, respectivii termeni pot deveni atât favorabili, cât și nefavorabili.

[1] Acest lucru este adevărat pentru majoritatea instrumentelor derivate, dar nu pentru toate, de exemplu, în unele contracte încrucișate de swap valutar principalul este schimbat la începutul contractului (și reschimbat la scadență).

▼B

AG17 O opțiune put sau call pentru schimbarea instrumentelor financiare sau datoriilor financiare (adică instrumente financiare, altele decât propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității) dă deținătorului dreptul de a obține beneficii economice viitoare potențiale asociate cu modificări ale valorii juste a instrumentului financiar care stă la baza contractului. În mod contrar, emitentul opțiunii își asumă o obligație de a nu beneficia de potențiale beneficii economice viitoare sau de a suporta potențiale pierderi de beneficii economice asociate cu modificări ale valorii juste a instrumentului financiar suport. Dreptul contractual al deținătorului, precum și obligația emitentului corespund definiției activului financiar, respectiv definiției datoriei financiare. Instrumentul financiar suport al unui contract de opțiune poate fi orice activ financiar, inclusiv acțiuni ale altor entități și instrumente purtătoare de dobândă. Opțiunea poate impune emitentului să emită un instrument de datorie mai degrabă decât să transfere un activ financiar, dar instrumentul suport al opțiunii va continua să fie un activ financiar al deținătorului dacă opțiunea este exercitată. Dreptul deținătorului opțiunii de a schimba active financiare în condiții potențial favorabile, precum și obligația emitentului de a schimba active financiare în condiții potențial nefavorabile sunt diferite față de activele financiare suport ce urmează a fi schimbate prin exercitarea opțiunii. Natura dreptului deținătorului și a obligației emitentului nu este afectată de probabilitatea exercitării opțiunii.

AG18 Un alt exemplu de instrument financiar derivat este un contract forward ce urmează a fi lichidat peste șase luni, în care una dintre părți (cumpărătorul) promite să livreze 1 000 000 u.m. în numerar în schimbul unor obligațiuni guvernamentale cu rată fixă, cu valoare nominală de 1 000 000 u.m., iar cealaltă parte (vânzătorul) promite să livreze obligațiunile guvernamentale cu rată fixă, cu valoare nominală de 1 000 000 u.m. în schimbul sumei de 1 000 000 u.m. în numerar. Pe perioada celor șase luni, ambele părți au atât un drept contractual, cât și o obligație contractuală de a schimba instrumente financiare. Dacă prețul pieței pentru obligațiunile guvernamentale crește peste 1 000 000 u.m., condițiile vor fi favorabile cumpărătorului și nefavorabile vânzătorului; dacă prețul pieței scade sub 1 000 000 u.m., efectul va fi contrar. Cumpărătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului generat de deținerea unei opțiuni call, cât și o obligație contractuală (datorie financiară) similară obligației generate de emiterea unei opțiuni put; vânzătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului aferent deținerii unei opțiuni put, cât și o obligație contractuală (o datorie financiară) similară obligației generate de emiterea unei opțiuni call. Ca și în cazul opțiunilor, aceste drepturi și obligații contractuale constituie active financiare și datorii financiare separate și distincte de instrumentele financiare suport (obligațiunile și lichiditățile care fac obiectul schimbului). Ambele părți dintr-un contract forward au obligația de a executa la momentul convenit, în timp ce executarea unui contract de opțiuni are loc numai dacă și când deținătorul opțiunii alege să o exercite.

AG19 Multe alte tipuri de instrumente derivate încorporează un drept sau o obligație de a face schimburi viitoare, inclusiv swap-ul pe rata dobânzii și swap-ul valutar, contractele caps, collars și floors pe rata dobânzii, angajamentele de împrumut, facilitățile de emitere de efecte comerciale și acreditivele. Un contract swap pe rata dobânzii poate fi privit ca o variație a unui contract forward în care părțile sunt de acord să facă o serie de schimburi viitoare de valori sub formă de numerar, o valoare fiind calculată în funcție de o rată fluctuantă

▼B

a dobânzii, iar cealaltă în funcție de o rată fixă a dobânzii. Contractele futures sunt o altă variație a contractelor forward, deosebindu-se în principal prin faptul că sunt standardizate și tranzacționate la bursă.

Contracte de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare (punctele 8-10)

AG20 Contractele de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare nu corespund definiției unui instrument financiar deoarece dreptul contractual al unei părți de a primi un activ nefinanciar sau un serviciu și obligația corespunzătoare a celeilalte părți nu stabilesc un drept actual sau o obligație al(a) niciuneia dintre părți să primească, să livreze sau să schimbe un activ financiar. De exemplu, contractele care prevăd decontarea numai prin primirea sau livrarea unui element nefinanciar (de exemplu, o opțiune, un contract futures sau forward pe argint) nu sunt instrumente financiare. Multe contracte de mărfuri sunt de acest tip. Unele au o formă standardizată și sunt tranzacționate pe piețe organizate aproape la fel ca unele instrumente financiare derivate. De exemplu, un contract futures pe mărfuri poate fi fără dificultăți vândut sau cumpărat contra numerar, deoarece este cotat pentru tranzacționare la o bursă și poate schimba deținătorul de mai multe ori. În orice caz, părțile care vând sau cumpără contractul tranzacționează de fapt marfa de bază. Capacitatea de a vinde sau cumpăra un contract pe mărfuri contra numerar, ușurința cu care poate fi cumpărat sau vândut și posibilitatea negocierii unei decontări în numerar a obligației de a primi sau livra marfa nu modifică caracterul fundamental al contractului într-o manieră care creează un instrument financiar. Cu toate acestea, unele contracte de cumpărare sau vânzare a elementelor nefinanciare care pot fi decontate net sau prin schimbul instrumentelor financiare, sau în care elementul nefinanciar este ușor convertibil în numerar intră sub incidența standardului, ca și cum ar fi instrumente financiare (a se vedea punctul 8).

AG21 Un contract care implică primirea sau livrarea unor active corporale nu dă naștere unui activ financiar pentru o parte și unei datorii financiare pentru cealaltă parte, cu excepția cazului în care plata corespondentă este amânată după data la care activele tangibile sunt transferate. Este cazul vânzării sau cumpărării de bunuri pe credit comercial.

AG22 Unele contracte se referă la mărfuri, dar nu implică decontarea prin primirea sau livrarea fizică a mărfii. Ele specifică decontarea prin plăți de numerar care sunt determinate corespunzător unei formule din contract, și nu prin plata unor sume fixe. De exemplu, valoarea principalului unei obligațiuni poate fi calculată prin aplicarea prețului de piață al petrolului existent la scadența obligațiunii aferente unei cantități fixe de petrol. Valoarea principalului este indexată prin raportare la prețul unei mărfi, dar este decontată doar în numerar. Un astfel de contract constituie un instrument financiar.

AG23 Definiția instrumentelor financiare cuprinde, de asemenea, contractul care dă naștere unui activ nefinanciar sau unei datorii nefinanciare, în plus față de un activ financiar sau o datorie financiară. Astfel de instrumente financiare deseori dau uneia dintre părți opțiunea să schimbe un activ financiar cu unul nefinanciar. De exemplu, o obligațiune legată de petrol poate da dreptul deținătorului de a primi o serie de plăți fixe periodice de dobânzi și o sumă fixă de numerar la scadență, cu opțiunea de a schimba valoarea principalului cu o cantitate fixă de petrol. Intenția exercitării acestei opțiuni va varia în timp, depinzând de valoarea justă a petrolului raportată la rata de schimb petrol-bani (prețul de schimb) conținută de obligațiune. Intențiile deținătorului obligațiunii în ceea ce privește exercitarea opțiunii nu afectează fondul activelor componente. Activul financiar

▼B

al deținătorului, precum și obligația financiară a emitentului transformă obligațiunea într-un instrument financiar, indiferent de celelalte tipuri de active și datorii ce au fost, de asemenea, create.

AG24 [Eliminat]

PREZENTARE

Datorii și capitaluri proprii (punctele 15-27)

Fără obligație contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar (punctele 17-20)

AG25 Acțiunile preferențiale pot fi emise cu diferite drepturi aferente. Pentru a determina dacă o acțiune preferențială este o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii, emitentul evaluează drepturile speciale aferente acțiunii pentru a vedea dacă prezintă caracteristicile fundamentale ale unei datorii financiare. De exemplu, o acțiune preferențială care permite răscumpărarea la o anumită dată sau la opțiunea deținătorului conține o datorie financiară deoarece emitentul are obligația de a transfera active financiare deținătorului acțiunii. Potențiala incapacitate a unui emitent de a satisface obligația de răscumpărare a unei acțiuni preferențiale atunci când acest lucru este impus prin contract, fie din cauza lipsei fondurilor, a unei restricții statutare fie a insuficienței profiturilor sau rezervelor, nu anulează obligația. Opțiunea emitentului de a răscumpăra acțiunile contra numerar nu corespunde definiției unei datorii financiare deoarece emitentul nu are o obligație curentă de a transfera active financiare către ►**M5** proprietari ◄. În acest caz, răscumpărarea acțiunilor este de competența exclusivă a emitentului. O obligație ar putea apărea totuși în momentul în care emitentul acțiunilor își exercită opțiunea, de obicei prin notificarea formală a ►**M5** proprietarilor ◄ cu privire la intenția de a răscumpăra acțiunile.

AG26 Atunci când acțiunile preferențiale nu pot fi răscumpărate, clasificarea potrivită este determinată de alte drepturi aferente acțiunilor. Clasificarea se bazează pe evaluarea fondului angajamentelor contractuale și definițiilor unei datorii financiare și unui instrument de capitaluri proprii. Atunci când distribuirile acțiunilor preferențiale către ►**M5** proprietari ◄, fie ele cumulative fie necumulative, sunt la alegerea emitentului, acțiunile sunt instrumente de capitaluri proprii. Clasificarea acțiunilor preferențiale ca datorii financiare și instrumente de capitaluri proprii nu este afectată, de exemplu, de:

(a) o experiență trecută în efectuarea distribuirilor;

(b) o intenție de a face distribuiri în viitor;

(c) un posibil impact negativ asupra prețului acțiunilor ordinare ale emitentului dacă distribuirea nu este realizată (din cauza restricțiilor asupra plății dividendelor pentru acțiunile ordinare dacă dividendele nu sunt plătite pentru acțiunile preferențiale);

(d) valoarea rezervelor emitentului;

▼B

(e) așteptarea emitentului privind profitul sau pierderea pentru o perioadă; sau

(f) capacitatea sau incapacitatea emitentului de a influența valoarea profitului sau a pierderii din perioada respectivă.

Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității (punctele 21-24)

▼M6

AG27 Următoarele exemple ilustrează modul de clasificare a diferitelor tipuri de contracte privind propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității:

(a) Un contract care va fi decontat de către entitatea ce primește sau livrează un număr fix din propriile acțiuni fără contraprestații viitoare, sau care schimbă un număr fix de acțiuni proprii în schimbul unei sume fixe în numerar sau al altor active financiare, este un instrument de capitaluri proprii (cu excepțiile menționate la punctul 22A). În consecință, orice contraprestație primită sau plătită pentru un astfel de contract este adăugată direct sau dedusă direct din capitalurile proprii. Un exemplu ar fi o opțiune emisă pe acțiuni prin care partenerul are dreptul de a cumpăra un număr fix din acțiunile entității în schimbul unei sume fixe în numerar. Totuși, dacă acest contract impune entității să achiziționeze (să răscumpere) propriile acțiuni în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar la o dată fixă, determinabilă sau la cerere, entitatea recunoaște și o datorie financiară pentru valoarea actualizată a sumei răscumpărate (cu excepția instrumentelor care au toate caracteristicile și îndeplinesc condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D). Un exemplu ar fi obligația unei entități conform unui contract forward de a răscumpăra un număr fix din acțiunile proprii pentru o sumă fixă în numerar.

(b) Obligația unei entități de a achiziționa propriile acțiuni plătite în numerar generează o datorie financiară având valoarea actualizată a sumei de răscumpărare chiar dacă numărul acțiunilor pe care entitatea este obligată să le răscumpere nu este fixat sau obligația este condiționată de exercitarea drepturilor de răscumpărare ale partenerilor (cu excepțiile menționate la punctele 16A și 16B sau la punctele 16C și 16D). Un exemplu de obligație condiționată este o opțiune emisă care impune entității să răscumpere propriile acțiuni și să le plătească în numerar în cazul în care partenerul își exercită opțiunea.

(c) Un contract care va fi decontat în numerar sau în alt activ financiar este un activ financiar sau o datorie financiară, chiar dacă valoarea numerarului sau a altor active financiare care vor fi primite sau livrate se bazează pe modificări ale prețului pieței pentru capitalurile proprii ale entității (cu excepțiile menționate la punctele 16A și 16B sau la punctele 16C și 16D). Un exemplu ar fi o opțiune pe acțiuni decontată net în numerar.

▼B

(d) Un contract care va fi decontat într-un număr variabil de acțiuni proprii ale unei entități și a cărui valoare este egală cu o sumă fixă sau cu o sumă bazată pe modificările unei variabile de bază (de exemplu, prețul unei mărfi) este un activ financiar sau o datorie financiară. Un exemplu este o opțiune emisă de a cumpăra aur, care dacă este exercitată este decontată net în propriile instrumente de capitaluri proprii de către entitatea care furnizează un număr de instrumente egal ca valoare cu valoarea contractului. Un astfel de contract este un activ financiar sau o datorie financiară chiar dacă variabila de bază este prețul acțiunilor entității, și nu aurul.

▼B

În mod similar, un contract care va fi decontat printr-un număr fix de acțiuni proprii ale entității, dar drepturile atașate acelor acțiuni vor fi modificate astfel încât valoarea de decontare să fie egală cu o sumă fixă sau cu o sumă raportată la modificările variabilei de bază, este un activ financiar sau o datorie financiară.

Prevederi pentru decontările contingente (punctul 25)

AG28 Punctul 25 prevede că, în cazul în care o parte a unei prevederi privind o decontare contingentă care ar putea cere decontarea în numerar sau printr-un alt activ financiar (sau în alt mod care ar putea avea drept rezultat transformarea instrumentului în datorie financiară) nu este autentică, prevederea de decontare nu afectează clasificarea unui instrument financiar. Prin urmare, un contract care impune decontarea în numerar sau printr-un număr variabil din acțiunile entității numai în cazul apariției unui eveniment extrem de rar, atipic și foarte puțin probabil să apară este un instrument de capitaluri proprii. În mod similar, decontarea printr-un număr fix de acțiuni proprii ale entității poate fi exclusă contractual în condiții care nu intră în sfera de control a entității, dar dacă aceste condiții nu au o posibilitate veridică de apariție, clasificarea ca instrument financiar este cea potrivită.

Tratamentul în situațiile financiare consolidate

AG29 În situațiile financiare consolidate, o entitate prezintă interesele ►**M11** care nu controlează ◄ – adică interesele altor părți în capitalurile proprii și rezultatele filialelor entității – în conformitate cu IAS 1 și IAS 27. În clasificarea unui instrument financiar (sau a unei componente a acestuia) în situațiile financiare consolidate, o entitate ia în calcul toți termenii și toate condițiile stabilite între membrii grupului și deținătorii instrumentului pentru a stabili dacă grupul ca întreg are obligația de a ceda numerar sau un alt activ financiar pentru instrument sau să-l deconteze într-un mod care are ca rezultat o clasificare a datoriei. Când o filială din grup emite un instrument financiar și societatea-mamă sau altă entitate din grup convine asupra unor condiții suplimentare direct cu deținătorii instrumentului (de exemplu, o garanție), se poate ca grupul să nu aibă libertate de decizie asupra distribuirilor sau răscumpărării. Deși filiala poate clasifica corespunzător instrumentul în situațiile financiare individuale fără a lua în seamă acești termeni suplimentari, efectul altor acorduri între membrii grupului și deținătorii instrumentului este luat în considerare pentru a garanta faptul că situațiile financiare consolidate reflectă contractele și tranzacțiile pe care le-a încheiat grupul ca întreg. În măsura în care există o astfel de obligație sau o astfel de prevedere de decontare, instrumentul (sau componenta sa care face obiectul obligației) este clasificat drept datorie financiară în situațiile financiare consolidate.

▼M6

AG29A Anumite tipuri de instrumente care impun entității o obligație contractuală sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau cu punctele 16C și 16D. Clasificarea în conformitate cu aceste puncte este o excepție de la principiile altminteri aplicate în prezentul standard pentru clasificarea unui instrument. Această excepție nu este extinsă la clasificarea în situațiile financiare consolidate a intereselor care nu controlează. Prin urmare, instrumentele clasificate drept instrumente de capitaluri

▼M6

proprii fie în conformitate cu punctele 16A și 16B, fie în conformitate cu punctele 16C și 16D în situațiile financiare separate sau individuale care sunt participații care nu controlează sunt clasificate drept datorii în situațiile financiare consolidate ale grupului.

▼B

Instrumente financiare compuse (punctele 28-32)

AG30 Punctul 28 se aplică numai pentru emitenții instrumentelor financiare compuse nederivate. Punctul 28 nu tratează instrumentele financiare compuse din perspectiva deținătorilor. IAS 39 tratează separarea instrumentelor derivate încorporate din perspectiva deținătorilor de instrumente financiare compuse care conțin caracteristici de datorie și capitaluri proprii.

AG31 O formă uzuală pentru instrumentele financiare este un instrument de datorie cu o opțiune încorporată de conversie, cum ar fi obligațiunile convertibile în acțiuni ordinare ale emitentului, și fără alte caracteristici derivate încorporate. Punctul 28 prevede ca emitentul unui astfel de instrument financiar să prezinte componenta de datorie și componenta de capital propriu separat ►M5 în situația poziției financiare ◄, după cum urmează:

(a) Obligația emitentului de a face plăți programate ale dobânzii și ratei este o datorie financiară care există atâta timp cât instrumentul nu este convertit. La recunoașterea inițială, valoarea justă a componentei de datorie este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie determinate contractual și actualizate la rata dobânzii aplicată pe piață în acel moment instrumentelor cu statut de credit comparabil și care generează substanțial aceleași fluxuri de trezorerie, în aceleași condiții, dar fără opțiunea de conversie.

(b) Instrumentul de capital propriu este o opțiune încorporată de a converti datoria în capital propriu al emitentului. Valoarea justă a acestei opțiuni cuprinde valoarea-timp și valoarea intrinsecă, dacă aceasta există. Această opțiune are valoare la recunoașterea inițială chiar și atunci când este „în afara banilor” (out of the money).

AG32 În momentul conversiei unui instrument convertibil la scadență, entitatea derecunoaște componenta de datorie și o recunoaște drept capital propriu. Componenta inițială de capital propriu rămâne capital propriu (deși ar putea fi transferată de la un element-rând al capitalului la altul). Nu există câștig sau pierdere pentru conversia la scadență.

AG33 Când o entitate lichidează un instrument convertibil înainte de scadență prin intermediul unei răscumpărări sau reachiziționări anticipate în care privilegiile inițiale de conversie rămân nemodificate, entitatea alocă contravaloarea plătită și orice costuri de tranzacție privind răscumpărarea componentelor de datorie sau capital propriu ale instrumentului la data tranzacției. Metoda utilizată în alocarea contravalorii plătite și a costurilor tranzacției celor două componente separate este consecventă cu cea utilizată în alocarea inițială către componentele separate a încasărilor primite de entitate la emiterea instrumentului convertibil în conformitate cu punctele 28-32.

AG34 Odată ce alocarea contravalorii este făcută, orice câștig sau pierdere este tratat(ă) în conformitate cu principiile contabile aplicabile componentei respective, după cum urmează:

(a) valoarea câștigului sau pierderii ce ține de componenta de datorie este recunoscut(ă) în profit sau pierdere; și

(b) contravaloarea legată de componenta de capitaluri proprii este recunoscută în capitalurile proprii.

▼B

AG35 O entitate poate amenda termenii unui instrument convertibil pentru a genera conversia anticipată, de exemplu, prin oferirea unui raport de conversie mai atractiv sau prin plata altei contravalori suplimentare în cazul conversiei anticipate. Diferența, la data la care termenii sunt amendați, dintre valoarea justă a contravalorii pe care deținătorul o primește în momentul conversiei instrumentului în condițiile termenilor revizuiți, pe de o parte, și valoarea justă a contravalorii pe care deținătorul ar fi primit-o în condițiile inițiale, pe de altă parte, este recunoscută drept pierdere în profit sau pierdere.

Acțiuni de trezorerie (punctele 33 și 34)

AG36 Instrumentele proprii de capitaluri proprii ale unei entități nu sunt recunoscute ca activ financiar indiferent de motivul pentru care ele au fost reachiziționate. Punctul 33 prevede ca o entitate care își reachiziționează propriile instrumente de capitaluri proprii să le deducă din capitalul propriu. Totuși, atunci când o entitate deține propriile capitaluri în numele altor persoane, de exemplu, o instituție financiară care deține propriul capital în numele unui client, există o relație de reprezentare și prin urmare aceste participații nu sunt incluse în ►M5 situația poziției financiare a ◄ entității.

Dobânzi, dividende, pierderi și câștiguri (punctele 35-41)

AG37 Următorul exemplu ilustrează aplicarea prevederilor punctului 35 unui instrument financiar compus. Să presupunem că o acțiune preferențială non-cumulativă este obligatoriu răscumpărabilă contra numerar în cinci ani, dar dividendele sunt plătibile la alegerea exclusivă a entității înainte de data de răscumpărare. Un astfel de instrument este un instrument financiar compus, componenta de datorie fiind valoarea actualizată a valorii de răscumpărare. Evoluția discountului pe această componentă este recunoscută în profit sau pierdere și clasificată drept o cheltuială cu dobânzile. Dividendele plătite se referă la componenta de capitaluri proprii și prin urmare sunt recunoscute ca distribuiri din profit sau pierdere. Un tratament similar ar fi aplicabil dacă răscumpărarea nu ar fi obligatorie, ci la alegerea deținătorului, sau dacă acțiunea ar fi fost în mod obligatoriu convertibilă într-un număr variabil de acțiuni ordinare calculate astfel încât să fie egale cu o sumă fixă sau cu o sumă bazată pe modificări ale unei variabile de bază (de exemplu, o marfă). Totuși, dacă sunt adăugate dividendele neplătite la suma răscumpărării, întregul instrument constituie o datorie. În acest caz, dividendele sunt clasificate drept cheltuieli cu dobânzile.

Compensarea unui activ financiar și a unei datorii financiare (punctele 42-50)

AG38 Pentru a compensa un activ financiar și o datorie financiară, o entitate trebuie să aibă un drept legal executoriu pentru a compensa sumele recunoscute. O entitate poate avea un drept condiționat de a compensa valorile recunoscute, cum este cazul unui contract de compensare globală sau al unor forme de datorii ipotecare, dar astfel de drepturi sunt executorii numai în cazul apariției unor evenimente viitoare, de obicei în cazul neîndeplinirii unor obligații de către partener. Așadar, un astfel de acord nu îndeplinește condițiile pentru compensare.

AG39 Standardul nu prevede un tratament special pentru așa-numitele „instrumente sintetice”, care sunt grupări de instrumente financiare separate achiziționate și deținute pentru a imita caracteristicile altui instrument. De exemplu, o datorie pe termen lung cu o rată fluctuantă combinată cu un swap pe rata dobânzii care implică încasarea de plăți variabile și efectuarea de plăți fixe este sintetizată într-o datorie cu rată fixă pe termen lung. Fiecare dintre componentele separate ale unui „instrument sintetic” reprezintă un drept contractual sau o obligație contractuală cu propriii termeni și propriile condiții, putând fi transferat(ă) sau decontat(ă) separat. Fiecare instrument financiar

▼B

este expus unor riscuri care pot diferi de riscurile la care sunt expuse alte instrumente financiare. Astfel, atunci când un instrument financiar dintr-un „instrument sintetic” este un activ, iar altul este o datorie, ele nu sunt compensate și prezentate în ►M5 situația poziției financiare a ◄ entității pe o bază netă decât dacă îndeplinesc condițiile pentru compensare de la punctul 42.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Activele financiare și datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere [punctul 94 litera (f)]

AG40 [Eliminat]

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 33

Rezultatul pe acțiune

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie principiile necesare pentru determinarea și prezentarea rezultatului pe acțiune, care să permită o mai bună comparare a indicatorilor de performanță ai diferitelor entități ►M5 în aceeași perioadă ◄ de raportare, precum și a indicatorilor aceleiași entități de la o perioadă de raportare la alta. Deși datele privind rezultatul pe acțiune au o utilitate limitată din cauza diferitelor politici contabile aplicate, în scopul determinării „rezultatului", acuratețea raportării financiare este mărită dacă numitorul se determină prin metode consecvente. Prezentul standard se concentrează asupra calculului numitorului rezultatului pe acțiune.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie aplicat:

(a) situațiilor financiare separate sau individuale ale unei entități:

(i) ale cărei acțiuni ordinare sau acțiuni ordinare potențiale sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o altă piață nereglementată/OTC, inclusiv piețele locale și regionale); sau

(ii) care își înaintează, sau este pe cale de a își înainta, situațiile financiare unei comisii de reglementare a titlurilor de valori sau unei alte organizații de reglementare, în scopul emiterii de acțiuni ordinare pe o piață publică; și

(b) situațiilor financiare consolidate ale unui grup cu o societate-mamă:

(i) ale cărei acțiuni ordinare sau acțiuni ordinare potențiale sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o altă piață nereglementată/OTC, inclusiv piețele locale și regionale); sau

(ii) care își înaintează, sau este pe cale de a își înainta, situațiile financiare unei comisii de reglementare a titlurilor de valori sau unei alte organizații de reglementare, în scopul emiterii de acțiuni ordinare pe o piață publică.

3. O entitate care prezintă rezultatul pe acțiune trebuie să calculeze și să prezinte acest rezultat pe acțiune în conformitate cu prezentul standard.

4. Atunci când o entitate prezintă atât situații financiare consolidate, cât și situații financiare individuale întocmite în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, prezentările de informații prevăzute de prezentul standard trebuie să fie întocmite doar pe baza informațiilor consolidate. O entitate care alege să prezinte rezultatul pe acțiune pe baza situațiilor sale financiare individuale trebuie să prezinte astfel de informații referitoare la rezultatul pe acțiune doar în situația individuală a veniturilor și a cheltuielilor. O entitate nu trebuie să prezinte un astfel de rezultat pe acțiune în situațiile financiare consolidate.

▼M5

4A. Dacă o entitate prezintă componentele profitului sau pierderii într-o situație distinctă a veniturilor așa cum este prevăzut la punctul 81 din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007), entitatea prezintă rezultatul pe acțiune numai în acea situație distinctă.

▼B

DEFINIȚII

5. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

Antidiluarea este o creștere a rezultatului pe acțiune sau o reducere a pierderii pe acțiune rezultată în ipoteza că instrumentele convertibile sunt convertite, că opțiunile sau warrantele sunt exercitate, sau că acțiunile ordinare sunt emise după îndeplinirea anumitor condiții specificate.

Un *contract condiționat privind emisiunea de acțiuni* este un contract de emisiune de acțiuni care depinde de îndeplinirea unor condiții specificate.

Acțiunile ordinare care pot fi emise în mod condiționat sunt acțiuni ordinare care pot fi emise pentru o sumă foarte mică sau egală cu zero sau pentru alte tipuri de contraprestații după îndeplinirea unor condiții specificate într-un contract condiționat privind emisiunea de acțiuni.

Diluarea este o reducere a rezultatului pe acțiune sau o creștere a pierderii pe acțiune rezultată în ipoteza că instrumentele convertibile sunt convertite, că opțiunile sau warrantele sunt exercitate, sau că acțiunile ordinare sunt emise după îndeplinirea unor condiții specificate.

Opțiunile, warrantele și echivalentele acestora sunt instrumentele financiare care îi conferă deținătorului dreptul de a cumpăra acțiuni ordinare.

O *acțiune ordinară* este un instrument de capitaluri proprii care este subordonat tuturor celorlalte clase de instrumente de capitaluri proprii.

O *acțiune ordinară potențială* este un instrument financiar sau alt contract care îi poate da deținătorului dreptul la acțiuni ordinare.

Opțiunile put pe acțiunile ordinare sunt contracte care îi dau deținătorului dreptul de a vinde acțiuni ordinare la un preț specificat pentru o anumită perioadă.

6. Acțiunile ordinare participă la profitul aferent exercițiului numai după distribuirea profitului aferent celorlalte tipuri de acțiuni, de exemplu, cele preferențiale. O entitate poate emite mai multe clase de acțiuni ordinare. Acțiunile ordinare din aceeași clasă au aceleași drepturi de a primi dividende.

7. Exemple de acțiuni ordinare potențiale sunt:

(a) datoriile financiare sau instrumentele de capitaluri proprii, inclusiv acțiunile preferențiale, convertibile în acțiuni ordinare;

(b) opțiunile și warrantele;

(c) acțiunile care vor fi emise numai după îndeplinirea anumitor condiții ce rezultă din angajamente contractuale, de exemplu, cumpărarea unei întreprinderi sau a altor active.

▼B

8. Termenii definiți în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat la punctul 11 al IAS 32, cu excepția cazului când nu se specifică altfel. IAS 32 definește instrumentul financiar, activul financiar, datoria financiară, instrumentul de capitaluri proprii și valoarea justă și oferă îndrumări pentru aplicarea acelor definiții.

EVALUARE

Rezultat de bază pe acțiune

9. O entitate trebuie să calculeze valoarea rezultatului de bază pe acțiune pentru profitul sau pierderea atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă și, dacă aceste informații sunt prezentate, profitul sau pierderea din activități continue atribuibile acelor acționari.

10. Rezultatul de bază pe acțiune trebuie să se calculeze împărțind profitul sau pierderea atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă (numărătorul) la media ponderată a acțiunilor ordinare în circulație (numitorul) pe parcursul perioadei.

11. Obiectivul informațiilor cu privire la rezultatul de bază pe acțiune este de a evalua cota-parte a fiecărei acțiuni ordinare a unei societăți-mamă în performanța entității pe parcursul perioadei de raportare.

Rezultate

12. În scopul calculării rezultatului de bază pe acțiune, valorile atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă cu privire la:

(a) profitul sau pierderea din activitățile continue atribuibile societății-mamă; și

(b) profitul sau pierderea atribuibile societății-mamă

trebuie să fie valorile de la literele (a) și (b) ajustate cu valorile rezultate după impozitare ale dividendelor preferențiale, cu diferențele ce rezultă din decontarea acțiunilor preferențiale, precum și cu alte efecte similare ale acțiunilor preferențiale clasificate drept capitaluri proprii.

13. Toate elementele de venituri și cheltuieli atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă recunoscute într-o perioadă, inclusiv cheltuielile cu impozitele și dividendele acțiunilor preferențiale clasificate drept datorii, contribuie la determinarea profiturilor sau pierderilor aferente perioadei, atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă (a se vedea IAS 1 ►**M5** ——————— ◄).

14. Valoarea dividendelor preferențiale după impozitare, care este dedusă din profit sau pierdere, este următoarea:

(a) valoarea după impozitare a oricăror dividende preferențiale, aferente acțiunilor preferențiale necumulative, declarate pentru perioadă; și

(b) valoarea după impozitare a dividendelor preferențiale, aferente acțiunilor preferențiale cumulative, prevăzute pentru perioada respectivă, indiferent dacă asemenea dividende au fost declarate sau nu. Valoarea dividendelor preferențiale pentru perioadă nu include valoarea oricăror dividende preferențiale aferente acțiunilor preferențiale cumulate, plătite sau declarate pentru perioada curentă cu privire la perioadele anterioare.

▼B

15. Acțiuni preferențiale care prevăd un dividend inițial scăzut pentru a compensa entitatea pentru vânzarea acțiunilor preferențiale cu preț redus, sau un dividend peste prețul pieței pentru perioadele ulterioare pentru a compensa investitorii pentru cumpărarea acțiunilor preferențiale la un preț majorat sunt câteodată considerate acțiuni preferențiale cu rată crescătoare. Orice element original de reducere sau de majorare aferent acțiunilor preferențiale cu rată crescătoare este amortizat la rezultatul reportat utilizând metoda dobânzii efective și este tratat ca dividend preferențial în scopul calculării rezultatului pe acțiune.

16. Acțiunile preferențiale pot fi răscumpărate printr-o ofertă scrisă de achiziție din partea entității către acționari. Surplusul valorii juste a contravalorii plătite acționarilor preferențiali față de valoarea contabilă a acțiunilor preferențiale reprezintă o rentabilitate pentru deținătorii de acțiuni preferențiale și o datorie la rezultatul reportat pentru entitate. Această valoare este dedusă din calculul pierderilor sau profiturilor atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă.

17. Conversia anticipată a acțiunilor preferențiale convertibile poate fi generată de către o entitate prin modificări favorabile ale condițiilor inițiale ale conversiei sau prin plata unei contraprestații suplimentare. Surplusul valorii juste a acțiunilor ordinare sau a altei contravalori plătite față de valoarea justă a acțiunilor ordinare care pot fi emise în conformitate cu termenele inițiale de conversie reprezintă o rentabilitate pentru acționarii preferențiali și este dedus din calculul profitului sau pierderii atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă.

18. Orice surplus al valorii contabile a acțiunilor preferențiale față de valoarea justă a contravalorii plătite pentru decontarea lor se adaugă în calcularea profitului sau pierderii atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă.

Acțiuni

19. În scopul calculării rezultatului de bază pe acțiune, numărul acțiunilor ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a acțiunilor ordinare în circulație în perioada respectivă.

20. Utilizarea mediei ponderate a acțiunilor ordinare în circulație în perioada respectivă reflectă posibilitatea ca valoarea capitalului acționarilor să fi variat în timpul perioadei, ca urmare a unui număr mai mare sau mai mic de acțiuni aflate în circulație în orice moment. Media ponderată a acțiunilor ordinare în circulație în timpul perioadei este numărul de acțiuni ordinare în circulație la începutul perioadei, ajustat cu numărul de acțiuni răscumpărate sau emise în perioada respectivă, înmulțit cu un factor de ponderare a timpului. Factorul de ponderare a timpului este numărul de zile în care acțiunile respective s-au aflat în circulație, ca proporție din numărul total de zile ale perioadei; în multe situații, este adecvată o aproximare rezonabilă a acestei medii ponderate.

21. În majoritatea cazurilor, acțiunile sunt incluse în media ponderată a acțiunilor de la data la care contraprestația devine creanță (aceasta este de obicei data la care au fost emise), de exemplu:

(a) acțiunile ordinare emise contra numerar sunt incluse când numerarul se înregistrează drept creanță;

(b) acțiunile ordinare emise în urma reinvestirii voluntare a dividendelor în acțiunile ordinare sau preferențiale sunt incluse la data reinvestirii dividendelor;

▼B

(c) acțiunile ordinare emise în urma conversiei unui instrument de datorie în acțiuni ordinare sunt incluse de la data la care încetează acumularea dobânzii;

(d) acțiunile ordinare emise în schimbul dobânzii sau a principalului aferente altor instrumente financiare sunt incluse de la data la care încetează acumularea dobânzii;

(e) acțiunile ordinare emise în schimbul decontării unei datorii a entității sunt incluse de la data decontării datoriei;

(f) acțiunile ordinare emise ca o contravaloare a achiziționării unui activ, altul decât numerarul, sunt incluse la data la care se recunoaște achiziția; și

(g) acțiunile ordinare emise în schimbul prestării de servicii entității sunt incluse pe măsură ce se prestează serviciile.

Plasarea în timp a includerii acțiunilor ordinare este determinată de termenele și condițiile specifice asociate emisiunii lor. Este necesar să se acorde atenția cuvenită conținutului oricărui contract conex emiterii.

▼M12

22. Acțiunile ordinare emise ca parte a contravalorii transferate într-o combinare de întreprinderi sunt incluse în numărul mediu ponderat al acțiunilor de la data achiziției. Acest lucru se datorează faptului că dobânditorul include în situația rezultatului global profiturile și pierderile de la acea dată ale entității dobândite.

▼B

23. Acțiunile ordinare care vor fi emise la conversia unui instrument convertibil obligatoriu sunt incluse în calculul rezultatului pe acțiune de bază începând cu data încheierii contractului.

24. Acțiunile care pot fi emise în mod condiționat sunt tratate ca fiind în circulație și sunt incluse în calculul rezultatului de bază pe acțiune doar de la data la care sunt îndeplinite toate condițiile necesare (când evenimentele au avut loc). Acțiunile care sunt emise doar după trecerea unei perioade de timp nu sunt acțiuni care pot fi emise în mod condiționat, deoarece trecerea timpului este o certitudine. Acțiunile ordinare în circulație care pot fi restituite în mod condiționat (adică fac obiectul revocării) nu sunt tratate ca fiind în circulație și sunt excluse din calculul rezultatului de bază pe acțiune până la data la care acțiunile nu mai fac obiectul revocării.

25. [Eliminat]

26. Media ponderată a acțiunilor în circulație în exercițiul respectiv, precum și mediile ponderate calculate pentru toate perioadele prezentate trebuie ajustate în cazul unor evenimente, altele decât conversia acțiunilor ordinare potențiale, care au modificat numărul de acțiuni ordinare aflate în circulație fără a genera o modificare corespunzătoare a resurselor.

27. Acțiunile ordinare se pot emite sau numărul acțiunilor în circulație poate fi redus fără să aibă loc o modificare corespunzătoare a resurselor. Exemplele includ:

(a) o capitalizare sau o emisiune de acțiuni gratuite (numite uneori dividende de capital);

(b) un element de prime în orice altă emisiune, de exemplu, un element de prime în cazul unei emisiuni de drepturi pentru acționarii existenți;

(c) o divizare a acțiunilor; și

(d) o reversie a divizării acțiunilor (consolidarea acțiunilor).

▼B

28. În cazul unei capitalizări sau unei emisiuni de acțiuni gratuite, ori a unei divizări a acțiunilor, acțiunile ordinare se emit pentru acționarii existenți fără nicio contraprestație suplimentară. Prin urmare, crește numărul acțiunilor ordinare în circulație fără ca acest lucru să determine o creștere o resurselor. Numărul acțiunilor ordinare în circulație înaintea operațiunii respective se ajustează cu modificarea proporțională a numărului de acțiuni ordinare în circulație ca și când operațiunea ar fi avut loc la începutul primului exercițiu raportat. De exemplu, în cazul unei emisiuni de acțiuni gratuite într-un raport de doi la unu, numărul acțiunilor ordinare în circulație înainte de emisiune se înmulțește cu trei pentru a se obține noul număr total de acțiuni ordinare, sau cu doi pentru a se obține numărul suplimentar de acțiuni ordinare.

29. O consolidare a acțiunilor ordinare reduce, în general, numărul acțiunilor ordinare în circulație fără o reducere corespunzătoare a resurselor. Cu toate acestea, atunci când efectul general este răscumpărarea acțiunilor la valoarea lor justă, reducerea numărului acțiunilor ordinare în circulație este rezultatul unei reduceri corespunzătoare a resurselor. Un exemplu este consolidarea acțiunilor combinată cu un dividend special. Media ponderată a acțiunilor ordinare în circulație pentru perioada în care are loc tranzacția combinată este ajustată pentru reducerea numărului acțiunilor ordinare de la data recunoașterii dividendului special.

Rezultat pe acțiune diluat

30. O entitate trebuie să calculeze valorile rezultatului pe acțiune diluat pentru profitul sau pierderea de atribuit acționarilor ordinari ai societății-mamă și, dacă sunt prezentate, pentru profitul sau pierderea ce derivă din activitățile continue atribuibile acelor acționari.

31. În scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat, o entitate trebuie să ajusteze profitul sau pierderea atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă și media ponderată a acțiunilor în circulație, cu efectele tuturor acțiunilor ordinare potențial diluante.

32. Obiectivul rezultatului pe acțiune diluat este conform cu acela al rezultatului de bază pe acțiune – și anume, de a evalua participarea fiecărei acțiuni ordinare ►**M5** în performanța ◄ unei entități – luându-se în considerare influența tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante aflate în circulație în exercițiul respectiv. Drept rezultat:

(a) profitul sau pierderea atribuibilă acționarilor ordinari ai societății-mamă se majorează cu valoarea după impozitare a dividendelor și dobânzii recunoscute în cursul perioadei, aferentă acțiunilor ordinare potențial diluante, și sunt ajustate în funcție de orice alte modificări ale veniturilor sau cheltuielilor care ar rezulta din conversia acțiunilor ordinare potențial diluante; și

(b) media ponderată a acțiunilor ordinare în circulație este majorată cu media ponderată a acțiunilor ordinare suplimentare care s-ar fi aflat în circulație în cazul conversiei tuturor acțiunilor ordinare potențial diluante.

▼B

Rezultate

33. În scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat, o entitate trebuie să ajusteze profitul sau pierderea atribuibilă acționarilor ordinari ai societății-mamă, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12, cu efectul după impozitare al:

(a) oricăror dividende sau al altor elemente aferente acțiunilor ordinare potențial diluante, care au fost deduse pentru a se ajunge la profitul sau pierderea atribuibilă acționarilor ordinari ai societății-mamă, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12;

(b) oricărei dobânzi recunoscute în exercițiul respectiv corespunzătoare acțiunilor ordinare potențial diluante; și

(c) oricăror alte modificări ale veniturilor sau cheltuielilor care ar fi generate în urma conversiei acțiunilor ordinare potențial diluante.

34. După ce acțiunile ordinare potențiale sunt convertite în acțiuni ordinare, elementele identificate la punctul 33 literele (a)-(c) nu mai apar. În schimb, noile acțiuni ordinare au dreptul să participe la profitul sau pierderea atribuibilă acționarilor ordinari ai societății-mamă. Prin urmare, profitul sau pierderea atribuibilă acționarilor ordinari ai societății-mamă, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12, este ajustat(ă) cu elementele identificate la punctul 33 literele (a)-(c) și cu oricare impozite conexe. Cheltuielile asociate acțiunilor ordinare potențiale includ costuri de tranzacție și reduceri contabilizate utilizând metoda dobânzii efective (a se vedea punctul 9 din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, revizuit în 2003).

35. Conversia unor acțiuni ordinare potențiale poate determina modificări substanțiale ale veniturilor sau cheltuielilor. De exemplu, reducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente acțiunilor ordinare potențiale, precum și creșterea rezultată a profitului sau reducerea pierderii pot genera o creștere a cheltuielilor aferente unui plan de participare nediscreționară la profit a angajaților. În scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat, profitul sau pierderea de atribuit acționarilor ordinari ai societății-mamă se ajustează pentru orice astfel de modificări semnificative ale veniturilor sau cheltuielilor.

Acțiuni

36. În scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat, numărul de acțiuni ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a acțiunilor ordinare, calculată în conformitate cu punctele 19 și 26, plus media ponderată a acțiunilor ordinare care vor fi emise cu ocazia conversiei tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante în acțiuni ordinare. Acțiunile ordinare potențiale diluante trebuie considerate drept transformate în acțiuni ordinare la începutul exercițiului sau, dacă mai târziu, la data emisiunii de acțiuni ordinare potențiale.

37. Acțiunile ordinare potențiale diluante trebuie determinate separat pentru fiecare perioadă prezentată. Numărul acțiunilor ordinare potențiale diluante incluse în perioada anuală nu reprezintă media ponderată a acțiunilor ordinare potențiale diluante incluse în fiecare calculare interimară.

▼B

38. Acțiunile ordinare potențiale sunt ponderate pentru perioada în care sunt în circulație. Acțiunile ordinare potențiale care sunt anulate sau care sunt lăsate să își piardă valabilitatea în timpul perioadei sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat doar pentru perioada de timp în care sunt în circulație. Acțiunile ordinare potențiale care sunt convertite în acțiuni ordinare în timpul perioadei sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat de la începutul perioadei până la data conversiei; de la data conversiei, acțiunile ordinare care rezultă sunt incluse atât în rezultatul de bază pe acțiune, cât și în cel pe acțiune diluat.

39. Numărul de acțiuni ordinare emise în cazul conversiei acțiunilor ordinare potențiale diluante se determină conform clauzelor asociate acțiunilor ordinare potențiale. Atunci când există mai mult de o bază de conversie, calculul utilizează cea mai avantajoasă rată de conversie sau cel mai avantajos preț de exercitare din punctul de vedere al deținătorului de acțiuni ordinare potențiale.

40. O filială, o asociere în participație sau o entitate asociată poate emite, către părți, altele decât societatea-mamă, asociatul într-o asociere în participație sau investitorul potențial, acțiuni ordinare potențiale convertibile fie în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, fie în acțiuni ordinare ale societății-mamă, ale asociatului într-o asociere în participație sau ale investitorului (entitatea raportoare). Dacă aceste acțiuni ordinare potențiale ale filialei, asocierii în participație sau entității asociate au efect de diluare asupra rezultatului de bază pe acțiune al entității raportoare, ele sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat.

Acțiuni ordinare potențiale diluante

41. Acțiunile ordinare potențiale trebuie tratate drept diluante atunci și numai atunci când, în urma conversiei lor în acțiuni ordinare, ar scădea rezultatul pe acțiune sau ar crește pierderile pe acțiune din operațiunile continue.

42. O entitate utilizează profitul sau pierderea din operațiunile continue atribuibilă societății-mamă ca număr de control în a stabili dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante. Profitul sau pierderea din operațiunile continue atribuibile societății-mamă este ajustat(ă) în conformitate cu punctul 12 și exclude elementele referitoare la activitățile întrerupte.

43. Acțiunile ordinare potențiale sunt antidiluante atunci când conversia lor în acțiuni ordinare ar majora rezultatul pe acțiune sau ar diminua pierderea pe acțiune din activitățile continue. Calcularea rezultatului pe acțiune diluat nu ia în considerare ipoteze precum conversia, exercitarea sau un alt aspect legat de acțiunile potențiale ordinare care ar avea un efect de antidiluare asupra rezultatului pe acțiune.

44. Atunci când se determină dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante, fiecare emisiune sau serie de acțiuni ordinare potențiale este luată în considerare separat, și nu în totalitatea lor. Ordinea în care sunt luate în considerare acțiunile ordinare potențiale poate influența calitatea lor de a fi sau nu diluante. Prin urmare, pentru maximizarea diluării rezultatului de bază pe acțiune, fiecare emisiune sau serie de acțiuni ordinare potențiale este luată în

▼B

considerare în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puțin diluante, adică acțiunile ordinare potențiale diluante cu cel mai mic „rezultat pe acțiune incrementală” sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluant înaintea celor cu un rezultat mai ridicat pe acțiune incrementală. Opțiunile și warrantele sunt în general incluse primele, deoarece acestea nu afectează numărătorul calculului.

Opțiuni, warrante și echivalentele acestora

45. În scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat, o entitate trebuie să plece de la ipoteza că opțiunile și warrantelor diluante ale entității au fost executate. Sumele rezultate ca urmare a presupunerii exercitării acestor instrumente trebuie considerate drept primite din emisiunea de acțiuni ordinare la prețul mediu pe piață al acțiunilor ordinare ale perioadei. Diferența dintre numărul de acțiuni ordinare emise și numărul de acțiuni ordinare care ar fi fost emise la prețul mediu pe piață al acțiunilor ordinare pe parcursul perioadei trebuie tratată ca o emisiune de acțiuni ordinare fără nicio contraprestație.

46. Opțiunile și warrantele sunt diluante când ar avea drept rezultat o emisiune de acțiuni ordinare cu un preț mai mic decât prețul mediu pe piață al acțiunilor ordinare în perioada respectivă. Valoarea diluării este prețul mediu pe piață al acțiunilor ordinare în perioada respectivă minus prețul de emisiune. Prin urmare, pentru a calcula rezultatul pe acțiune diluat, acțiunile potențiale ordinare sunt tratate ca fiind compuse din:

(a) un contract de emisiune a unui anumit număr de acțiuni ordinare la prețul mediu pe piață în perioada respectivă. Se presupune că astfel de acțiuni ordinare sunt evaluate fidel și că nu sunt nici diluante, nici antidiluante. Ele nu se iau în considerare în calcularea rezultatului pe acțiune diluat;

(b) un contract de emisiune a restului de acțiuni ordinare, fără nicio contraprestație. Astfel de acțiuni ordinare nu generează niciun fel de încasare și nu au niciun efect asupra profitului sau pierderii atribuibil(e) acțiunilor ordinare în circulație. Prin urmare, aceste acțiuni sunt diluante și se adaugă numărului de acțiuni ordinare în circulație pentru calcularea rezultatului pe acțiune diluat.

47. Opțiunile și warrantele au un efect de diluare doar atunci când prețul mediu pe piață al acțiunilor ordinare în perioada respectivă depășește prețul exercițiului pentru opțiuni și warrante (adică sunt „în bani” – „in the money”). Rezultatul pe acțiune raportat anterior nu este ajustat retroactiv pentru a reflecta modificările prețului acțiunilor ordinare.

47A În cazul opțiunilor pe acțiuni și a altor acorduri de plată pe bază de acțiuni cărora li se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, prețul de emisiune la care se referă punctul 46 și prețul de exercitare la care se referă punctul 47 trebuie să includă valoarea justă a oricăror bunuri sau servicii ce trebuie să fie furnizate entității în viitor ►**M5** în opțiunea pe acțiune sau în acordul ◄ de plată pe bază de acțiuni.

48. Opțiunile pe acțiuni ale angajaților cu termene fixe sau determinabile și acțiunile ordinare revocabile sunt tratate ca opțiuni în calcularea rezultatului pe acțiune diluat, deși ele pot fi condiționate de intrarea în drepturi. Ele sunt tratate ca fiind în circulație la data acordării. Opțiunile pe acțiuni ale angajaților condiționate de performanță sunt tratate ca fiind acțiuni care pot fi emise în mod condiționat, deoarece emisiunea lor este condiționată de îndeplinirea unor condiții specifice, pe lângă cea de trecere a unei anumite perioade de timp.

▼B

Instrumente convertibile

49. Efectul de diluare al instrumentelor convertibile trebuie reflectat în rezultatul pe acțiune diluat în conformitate cu punctele 33 și 36.

50. Acțiunile preferențiale convertibile sunt antidiluante oricând valoarea dividendului unor astfel de acțiuni declarate sau acumulate în perioada curentă pe acțiune ordinară care poate fi obținut în urma conversiei depășește valoarea rezultatului de bază pe acțiune. În mod similar, datoria convertibilă este antidiluantă ori de câte ori dobânda sa (valoarea netă după impozitare sau alte modificări ale venitului sau cheltuielilor) pe acțiune ordinară care poate fi obținută în urma conversiei depășește valoarea rezultatului de bază pe acțiune.

51. Răscumpărarea sau conversia indusă a acțiunilor preferențiale convertibile poate afecta doar o parte a acțiunilor preferențiale convertibile care erau anterior în circulație. În astfel de cazuri, orice surplus al contraprestației la care se face referire la punctul 17 este atribuit acelor acțiuni care sunt răscumpărate sau convertite pentru a determina determinării dacă acțiunile preferențiale care rămân în circulație sunt diluante. Acțiunile răscumpărate sau convertite sunt luate în considerare separat de acțiunile care nu sunt răscumpărate sau convertite.

Acțiuni care pot fi emise în mod condiționat

52. Ca și în cazul calculării rezultatului pe acțiune de bază, acțiunile ordinare care pot fi emise în mod condiționat sunt tratate ca fiind în circulație și sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat dacă sunt îndeplinite condițiile (adică dacă au avut loc evenimentele). Acțiunile care pot fi emise în mod condiționat sunt incluse de la începutul perioadei (sau, dacă mai târziu, de la data contractului condiționat privind emisiunea de acțiuni). Dacă nu sunt îndeplinite condițiile, numărul acțiunilor care pot fi emise în mod condiționat, incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat, are la bază numărul acțiunilor care ar fi emise în cazul în care sfârșitul perioadei ar corespunde cu sfârșitul perioadei condiționate. Nu se permite retratarea dacă nu sunt îndeplinite condițiile atunci când perioada condiționată se încheie.

53. Dacă dobândirea sau menținerea unei valori specifice a rezultatului unei perioade reprezintă condiția unei emisiuni condiționate și dacă această valoare a fost obținută la finalul perioadei de raportare, dar trebuie menținută pe o perioadă suplimentară după perioada de raportare, atunci acțiunile ordinare suplimentare sunt tratate ca fiind în circulație dacă efectul este de diluare atunci când se calculează rezultatul pe acțiuni diluat. În acest caz, calcularea rezultatului pe acțiune diluat are la bază numărul acțiunilor ordinare care ar fi fost emise dacă valoarea rezultatului la finalul perioadei de raportare ar fi fost valoarea rezultatului la încheierea perioadei condiționate. Deoarece rezultatele pot suferi modificări pe parcursul unei perioade viitoare, calcularea rezultatului pe acțiune de bază nu include asemenea acțiuni care pot fi emise în mod condiționat până la încheierea perioadei condiționate deoarece nu au fost îndeplinite toate condițiile necesare.

54. Numărul acțiunilor ordinare care pot fi emise în mod condiționat poate depinde de prețul viitor pe piață al acțiunilor ordinare. În acest caz, dacă efectul este diluant, calcularea rezultatului pe acțiune diluat are la bază numărul acțiunilor ordinare care ar fi fost emise dacă prețul pe piață la finalul perioadei de raportare ar fi fost prețul pe piață la sfârșitul perioadei condiționate. Atunci când condiția are la bază o medie a prețurilor pieței aferente unei perioade care se extinde dincolo de finalul perioadei de raportare, se va utiliza media prețurilor pentru perioada de timp care a trecut. Deoarece prețul pe piață

▼B

poate suferi modificări în viitor, calcularea rezultatului pe acțiune de bază nu include astfel de acțiuni ordinare care pot fi emise în mod condiționat până la sfârșitul perioadei condiționate deoarece nu au fost îndeplinite toate condițiile necesare.

55. Numărul acțiunilor ordinare care pot fi emise în mod condiționat poate depinde de rezultatele și prețurile viitoare ale acțiunilor ordinare. În astfel de cazuri, numărul acțiunilor ordinare incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat se bazează pe ambele condiții (adică rezultatul până la zi și prețul curent al pieței la finalul perioadei de raportare). Acțiunile ordinare care pot fi emise în mod condiționat nu sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat decât dacă ambele condiții sunt îndeplinite.

56. În alte cazuri, numărul acțiunilor ordinare care pot fi emise în mod condiționat depinde de o altă condiție decât rezultatele sau prețul pieței (de exemplu, deschiderea unui anumit număr de magazine de desfacere). În astfel de cazuri, presupunând că situația curentă a condiției rămâne nemodificată până la finalul perioadei condiționate, acțiunile ordinare care pot fi emise în mod condiționat sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat în conformitate cu situația de la finalul perioadei de raportare.

57. Acțiunile ordinare potențiale care pot fi emise în mod condiționat (în afara celor incluse într-un contract condiționat privind emisiunea de acțiuni, de exemplu, instrumentele convertibile care pot fi emise în mod condiționat) sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat după cum urmează:

(a) o entitate determină dacă se poate presupune că acțiunile ordinare potențiale vor fi emise pe baza condițiilor specificate pentru emisiunea lor în conformitate cu prevederile privind acțiunilor ordinare contingente de la punctele 52-56; și

(b) dacă respectivele acțiuni ordinare potențiale trebuie să se reflecte în rezultatul pe acțiune diluat, o entitate determină impactul acestora asupra calculului rezultatului pe acțiune diluat prin respectarea prevederilor privind opțiunile și warrantele de la punctele 45-48, a prevederilor privind instrumentele convertibile de la punctele 49-51, a prevederilor privind contractele care pot fi decontate în acțiuni ordinare sau numerar de la punctele 58-61, sau a altor prevederi, după caz.

Cu toate acestea, nu se presupune exercitarea sau conversia în scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat decât dacă se presupune exercitarea sau conversia unor acțiuni ordinare potențiale în circulație similare care nu sunt emise în mod condiționat.

Contracte care pot fi decontate în acțiuni ordinare sau în numerar

58. Atunci când o entitate a emis un contract care poate fi decontat în acțiuni ordinare sau în numerar, la alegerea entității, entitatea trebuie să presupună că acel contract va fi decontat în acțiuni ordinare și că acțiunile ordinare potențiale ce rezultă trebuie incluse în rezultatul pe acțiune diluat atunci când efectul este de diluare.

59. Atunci când un astfel de contract este prezentat în scopuri contabile ca activ sau datorie, sau dacă include un element de capital propriu și de datorie, entitatea trebuie să ajusteze numărătorul cu toate modificările profitului sau pierderii care ar fi rezultat pe perioada respectivă dacă acel contract ar fi fost clasificat în totalitate ca instrument de capitaluri proprii. Această ajustare este similară ajustării prevăzute la punctul 33.

▼B

60. În cazul contractelor care pot fi decontate în acțiuni ordinare sau în numerar la alegerea deținătorului, în calcularea rezultatului pe acțiune diluat trebuie utilizată cea mai diluată dintre decontările în numerar și în acțiuni.

61. Un exemplu de contract care poate fi decontat în acțiuni ordinare sau în numerar este un instrument de datorie care, la scadență, îi conferă entității dreptul nerestricționat de a deconta valoarea principalului în numerar sau în propriile acțiuni ordinare. Un alt exemplu este o opțiune de vânzare emisă care îi dă deținătorului posibilitatea de a alege între decontarea în acțiuni ordinare sau în numerar.

Opțiuni cumpărate

62. Contractele de exemplu, opțiunile put și call cumpărate (adică opțiunile deținute de către o entitate pe propriile acțiuni ordinare) nu sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat deoarece includerea lor ar fi antidiluantă. Opțiunea de vânzare ar fi exercitată doar dacă prețul exercițiului ar fi mai mare decât prețul pieței, iar opțiunea de cumpărare ar fi exercitată doar dacă prețul exercițiului ar fi mai mic decât prețul pieței.

Opțiuni de vânzare emise

63. Contractele care impun entității să își răscumpere propriile acțiuni, de exemplu, opțiunile de vânzare emise și contractele de cumpărare forward, sunt reflectate în calcularea rezultatului pe acțiune diluat dacă efectul este de diluare. Dacă aceste contracte sunt „în bani” („in the money”) pe durata perioadei (adică prețul de exercitare sau prețul de decontare este mai mare decât prețul mediu al pieței pentru acea perioadă), efectul de diluare potențial asupra rezultatului pe acțiune trebuie calculat după cum urmează:

(a) trebuie să se presupună că la începutul perioadei se vor emite suficiente acțiuni ordinare (la prețul mediu al pieței pentru perioada respectivă) pentru a se majora încasările în vederea îndeplinirii clauzelor contractului;

(b) trebuie să se presupună că încasările în urma emisiunii sunt utilizate în vederea îndeplinirii clauzelor contractului (adică pentru răscumpărarea acțiunilor ordinare); și

(c) acțiunile ordinare incrementale (diferența dintre numărul de acțiuni ordinare despre care se presupune că sunt emise și numărul de acțiuni ordinare primite în urma îndeplinirii clauzelor contractului) trebuie incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat.

AJUSTĂRI RETROACTIVE

64. Dacă numărul de acțiuni ordinare sau ordinare potențiale în circulație crește ca urmare a unei capitalizări, a unei emisiuni de acțiuni gratuite sau a unei divizări a acțiunilor, sau dacă acest număr scade ca urmare a unei reversii a divizării acțiunilor, calcularea rezultatului de bază și diluat pe acțiune aferent tuturor exercițiilor prezentate trebuie ajustată retroactiv. Dacă aceste modificări survin ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate spre publicare, calcularea valorilor pe acțiune corespunzătoare acestor situații financiare, ca și al celor din exercițiile anterioare, trebuie să aibă la bază noul număr de acțiuni. Trebuie prezentat faptul că acest calcul pe acțiune reflectă aceste modificări în numărul de acțiuni. În plus, rezultatul de bază și diluat pe acțiune aferent tuturor exercițiilor prezentate trebuie ajustat cu efectele erorilor și ale ajustărilor determinate de modificările politicilor contabile, contabilizate retroactiv.

▼B

65. O entitate nu își retratează rezultatul pe acțiune diluat pentru nicio perioadă prezentată anterior pentru modificările ipotezelor utilizate în calcularea rezultatului pe acțiune sau pentru conversia acțiunilor ordinare potențiale în acțiuni ordinare.

PREZENTARE

66. O entitate trebuie să prezinte în situația veniturilor și a cheltuielilor propriu-zisă rezultatul de bază și diluat pe acțiune la profitul sau pierderea ce derivă din activitățile continue atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă, și la profitul sau pierderea atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă pentru perioada respectivă, pentru fiecare clasă de acțiuni ordinare care are drepturi la cote-părți diferite din profitul pe perioada respectivă. O entitate trebuie să prezinte rezultatul de bază și diluat pe acțiune aferent tuturor exercițiilor, fără deosebire între ele.

67. Rezultatul pe acțiune este prezentat pentru fiecare perioadă pentru care este prezentată o situație a veniturilor. Dacă rezultatul pe acțiune diluat este raportat pentru cel puțin o perioadă, acesta trebuie raportat pentru toate perioadele prezentate, indiferent dacă este egal cu rezultatul de bază pe acțiune. Dacă rezultatele de bază și diluat pe acțiune sunt egale, ►M5 dubla prezentare poate fi realizată pe o singură linie a situației rezultatului global. ◄

▼M5

67A. Dacă o entitate prezintă componentele profitului sau pierderii într-o situație distinctă a veniturilor așa cum este prevăzut la punctul 81 din IAS 1 (revizuit în 2007), entitatea prezintă rezultatul pe acțiune de bază și diluat, conform dispozițiilor de la punctele 66 și 67, în acea situație distinctă.

▼B

68. O entitate care raportează o activitate întreruptă trebuie să prezinte valorile de bază și diluate pe acțiune pentru activitățile întrerupte fie în situația veniturilor și a cheltuielilor, fie în note.

▼M5

68A. Dacă o entitate prezintă componentele de profit și pierdere într-o situație distinctă a veniturilor, conform descrierii de la punctul 81 din IAS 1 (revizuit în 2007), ea prezintă rezultatul pe acțiune de bază și diluat pentru operațiunea întreruptă, conform dispoziției de la punctul 68, în acea situație distinctă sau în note.

▼B

69. O entitate trebuie să prezinte rezultatul de bază și diluat pe acțiune, chiar dacă valorile sunt negative (adică dacă există o pierdere pe acțiune).

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

70. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) sumele utilizate ca numărător pentru calcularea rezultatului de bază și diluat pe acțiune, precum și o reconciliere a acestor valori cu profitul sau pierderea aferent(ă) societății-mamă pentru perioada respectivă. Reconcilierea trebuie să includă efectele individuale ale fiecărei clase de instrumente care afectează rezultatul pe acțiune;

▼B

(b) numărul mediu ponderat al acțiunilor ordinare utilizat ca numitor pentru calcularea rezultatului de bază și diluat pe acțiune, precum și o reconciliere a acestor numitori. Reconcilierea trebuie să includă efectele individuale ale fiecărei clase de instrumente care afectează rezultatul pe acțiune;

(c) instrumentele (inclusiv acțiunile care pot fi emise în mod condiționat) care ar putea să dilueze în viitor rezultatul pe acțiune diluat, dar care nu au fost incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat, deoarece sunt antidiluante pentru perioada (perioadele) prezentată (prezentate);

(d) o descriere a tranzacțiilor cu acțiuni ordinare sau potențiale ordinare, în afara celor contabilizate în conformitate cu punctul 64, care au loc ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄ și care ar fi modificat în mod semnificativ numărul acțiunilor ordinare sau potențiale ordinare în circulație la încheierea perioadei dacă acele tranzacții ar fi avut loc înainte de finalul perioadei de raportare.

71. Exemple ale tranzacțiilor menționate la punctul 70 litera (d) includ:

(a) o emisiune de acțiuni contra numerar;

(b) o emisiune de acțiuni atunci când încasările sunt utilizate pentru a rambursa o datorie sau acțiunile preferențiale în circulație la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄;

(c) o răscumpărare a acțiunilor ordinare în circulație;

(d) conversia în acțiuni ordinare sau exercitarea acțiunilor ordinare potențiale în circulație la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄;

(e) o emisiune de opțiuni, warrante sau alte instrumente convertibile; și

(f) îndeplinirea condițiilor care ar avea drept rezultat emisiunea de acțiuni care pot fi emise în mod condiționat.

Valorile rezultatului pe acțiune nu sunt ajustate pentru tranzacțiile care au loc ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄ deoarece astfel de tranzacții nu afectează valoarea capitalului utilizat la generarea profitului sau pierderii pentru perioada respectivă.

72. Instrumentele financiare și alte contracte care generează acțiuni ordinare potențiale pot include clauze și condiții care influențează evaluarea rezultatului de bază și diluat pe acțiune Aceste clauze și condiții pot stabili dacă toate acțiunile ordinare potențiale sunt diluante și dacă da, care este efectul lor asupra mediei ponderate a acțiunilor în circulație și orice ajustări ulterioare ale profitului sau pierderii de atribuit acționarilor ordinari. Prezentarea termenelor și condițiilor pentru astfel de instrumente financiare și alte contracte este încurajată, în cazul în care nu se prevede altfel (a se vedea IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*).

▼B

73. Dacă o entitate prezintă, pe lângă rezultatul de bază și diluat pe acțiune, valori pe acțiune, utilizând o componentă raportată a situației veniturilor și cheltuielilor, alta decât cea impusă de prezentul standard, aceste valori se calculează utilizând numărul mediu ponderat al acțiunilor ordinare determinat în conformitate cu prezentul standard. Valorile rezultatului de bază și diluat pe acțiune aferente unei astfel de componente trebuie prezentate în aceeași măsură, ►M5 în note ◄. O entitate trebuie să indice baza determinării numărătorului (numărătorilor), inclusiv măsura în care valorile pe acțiuni sunt determinate înainte de impozitare sau după. Dacă se utilizează o componentă a situației veniturilor și cheltuielilor care nu este prezentată ca element-rând în situația veniturilor și a cheltuielilor, reconciliere trebuie să fie făcută între componenta utilizată și un element-rând raportat în situația veniturilor și a cheltuielilor.

▼M5

73A. Punctul 73 se aplică, de asemenea, unei entități care prezintă, în plus față de rezultatul pe acțiune de bază și diluat, valorile pe acțiune, altele decât cele prevăzute în prezentul standard, utilizând o componentă raportată a situației distincte a veniturilor [așa cum este prevăzut la punctul 81 din IAS 1 (revizuit în 2007)].

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

74. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M5

74A. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost adăugate punctele 4A, 67A, 68A și 73A. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, respectivele modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

75. Prezentul standard înlocuiește IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* (emis în 1997).

76. Prezentul standard înlocuiește SIC-24 *Rezultatul pe acțiune – Instrumente financiare și alte contracte care pot fi decontate în acțiuni*.

▼B

Apendicele A

ÎNDRUMĂRI DE APLICARE

Prezentul apendice este parte integrantă din prezentul standard.

PROFITUL ŞI PIERDEREA ATRIBUIBILE SOCIETĂŢII-MAMĂ

A1 În scopul calculării rezultatului pe acţiune pe baza situaţiilor financiare consolidate, profitul sau pierderea de atribuit societăţii-mamă se referă la profitul sau pierderea entităţii consolidate după ajustarea intereselor ►**M11** care nu controlează ◄.

EMISIUNI DE DREPTURI DE SUBSCRIERE

A2 Emisiunea de acţiuni ordinare la momentul exercitării sau conversiei de acţiuni ordinare potenţiale nu dă naştere, de obicei, unui element de prime. Aceasta datorită faptului că acţiunile potenţiale ordinare sunt evaluate la valoarea integrală, ceea ce duce la o modificare proporţională a resurselor disponibile entităţii. Totuşi, într-o emisiune de drepturi de subscriere, preţul de emisiune este adesea mai mic decât valoarea justă a acţiunilor. Din acest motiv, aşa cum s-a arătat la punctul 27 litera (b), emisiunea unor astfel de drepturi include un element de prime. Dacă o emisiune de drepturi de subscriere este oferită tuturor acţionarilor existenţi, numărul de acţiuni ordinare care se utilizează la calcularea rezultatului de bază şi diluat pe acţiune pentru toate perioadele anterioare emisiunii de drepturi de subscriere este numărul de acţiuni ordinare în circulaţie înaintea emisiunii, înmulţit cu factorul următor:

$$\frac{\text{Valoarea justă pe acţiune imediat înainte de exercitarea drepturilor}}{\text{Valoarea justă teoretică anterioară pe acţiune fără exercitarea de drepturi}}$$

Valoarea justă teoretică anterioară pe acţiune fără exercitarea de drepturi este calculată prin adăugarea valorii agregate de piaţă a acţiunilor imediat anterioare exercitării drepturilor la încasările din exercitarea drepturilor şi împărţindu-le la numărul de acţiuni în circulaţie după exercitarea drepturilor. În cazul în care drepturile urmează să fie comercializate public, separat de acţiunile anterioare datei exercitării, valoarea justă utilizată pentru acest calcul se stabileşte la închiderea ultimei zile în care acţiunile sunt tranzacţionate împreună cu drepturile.

NUMĂRUL DE CONTROL

A3 Pentru a ilustra aplicarea noţiunii de număr de control descrise la punctele 42 şi 43, se presupune că o entitate are un profit de 4 800 u.m. ([1]). din activităţi continue atribuibil societăţii-mamă, o pierdere de (7 200 u.m.) din activităţi întrerupte atribuibil societăţii-mamă, o pierdere de (2 400 u.m.) atribuibil societăţii-mamă şi 2 000 de acţiuni ordinare şi 400 de acţiuni ordinare potenţiale în circulaţie. Entitatea are un rezultat de bază pe acţiune de 2,40 u.m. pentru activităţi continue, (3,60 u.m.) pentru activităţi întrerupte şi (1,20 u.m.) pentru pierderi. Cele 400 de acţiuni ordinare potenţiale sunt incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat, deoarece rezultatul de 2,00 u.m. pe acţiune de bază pentru activităţile continue este diluant, presupunând că nu există un impact asupra profitului sau pierderii de pe urma celor 400 de acţiuni ordinare potenţiale. Deoarece profitul din activităţile continue atribuibil societăţii-mamă este numărul de control, entitatea include, de asemenea, cele 400 de acţiuni ordinare potenţiale

([1]) În aceste îndrumări, valorile monetare sunt exprimate în „unităţi monetare” (u.m.).

▼B

în calcularea altui rezultat de bază pe acțiune, chiar dacă rezultatul pe acțiune rezultant este antidiluant față de rezultatul de bază pe acțiune comparabil, adică pierderea pe acțiune este mai mică [(3,00 u.m.) pe acțiune pentru pierderea din activități întrerupte și (1,00 u.m.) pe acțiune pentru pierdere].

PREȚUL MEDIU DE PIAȚĂ AL ACȚIUNILOR ORDINARE

A4 În scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat, prețul mediu de piață al acțiunilor ordinare care se presupune că vor fi emise este calculat pe baza prețului mediu de piață al acțiunilor ordinare în timpul perioadei. Teoretic, orice tranzacție de pe piață cu acțiunile ordinare ale unei entități poate să fie inclusă în determinarea prețului mediu de piață. Din punct de vedere practic, o medie simplă săptămânală sau lunară a prețurilor este mai potrivită.

A5 În general, prețurile de închidere a pieței sunt adecvate pentru calcularea prețului mediu de piață. Cu toate acestea, în cazul în care prețurile au variații mari, sunt mai reprezentative prețurile obținute ca o medie între valoarea maximă și cea minimă. Metoda de calculare a prețului mediu de piață este utilizată consecvent atâta timp cât modificarea condițiilor nu îi afectează gradul de reprezentativitate. De exemplu, o entitate care utilizează de câțiva ani prețul de închidere a pieței pentru calcularea prețului mediu de piață, în condiții de stabilitate relativă a prețurilor, poate trece la o medie a valorii maxime și minime a prețului dacă acesta începe să fluctueze semnificativ, iar prețurile de închidere a pieței nu mai sunt prețuri medii reprezentative.

OPȚIUNI, WARRANTE ȘI ECHIVALENTELE LOR

A6 Opțiunile sau warrantele de cumpărare a instrumentelor convertibile se presupune că sunt exercitate pentru cumpărarea instrumentului convertibil oricând prețurile medii atât pentru instrumentul convertibil, cât și pentru acțiunile ordinare care se pot obține prin conversie sunt mai mari decât prețul de exercitare al opțiunilor și warrantelor. Cu toate acestea, exercitarea nu este presupusă decât dacă conversia unor instrumente convertibile similare în circulație, dacă este cazul, este de asemenea presupusă.

A7 Opțiunile sau warrantele pot permite sau impune comercializarea datoriilor sau a altor instrumente ale entității (sau ale societății-mamă sau ale filialei) prin plata integrală sau parțială a prețului de exercitare. La calcularea rezultatelor pe acțiune diluate, respectivele opțiuni sau warrante au un efect de diluare dacă (a) prețul mediu de piață pentru acea perioadă aferent acțiunilor ordinare depășește prețul de exercitare sau (b) prețul de vânzare al instrumentului care va fi comercializat este sub acela la care instrumentul poate fi comercializat conform acordului opțiunii sau warrantului, iar reducerea rezultată stabilește un preț efectiv de exercitare sub prețul de piață al acțiunilor ordinare care se poate obține prin exercitare. La calcularea rezultatului pe acțiune diluat, acele opțiuni sau warrante se presupune că sunt exercitate și datoriile sau alte instrumente se presupune că sunt comercializate. Dacă oferirea de numerar este mai avantajoasă pentru deținătorul de opțiuni și warrante iar contractul permite acest lucru,

▼B

atunci se presupune comercializarea în numerar. Dobânda (netă de impozite) aferentă oricărei datorii care se presupune că este comercializată se adaugă înapoi ca o ajustare la numărător.

A8 Acțiunile preferențiale care caracteristici similare sau alte instrumente care au opțiuni de conversie ce permit investitorului să plătească în numerar pentru a obține o rată de conversie mai avantajoasă sunt tratate similar.

A9 Termenii de bază aparținând unor opțiuni sau warrante pot prevedea ca încasările primite din exercitarea acestor instrumente să fie aplicate pentru reducerea datoriilor sau a altor instrumente ale entității (sau ale societății-mamă sau filialei). La calcularea rezultatelor pe acțiune diluate, acele opțiuni sau warrante se presupune că sunt exercitate, iar încasările sunt aplicate pentru a se cumpăra datoria la prețul său mediu pe piață mai degrabă decât pentru a se cumpăra acțiuni ordinare. Cu toate acestea, încasările provenite din exercitarea presupusă în plus față de suma utilizată pentru cumpărarea presupusă a datoriilor sunt luate în considerare (adică se presupune că sunt utilizate pentru răscumpărarea de acțiuni ordinare) la calcularea rezultatului pe acțiune diluat. Dobânda (netă de impozite) aferentă oricărei datorii care se presupune că este cumpărată se adaugă înapoi ca o ajustare la numărător.

OPȚIUNI DE VÂNZARE EMISE

A10 Pentru a ilustra aplicarea punctului 63, se presupune că o entitate are în circulație 120 de opțiuni de vânzare pe acțiunile sale ordinare cu un preț de exercitare de 35 u.m. În acea perioadă, prețul mediu de piață al acțiunilor sale ordinare este de 28 u.m. La calcularea rezultatului pe acțiune diluat, entitatea presupune că a emis 150 de acțiuni ordinare cu 28 u.m. pe acțiune la începutul perioadei, pentru a-și satisface obligațiile de vânzare de 4 200 u.m. Diferența dintre cele 150 de acțiuni ordinare emise și cele 120 de acțiuni ordinare rezultate din satisfacerea opțiunilor de vânzare (30 de acțiuni ordinare incrementale) se adaugă la numitor în calcularea rezultatului pe acțiune diluate.

INSTRUMENTE ALE FILIALELOR, ALE ASOCIERILOR ÎN PARTICIPAȚIE SAU ALE ENTITĂȚILOR ASOCIATE

A11 Acțiunile ordinare potențiale ale unei filiale, ale unei asocieri în participație sau ale unei entități asociate, convertibile fie în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, fie în acțiuni ordinare ale societății-mamă, ale asociatului sau ale investitorului (entitatea raportoare) sunt incluse în calcularea rezultatului pe acțiune diluat, după cum urmează:

(a) instrumentele emise de o filială, o asociere în participație sau o entitate asociată care permit deținătorilor săi să obțină acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate sunt incluse în calcularea informațiilor aferente rezultatului pe acțiune diluat ale filialei, asocierii în participație sau entității asociate. Acel rezultat pe acțiune este inclus în calcularea rezultatului pe acțiune al entității raportoare, pe baza deținerii de către entitate de instrumente ale filialei, asocierii în participație sau entității asociate;

▼B

(b) instrumentele unei filiale, asocieri în participație sau entități asociate care sunt convertibile în acțiuni ordinare ale entității raportoare sunt luate în considerare împreună cu acțiunile ordinare potențiale ale entității raportoare la calcularea rezultatului pe acțiune diluat. În același mod, opțiunile sau warrantele emise de o filială, asociere în participație sau entitate asociată pentru cumpărarea de acțiuni ordinare ale entității raportoare sunt luate în considerare împreună cu acțiunile ordinare potențiale ale entității raportoare, la calcularea rezultatului pe acțiune diluat consolidat.

A12 În scopul determinării efectului rezultatului pe acțiune al instrumentelor emise de o entitate raportoare, care sunt convertibile în acțiuni ordinare ale filialei, asocierii în participație sau entității asociate, se presupune că instrumentele sunt convertite, iar numărătorul (profitul sau pierderea atribuibile acționarilor ordinari ai societății-mamă), ajustat după cum este necesar, conform punctului 33. Pe lângă aceste ajustări, numărătorul este ajustat pentru orice modificări ale profitului sau pierderii înregistrate de entitatea raportoare (de exemplu, veniturile din dividende sau din metoda de punere în echivalență) de atribuit creșterii numărului de acțiuni ordinare ale filialei, asocierii în participație sau entității asociate, aflate în circulație ca urmare a conversiei presupuse. Numitorul calculului rezultatului pe acțiune diluat nu este afectat deoarece numărul de acțiuni ordinare în circulație ale entității raportoare nu s-ar modifica ca urmare a conversiei presupuse.

INSTRUMENTE DE CAPITALURI PROPRII PARTICIPATIVE ȘI ACȚIUNI ORDINARE DE DOUĂ CATEGORII

A13 Capitalurile proprii ale unor entități includ:

(a) instrumente care participă în dividende cu acțiuni ordinare, în conformitate cu o formulă predeterminată (de exemplu, două pentru una) cu limite superioare, în anumite momente, în funcție de măsura participației (de exemplu, până la, dar fără a depăși, o anumită valoare pe acțiune);

(b) o clasă de acțiuni ordinare cu o rată de dividende diferită de cea a unei alte clase de acțiuni ordinare, dar fără drepturi prioritare sau anterioare.

A14 În scopul calculării rezultatului pe acțiune diluat se presupune conversia acelor instrumente descrise la punctul A13 care sunt convertibile în acțiuni ordinare dacă efectul este diluant. Pentru acele instrumente care nu sunt convertibile într-o clasă de acțiuni ordinare, profitul sau pierderea pentru perioada respectivă este alocat(ă) unor clase diferite de acțiuni și instrumente de capitaluri proprii participative, în conformitate cu drepturile lor la dividende sau alte drepturi de participare la rezultatele nedistribuite. Pentru a calcula rezultatul pe acțiune de bază și diluat:

(a) profitul sau pierderea de atribuit acționarilor societății-mamă se ajustează (un profit redus și o pierdere majorată) cu suma de dividende declarate în perioada respectivă pentru fiecare clasă de acțiuni și cu suma contractuală de dividende (sau dobânzi aferente obligațiunilor participative) care trebuie achitate pentru acea perioadă (de exemplu, dividende cumulative neplătite);

▼B

(b) profitul sau pierderea rămas(ă) este alocat(ă) acțiunilor ordinare și instrumentelor participative de capitaluri proprii, în măsura rezultatelor fiecărui instrument, ca și cum toate profiturile și pierderile perioadei au fost distribuite. Profitul sau pierderea total(ă) alocat(ă) fiecărei clase de instrumente de capitaluri proprii se determină adunând sumele alocate pentru dividende și sumele alocate pentru o caracteristică de participare;

(c) suma totală a profitului sau pierderii alocată pentru fiecare clasă de instrumente de capitaluri proprii se împarte la numărul de instrumente în circulație cărora le sunt alocate rezultate, pentru a determina rezultatul pe acțiune pentru fiecare instrument.

Pentru calcularea rezultatului pe acțiune diluat, toate acțiunile ordinare potențiale care se presupune că au fost emise sunt incluse în acțiunile ordinare în circulație.

ACȚIUNI ACHITATE PARȚIAL

A15 În cazul în care sunt emise acțiuni ordinare, dar acestea nu sunt integral achitate, ele sunt tratate în calcularea rezultatului pe acțiune de bază ca o fracțiune a unei acțiuni ordinare până la limita la care au fost îndreptățite să participe la dividende pe parcursul perioadei respective, raportat la o acțiune ordinară integral achitată.

A16 În măsura în care acțiunile plătite parțial nu au dreptul să participe la dividende pe perioada respectivă, ele sunt tratate ca echivalent al unor opțiuni sau warrante în calcularea rezultatului pe acțiune diluat. Soldul neachitat se presupune că reprezintă încasări utilizate pentru cumpărarea de acțiuni ordinare. Numărul de acțiuni incluse în rezultatul pe acțiune diluat reprezintă diferența dintre numărul de acțiuni subscrise și numărul de acțiuni care se presupune că vor fi cumpărate.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 34

Raportarea financiară interimară

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a prescrie conținutul minim al unui raport financiar interimar și de a prescrie principiile de recunoaștere și evaluare pentru situațiile financiare complete sau simplificate întocmite pentru o perioadă interimară. O raportare financiară interimară credibilă și oportună îmbunătățește abilitatea investitorilor, creditorilor și a altor utilizatori de a înțelege capacitatea entității de a genera venituri și fluxuri de trezorerie, precum și condiția financiară și lichiditatea acesteia.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard nu stabilește care sunt entitățile cărora ar trebui să li se impună să publice rapoarte financiare interimare, cât de frecvent sau la ce termen după încheierea perioadei de raportare interimară. Cu toate acestea, guvernele, organele de reglementare a valorilor mobiliare, bursele și organismele profesionale contabile impun deseori entităților ale căror acțiuni sau titluri de creanțe sunt tranzacționate public să publice rapoarte financiare interimare. Prezentul standard se aplică în cazul în care o entitate este obligată sau decide voluntar să publice un raport financiar interimar în concordanță cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Comitetul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate ([1]) încurajează entitățile cotate public să furnizeze rapoarte financiare interimare în conformitate cu principiile de recunoaștere, evaluare și prezentare prevăzute în prezentul standard. Entitățile cotate public sunt încurajate, în mod special:

   (a) să furnizeze rapoarte financiare interimare cel puțin la sfârșitul primei jumătăți a exercițiului lor financiar; și

   (b) să pună la dispoziție rapoartele financiare interimare într-un termen de maximum 60 de zile de la încheierea perioadei de raportare interimară.

2. Fiecare raport financiar, anual sau interimar, este evaluat individual din punctul de vedere al conformității cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Faptul că o entitate nu a furnizat rapoarte financiare interimare în cursul unui anumit exercițiu financiar sau a furnizat rapoarte financiare interimare care nu îndeplinesc dispozițiile prezentului standard nu constituie un impediment ca situațiile financiare anuale ale entității să fie în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, dacă îndeplinesc toate cerințele acestora.

3. În cazul în care raportul financiar interimar al unei entități este prezentat ca fiind în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, acesta trebuie să îndeplinească toate dispozițiile prezentului standard. Punctul 19 prevede anumite prezentări de informații în acest sens.

DEFINIȚII

4. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înțeles:

([1]) Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate a fost înlocuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate care și-a început activitatea în 2001.

▼B

Perioada interimară reprezintă o perioadă de raportare financiară mai scurtă decât un exercițiu financiar complet.

▼M5

Un raport financiar interimar reprezintă un raport financiar care conține, pentru o perioadă financiară interimară, fie un set complet de situații financiare [așa cum este prevăzut în IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)], fie un set de situații financiare simplificate (așa cum este prevăzut în prezentul standard).

▼B

CONȚINUTUL UNUI RAPORT FINANCIAR INTERIMAR

▼M5

5. IAS 1 (revizuit în 2007) definește un set complet de situații financiare ca incluzând următoarele componente:

(a) o situație a poziției financiare la finalul perioadei;

(b) o situație a rezultatului global aferentă perioadei;

(c) o situație a modificărilor în capitalurile proprii aferentă perioadei;

(d) o situație a fluxurilor de trezorerie aferentă perioadei;

(e) note cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative; și

(f) o situație a poziției financiare la începutul primei perioade comparative când o entitate aplică retrospectiv o politică contabilă sau realizează o retratare retrospectivă a elementelor din situațiile sale financiare sau când reclasifică elemente în situațiile sale financiare.

▼B

6. Pentru a furniza informațiile din timp și din considerente privind costurile, precum și pentru a evita repetarea informațiilor raportate anterior, o entitate poate fi obligată sau poate decide să furnizeze mai puține informații la termenele interimare decât în situațiile sale financiare anuale. În conformitate cu prezentul standard, un raport financiar interimar va cuprinde cel puțin situațiile financiare simplificate și note explicative selectate. Scopul unui raport financiar interimar este acela de a actualiza ultimul set complet de situații financiare anuale. În consecință, raportul interimar se concentrează asupra noilor activități, evenimente și circumstanțe, și nu reia informațiile raportate anterior.

7. Niciun element al prezentului standard nu este menit să împiedice sau să descurajeze o entitate să publice, în raportul său financiar interimar, un set complet de situații financiare (astfel cum se descrie în IAS 1), mai degrabă decât situațiile financiare simplificate și notele explicative selectate. De asemenea, prezentul standard nu împiedică și nu descurajează o entitate să includă în situațiile sale financiare interimare simplificate elemente suplimentare elementelor-rânduri minime sau notelor explicative selectate prevăzute de prezentul standard. Îndrumările din prezentul standard cu privire la recunoaștere și evaluare se aplică și situațiilor financiare complete aferente unei perioade interimare, iar astfel de situații vor include toate informațiile a căror prezentare este impusă de prezentul standard (în special, notele selectate prevăzute la punctul 16), precum și cele prevăzute de alte standarde.

▼B

Componentele minime ale unui raport financiar interimar

8. Un raport financiar interimar trebuie să includă cel puțin următoarele componente:

▼M5

(a) situația simplificată a poziției financiare;

(b) situația rezumată a rezultatului global, prezentată fie ca:

(i) o situație simplificată unică; fie

(ii) o situație distinctă simplificată a veniturilor și o situație rezumată a rezultatului global;

(c) situația simplificată a modificărilor capitalurilor proprii;

(d) situația simplificată a fluxurilor de trezorerie; și

(e) notele explicative selectate.

8A. Dacă o entitate prezintă componentele profitului sau pierderii într-o situație distinctă a veniturilor așa cum este prevăzut la punctul 81 din IAS 1 (revizuit în 2007), entitatea prezintă informații interimare simplificate din acea situație distinctă.

▼B

Forma și conținutul situațiilor financiare interimare

9. Dacă o entitate publică, ►M5 în raportul ◄ financiar interimar, un set complet de situații financiare, forma și conținutul acestor situații trebuie să îndeplinească dispozițiile prevăzute de IAS 1 pentru un set complet de situații financiare.

10. Dacă o entitate publică, ►M5 în raportul ◄ financiar interimar, un set de situații financiare simplificate, aceste situații simplificate trebuie să includă cel puțin toate rubricile și subtotalurile care au fost incluse în cele mai recente situații financiare anuale și notele explicative selectate prevăzute de prezentul standard. Trebuie incluse, de asemenea, elementele-rânduri sau notele suplimentare a căror omitere ar face ca situațiile financiare interimare simplificate să ducă la concluzii eronate.

▼M8

11. În situația care prezintă componentele profitului sau pierderii pentru o perioadă interimară, o entitate trebuie să prezinte rezultatele pe acțiune de bază și diluat pentru acea perioadă, atunci când entitatea se încadrează în domeniul de aplicare al IAS *23 Rezultatul pe acțiune*. ([1]).

▼M5

11A. Dacă o entitate prezintă componentele profitului sau pierderii într-o situație distinctă a veniturilor așa cum este prevăzut la punctul 81 din IAS 1 (revizuit în 2007), entitatea prezintă rezultatele pe acțiune de bază și diluate în acea situație distinctă.

([1]) Acest punct a fost modificat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008 pentru a clarifica domeniul de aplicare al IAS 34.

▼B

►M5 12. IAS l (revizuit în 2007) oferă îndrumări cu privire la structura situațiilor financiare. ◄ Îndrumările de implementare pentru IAS 1 ilustrează modalități de prezentare a ►M5 situației poziției financiare ◄, a situației veniturilor și cheltuielilor și a situației modificărilor capitalurilor proprii.

▼M5

_____

▼B

14. Un raport financiar interimar este întocmit pe o bază consolidată dacă cele mai recente situații financiare anuale ale entității au fost situații consolidate. Situațiile financiare separate ale societății-mamă nu sunt consecvente sau comparabile cu situațiile consolidate cuprinse în ultimul raport financiar anual. Dacă raportul financiar anual al unei entități a inclus situațiile financiare separate ale societății-mamă, în plus față de situațiile financiare consolidate, prezentul standard nu impune și nici nu interzice includerea situațiilor separate ale societății-mamă în raportul financiar interimar al entității.

Note explicative selectate

15. Un utilizator al raportului financiar interimar al unei entități va avea acces și la cel mai recent raport financiar anual al entității. Prin urmare, nu este necesar ca notele la un raport financiar interimar să furnizeze actualizări, relativ nesemnificative, cu privire la informații care au fost deja raportate în notele celui mai recent raport anual. La o dată interimară, este mai utilă explicarea evenimentelor și tranzacțiilor semnificative pentru înțelegerea modificărilor survenite în poziția financiară și performanța entității față de data ultimului raport anual.

16. O entitate trebuie să includă cel puțin următoarele informații în notele la situațiile sale financiare interimare, dacă sunt semnificative și dacă nu au fost prezentate în altă parte ►M5 în raportul ◄ financiar interimar. Informațiile trebuie raportate, în mod normal, de la începutul exercițiului până în prezent. Totuși, o entitate trebuie să prezinte, de asemenea, toate evenimentele sau tranzacțiile semnificative pentru înțelegerea perioadei interimare curente:

(a) o declarație conform căreia, în situațiile financiare interimare, au fost aplicate aceleași politici contabile și metode de calcul ca în ultimele situații financiare anuale sau, în cazul în care aceste politici și metode au fost modificate, o prezentare a naturii și efectului acestei modificări;

(b) comentarii explicative cu privire la periodicitatea și ciclicitatea operațiunilor interimare;

(c) natura și valoarea acelor elemente care afectează activele, datoriile, capitalurile proprii, venitul net sau fluxurile de trezorerie și care sunt neobișnuite prin natura, mărimea sau incidența lor;

(d) natura și valoarea modificărilor survenite în estimările valorilor raportate în perioadele interimare precedente ale exercițiului financiar curent sau a modificărilor survenite în estimările valorilor raportate în exerciții financiare anterioare, dacă modificările în cauză au avut un efect semnificativ în cursul perioadei interimare curente;

(e) emisiuni, răscumpărări și rambursări de titluri de creanță și de acțiuni;

▼B

(f) dividendele plătite (agregat sau pe acțiune) distinct pentru acțiunile ordinare și pentru alte acțiuni;

(g) următoarele informații pe segmente (furnizarea informațiilor pe segmente este prevăzută în raportul financiar interimar al unei entități doar dacă IFRS 8 *Segmente operaționale* prevede ca entitatea să prezinte informații pe segmente ►M5 în situațiile ◄ sale financiare anuale):

(i) veniturile de la clienți externi, dacă acestea sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment examinată de principalul factor decizional operațional sau pusă altminteri la dispoziția acestuia în mod periodic;

(ii) veniturile inter-segmente, dacă acestea sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment examinată de principalul factor decizional operațional sau pusă altminteri la dispoziția acestuia în mod periodic;

(iii) o evaluare a profitului sau pierderii pe segment;

(iv) totalul activelor pentru care au existat modificări semnificative față de valoarea prezentată în ultimele situații financiare anuale;

(v) o descriere a diferențelor față de ultimele situații financiare anuale care apar în baza de segmentare sau în baza de evaluare a profitului sau pierderii pe segment;

(vi) o reconciliere a totalului evaluărilor profitului sau pierderii pe segment raportabile cu profitul sau pierderea entității înainte de cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit) și activitățile întrerupte. Cu toate acestea, dacă o entitate alocă segmentelor raportabile elemente precum cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit), entitatea poate reconcilia totalul evaluărilor profitului sau pierderii pe segment cu profitul sau pierderea după luarea în considerare a acestor elemente. Elementele semnificative de reconciliere trebuie identificate și descrise separat ►M5 în respectiva reconciliere ◄;

(h) evenimente semnificative ulterioare sfârșitului perioadei interimare care nu au fost reflectate în situațiile financiare aferente perioadei interimare;

▼M12

(i) efectul modificărilor survenite în structura entității în perioada interimară, inclusiv combinări de întreprinderi, obținerea sau pierderea controlului asupra filialelor și investițiilor pe termen lung, restructurări și activități întrerupte. În cazul combinărilor de întreprinderi, entitatea trebuie să prezinte informațiile prevăzute de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*; și

▼B

(j) modificări ale datoriilor contingente sau ale activelor contingente care au avut loc de la data ►M5 ultimei situații a poziției financiare anuale ◄.

17. În continuare, sunt exemplificate tipuri de informații a căror prezentare este prevăzută de punctul 16. ►M5 IFRS-urile ◄ furnizează îndrumări privind prezentarea multora dintre aceste elemente:

(a) reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și reluarea unei asemenea reduceri;

▼B

(b) recunoașterea unei pierderi rezultate din deprecierea imobilizărilor corporale, a imobilizărilor necorporale sau a altor active, precum și reluarea unei astfel de pierderi din depreciere;

(c) reluarea oricăror provizioane pentru costurile de restructurare;

(d) achiziții și cedări de imobilizări corporale;

(e) angajamente pentru cumpărarea de imobilizări corporale;

(f) soluționarea litigiilor;

(g) corectarea erorilor dintr-o perioadă anterioară;

(h) [eliminat]

(i) orice împrumut neachitat sau orice încălcare a unui acord de împrumut care nu a fost remediată la sau înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄; și

(j) tranzacții cu părțile afiliate.

18. Alte standarde specifică informațiile care trebuie furnizate în situațiile financiare. În acest context, prin situații financiare se înțelege un set complet de situații financiare de tipul celor care sunt incluse, în mod normal, în raportul financiar anual și, câteodată, în alte rapoarte. Cu excepția situațiilor prevăzute la punctul 16 litera (i), informațiile a căror prezentare este impusă de alte standarde nu sunt necesare dacă raportul financiar interimar al unei entități include numai situații financiare simplificate și note explicative selectate, și nu un set complet de situații financiare.

Prezentări de informații privind conformitatea cu IFRS-urile

19. Dacă raportul financiar interimar al unei entități este în conformitate cu dispozițiile prezentului standard, acest fapt trebuie prezentat. Un raport financiar interimar nu trebuie prezentat ca fiind în conformitate cu standardele decât dacă satisface toate dispozițiile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

Perioade pentru care se prevede prezentarea situațiilor financiare interimare

20. Rapoartele interimare trebuie să includă situații financiare interimare (simplificate sau complete) pentru următoarele perioade:

(a) ►M5 situația poziției financiare ◄ la sfârșitul perioadei interimare curente și ►M5 situația poziției financiare comparativă ◄ de la sfârșitul exercițiului financiar imediat anterior;

▼M5

(b) situațiile rezultatului global pentru perioada interimară curentă și situația cumulată pentru anul financiar curent până la zi, împreună cu situațiile comparative ale rezultatului global pentru perioadele interimare comparabile (curente și de la începutul anului până la zi) pentru anul financiar imediat anterior. Conform celor prevăzute de IAS 1 (revizuit în 2007), un raport interimar poate prezenta pentru fiecare perioadă fie o situație unică a rezultatului global, fie o situație care prezintă componentele de profit sau pierdere (situația distinctă a veniturilor) și o a doua situație care începe cu profitul sau pierderea și care prezintă componente ale altor elemente ale rezultatului global (situația rezultatului global).

▼B

(c) situația care ilustrează modificările capitalurilor proprii, cumulativ pentru exercițiul financiar curent până la zi, împreună cu situația comparativă aferentă perioadei comparabile de la începutul exercițiului până la zi, din exercițiul financiar imediat anterior; și

▼B

(d) ►M5 situația aferentă fluxurilor de trezorerie ◄, cumulativ pentru exercițiul financiar curent până la zi, împreună cu situația comparativă pentru perioada comparabilă de la începutul exercițiului până la zi, din exercițiul financiar imediat anterior.

21. În cazul unei entități a cărei activitate prezintă un puternic caracter sezonier, pot fi utile informațiile financiare pentru cele douăsprezece luni care se încheie la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ interimare și informațiile comparative pentru perioada precedentă de douăsprezece luni. În consecință, entitățile care au o activitate cu un puternic caracter sezonier sunt încurajate să aibă în vedere raportarea unor astfel de informații în plus față de informațiile a căror prezentare este impusă de punctul anterior.

22. Apendicele A ilustrează perioadele pe care trebuie să le prezinte o entitate care raportează semestrial și o entitate care raportează trimestrial.

Prag de semnificație

23. Pentru luarea unei decizii asupra modului de recunoaștere, evaluare, clasificare sau prezentare a unui element, în vederea efectuării raportării financiare interimare, pragul de semnificație trebuie evaluat în funcție de datele financiare aferente perioadei interimare. Pentru efectuarea evaluărilor privind pragul de semnificație, trebuie să se recunoască faptul că evaluarea interimară se poate baza pe estimări într-o măsură mai mare decât evaluarea datelor financiare anuale.

24. IAS 1 și IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* definesc un element drept semnificativ dacă omiterea sau declararea sa eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. IAS 1 prevede prezentarea separată a elementelor semnificative, inclusiv (de exemplu) activitățile întrerupte, iar IAS 8 prevede prezentarea modificărilor estimărilor contabile, a erorilor și a modificărilor în politicile contabile. Cele două standarde nu conțin îndrumări cantitative referitoare la pragul de semnificație.

25. În timp ce, pentru evaluarea pragului de semnificație, se impune întotdeauna utilizarea unui raționament profesional, prezentul standard bazează decizia de recunoaștere și prezentare a informațiilor doar pe datele aferente perioadei interimare, pentru o mai bună înțelegere a cifrelor interimare. Astfel, de exemplu, elementele neobișnuite, modificările politicilor contabile sau ale estimărilor, precum și erorile sunt recunoscute și prezentate pe baza pragului de semnificație stabilit în funcție de datele aferente perioadei interimare, pentru a evita concluziile greșite care ar putea rezulta din neprezentarea acestora. Obiectivul prioritar este acela de a asigura întocmirea unui raport financiar interimar care să cuprindă toate informațiile relevante pentru înțelegerea poziției financiare și a performanței entității pe durata perioadei interimare.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

26. Dacă estimarea unei sume raportate într-o perioadă interimară se modifică semnificativ pe durata perioadei interimare finale a exercițiului financiar, dar pentru perioada interimară finală în cauză nu se publică un raport financiar separat, natura și valoarea acelei modificări a estimării trebuie prezentată într-o notă la situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar respectiv.

▼B

27. IAS 8 prevede prezentarea naturii şi (dacă este posibil) a valorii unei modificări a estimărilor care fie are un efect semnificativ în perioada curentă, fie se preconizează că va avea un efect semnificativ în perioadele ulterioare. Punctul 16 litera (d) din prezentul standard impune prezentarea unor informaţii similare într-un raport financiar interimar. Printre exemple se numără modificările estimărilor survenite în perioada interimară finală privind reduceri ale valorii contabile a stocurilor, restructurări sau pierderi din depreciere care au fost raportate într-o perioadă interimară anterioară a exerciţiului financiar. Dispoziţiile de la punctul anterior privind prezentarea informaţiilor sunt consecvente cu dispoziţiile prevăzute de IAS 8 şi au un domeniu de aplicare mai restrâns – referindu-se numai la modificările estimării. O entitate nu este obligată să includă, în situaţiile sale financiare anuale, informaţii financiare suplimentare pentru perioada interimară.

RECUNOAŞTERE ŞI EVALUARE

Politici contabile identice cu cele utilizate în situaţiile financiare anuale

28. O entitate trebuie să aplice în situaţiile financiare interimare aceleaşi politici contabile ca în situaţiile financiare anuale, cu excepţia modificărilor survenite în politicile contabile după data celor mai recente situaţii financiare anuale, care trebuie să se reflecte în următoarele situaţii financiare anuale. Cu toate acestea, frecvenţa de raportare a entităţii (anual, semestrial sau trimestrial) nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale. În scopul realizării acestui obiectiv, evaluările efectuate pentru raportarea interimară trebuie să se facă pe baza informaţiilor de la începutul exerciţiului până la zi.

29. Dispoziţia ca o entitate să aplice, în situaţiile sale financiare interimare, aceleaşi politici contabile ca în situaţiile anuale poate părea să sugereze că evaluările pentru perioadele interimare se fac ca şi cum fiecare perioadă interimară ar reprezenta o perioadă independentă de raportare. Cu toate acestea, prevăzând că frecvenţa de raportare a unei entităţi nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale, punctul 28 confirmă faptul că o perioadă interimară este o parte componentă a unui exerciţiu financiar mai larg. Evaluările de la începutul exerciţiului până la zi pot implica modificări ale estimărilor sumelor raportate în perioadele interimare anterioare ale exerciţiului financiar curent. Principiile de recunoaştere a activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor pentru perioadele interimare sunt însă aceleaşi ca în cazul situaţiilor financiare anuale.

30. Exemple:

(a) principiile de recunoaştere şi evaluare a pierderilor rezultate din reduceri ale valorii stocurilor, din restructurări sau din deprecieri într-o perioadă interimară sunt aceleaşi cu cele pe care o entitate le-ar utiliza dacă ar întocmi numai situaţii financiare anuale. Cu toate acestea, dacă astfel de elemente sunt recunoscute şi evaluate într-o perioadă interimară, iar estimarea se modifică într-o perioadă interimară ulterioară a exerciţiului financiar respectiv, estimarea iniţială este modificată în perioada interimară ulterioară fie prin constatarea unei pierderi suplimentare, fie prin reluarea valorii recunoscute anterior;

(b) un cost care nu corespunde definiţiei unui activ la sfârşitul unei perioade interimare nu este amânat în ►**M5** situaţia poziţiei financiare ◄ nici în aşteptarea unor informaţii viitoare referitoare la respectarea definiţiei activului, nici pentru egalizarea rezultatelor în perioadele interimare din cadrul unui exerciţiu financiar; şi

▼B

(c) cheltuiala cu impozitul pe profit este recunoscută în fiecare perioadă interimară pe baza celei mai bune estimări a ratei medii ponderate anuale a impozitului pe profit preconizate pentru întregul exercițiu financiar. Este posibil ca sumele angajate drept cheltuieli cu impozitul pe profit într-o perioadă interimară să necesite ajustarea într-o perioadă interimară ulterioară din același exercițiu financiar, dacă se modifică estimarea privind rata anuală a impozitului pe profit.

31. Conform *Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* (*Cadrul general*), recunoașterea reprezintă „procesul de încorporare în ►**M5** situația poziției financiare ◄ sau în situația veniturilor și a cheltuielilor a unui element care corespunde definiției unui element și îndeplinește criteriile de recunoaștere”. Definițiile activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor sunt fundamentale pentru recunoaștere ►**M5** atât la finalul perioadei de raportare financiară anuală, cât și la finalul perioadei de raportare financiară interimară ◄.

32. În cazul activelor, se aplică aceleași teste privind beneficiile economice viitoare atât la datele interimare, cât și la sfârșitul exercițiului financiar al unei entități. Costurile care, prin natura lor, nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere ca active la sfârșitul exercițiului financiar, nu vor fi recunoscute ca active nici la datele interimare. În mod similar, ►**M5** la finalul unei perioade de raportare interimare ◄, o datorie trebuie să reprezinte o obligație existentă la data respectivă, la fel ca la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ anuale.

33. O caracteristică esențială a venitului (a veniturilor) și a cheltuielilor este aceea că intrările și ieșirile aferente activelor și datoriilor au avut deja loc. Dacă intrările și ieșirile în cauză au avut deja loc, veniturile și cheltuielile aferente sunt recunoscute; altfel, ele nu sunt recunoscute. *Cadrul general* arată că „cheltuielile sunt recunoscute în situația veniturilor și a cheltuielilor atunci când apare o reducere a beneficiilor economice viitoare, care poate fi evaluată în mod fiabil, aferentă scăderii unui activ sau majorării unei datorii…. *Cadrul general* nu permite recunoașterea în ►**M5** situația poziției financiare ◄ a elementelor care nu corespund definiției activelor sau datoriilor.”

34. La evaluarea activelor, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de trezorerie raportate în situațiile sale financiare, o entitate care raportează doar anual are posibilitatea de a lua în considerare informații care devin disponibile pe întreg parcursul exercițiului financiar. Evaluările sale sunt, de fapt, efectuate de la începutul exercițiului până la zi.

35. Pentru efectuarea evaluărilor din situațiile sale financiare pentru primele șase luni, o entitate care raportează semestrial utilizează informațiile care devin disponibile până la jumătatea anului sau imediat după aceea, iar pentru o perioadă de douăsprezece luni, informațiile disponibile până la sfârșitul anului sau imediat după aceea. Evaluările pentru perioada de douăsprezece luni vor reflecta eventualele modificări survenite în estimările valorilor raportate pentru prima perioadă de șase luni. Valorile raportate în situațiile financiare interimare pentru prima perioadă de șase luni nu sunt ajustate retroactiv. Cu toate acestea, punctul 16 litera (d) și punctul 26 impun prezentarea naturii și valorii oricărei modificări semnificative a estimărilor.

▼B

36. O entitate care raportează mai frecvent decât semestrial evaluează veniturile și cheltuielile de la începutul exercițiului până la zi pentru fiecare perioadă interimară, utilizând informațiile de care dispune în momentul întocmirii fiecărui set de situații financiare. Valorile veniturilor și cheltuielilor raportate în perioada interimară curentă vor reflecta orice modificări survenite în estimările valorilor raportate în perioadele interimare anterioare pe parcursul exercițiului financiar. Valorile raportate în perioadele interimare anterioare nu sunt ajustate retroactiv. Cu toate acestea, punctul 16 litera (d) și punctul 26 impun prezentarea naturii și valorii oricărei modificări semnificative a estimărilor.

Venituri încasate sezonier, ciclic sau ocazional

37. Veniturile încasate sezonier, ciclic sau ocazional pe parcursul unui exercițiu financiar nu trebuie anticipate sau amânate la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ interimare dacă anticiparea sau amânarea nu ar fi oportune la sfârșitul exercițiului financiar al entității.

38. Exemplele includ veniturile din dividende, redevențele și subvențiile guvernamentale. În plus, unele entități obțin în mod constant mai multe venituri în anumite perioade interimare ale exercițiului financiar decât în altele, de exemplu, veniturile sezoniere ale comercianților cu amănuntul. Aceste venituri sunt recunoscute atunci când survin.

Costuri suportate inegal în cursul exercițiului financiar

39. Costurile care sunt suportate inegal în cursul exercițiului financiar al unei entități trebuie anticipate sau amânate în scopul raportării interimare dacă și numai dacă anticiparea sau amânarea acelui tip de costuri este, de asemenea, oportună și la sfârșitul exercițiului financiar.

Aplicarea principiilor de recunoaștere și evaluare

40. Apendicele B oferă exemple de aplicare a principiilor generale de recunoaștere și evaluare expuse la punctele 28-39.

Utilizarea estimărilor

41. Procedurile de evaluare care trebuie respectate la elaborarea unui raport financiar interimar trebuie concepute astfel încât să asigure că informațiile rezultate sunt fiabile și că toate informațiile financiare semnificative care sunt relevante pentru înțelegerea poziției financiare sau a performanței entității sunt prezentate în mod corespunzător. Dacă evaluările pentru rapoartele financiare anuale și pentru cele interimare se fac deseori pe baza unor estimări rezonabile, întocmirea rapoartelor financiare interimare va necesita, în general, utilizarea într-o mai mare măsură a metodelor de estimare decât în cazul rapoartelor financiare anuale.

42. Apendicele C prezintă exemple de utilizare a estimărilor în perioadele interimare.

▼B

RETRATAREA PERIOADELOR INTERIMARE RAPORTATE ANTERIOR

43. O modificare a politicii contabile, alta decât cele pentru care tranziția este specificată de un nou ►M5 IFRS ◄, trebuie reflectată prin:

(a) retratarea situațiilor financiare pentru perioadele interimare precedente ale exercițiului financiar curent și pentru perioadele interimare comparabile ale oricăror exerciții financiare anterioare care vor fi retratate în situațiile financiare anuale în conformitate cu IAS 8; sau

(b) atunci când, la începutul exercițiului financiar, este imposibilă determinarea efectului cumulativ pe care aplicarea unei noi politici contabile l-ar avea asupra tuturor perioadelor anterioare, ajustarea situațiilor financiare pentru perioadele interimare anterioare ale exercițiului financiar curent și pentru perioadele interimare comparabile ale exercițiilor financiare anterioare se va efectua prospectiv, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.

44. Unul dintre obiectivele principiului precedent este de a asigura aplicarea unei singure politici contabile unei anumite categorii de tranzacții pe toată durata unui exercițiu financiar complet. În conformitate cu IAS 8, o modificare a politicii contabile este reflectată prin aplicarea retroactivă, cu retratarea informațiilor financiare ale perioadei anterioare, de la cea mai îndepărtată dată posibilă. Cu toate acestea, dacă valoarea cumulată a ajustării aferente exercițiilor financiare anterioare este imposibil de determinat, atunci, în conformitate cu IAS 8, noua politică este aplicată prospectiv, de la cea mai îndepărtată dată posibilă. Efectul principiului de la punctul 43 este că impune ca, pe durata exercițiului financiar curent, orice modificare a politicii contabile să se aplice fie retroactiv, fie, dacă acest lucru nu este posibil, prospectiv, cel târziu de la începutul exercițiului financiar.

45. A permite reflectarea unei modificări a politicii contabile de la o dată interimară, în cursul exercițiului financiar, ar însemna a permite aplicarea a două politici contabile diferite unei anumite categorii de tranzacții în cursul unui singur exercițiu financiar. Rezultatul va consta în dificultăți în alocarea interimară, rezultate din exploatare neclare, complicându-se analiza și inteligibilitatea informațiilor din perioada interimară.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

46. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată.

▼M5

47. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. Mai mult, au fost modificate punctele 4, 5, 8, 11, 12 și 20, a fost eliminat punctul 13 și au fost adăugate punctele 8A și 11A. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M12

48. IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate **în 2008) a modificat punctul 16 litera (i). O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată și pentru acea perioadă anterioară**.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 36

Deprecierea activelor

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este acela de a prescrie procedurile pe care o entitate le aplică pentru a se asigura că activele sale sunt contabilizate la o valoare mai mică sau egală cu valoarea lor recuperabilă. Un activ este contabilizat la o valoare mai mare decât valoarea sa recuperabilă dacă valoarea sa contabilă depășește suma care urmează a fi recuperată prin vânzarea sau utilizarea acelui activ. Într-o astfel de situație, activul este descris ca fiind depreciat și standardul impune entității să recunoască o pierdere din depreciere. Standardul specifică situațiile în care entitatea trebuie să reia o pierdere din depreciere și prescrie prezentări de informații.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea deprecierii tuturor activelor, în afară de:

(a) stocuri (a se vedea IAS 2 *Stocuri*);

(b) active care rezultă din contractele de construcție (a se vedea IAS 11 *Contracte de construcție*);

(c) creanțe privind impozitul amânat (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);

(d) active care provin din beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților);*

(e) active financiare care intră sub incidența IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;*

(f) investiții imobiliare care sunt evaluate la valoarea justă (a se vedea IAS 40 *Investiții imobiliare*);

▼M8

(g) active de natură biologică, legate de activitatea agricolă, evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare (a se vedea IAS 41 *Agricultura*);

▼B

(h) costuri amânate de achiziție și imobilizări necorporale generate de drepturile contractuale ale asigurătorului, ►M5 în contractele ◄ de asigurare, care intră sub incidența IFRS 4 *Contracte de asigurare*; și

(i) active imobilizate (sau grupuri destinate cedării) clasificate drept deținute în vederea vânzării, în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

3. Prezentul standard nu se aplică stocurilor, activelor care rezultă din contracte de construcție, creanțelor privind impozitul amânat, activelor care decurg din beneficiile angajaților sau activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării și care este clasificat drept deținut în vederea vânzării), deoarece standardele existente, aplicabile acestor active, cuprind dispoziții privind recunoașterea și evaluarea acestor active.

▼B

4. Prezentul standard se aplică activelor financiare clasificate drept:

(a) filiale, așa cum sunt definite în IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*;

(b) entități asociate, așa cum sunt definite în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate*; și

(c) asocieri în participație, așa cum sunt definite în IAS 31 *Interese în asocierile în participație*.

Pentru deprecierea altor active financiare, se va consulta IAS 39.

▼M8

5. Prezentul standard nu se aplică activelor financiare care intră sub incidența IAS 39, investițiilor imobiliare evaluate la valoarea justă în conformitate cu IAS 40 sau activelor biologice legate de activitatea agricolă, evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare, în conformitate cu IAS 41. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică activelor care sunt contabilizate la valoarea reevaluată (adică la valoarea justă) în conformitate cu alte IFRS-uri, cum ar fi modelul de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale*. Identificarea posibilității de depreciere a unui activ reevaluat depinde de criteriile utilizate pentru determinarea valorii juste:

▼B

(a) dacă valoarea justă a activului este valoarea de piață, singura diferență dintre valoarea justă a activului și valoarea sa justă minus costurile de vânzare o reprezintă costurile marginale directe pentru cedarea activului:

(i) în cazul în care costurile de cedare sunt neglijabile, valoarea recuperabilă a activului reevaluat este neapărat apropiată de sau mai mare decât valoarea sa reevaluată (adică valoarea justă). În acest caz, după aplicarea dispozițiilor privind reevaluarea, este puțin probabil ca activul reevaluat să fie depreciat, nefiind necesară estimarea valorii recuperabile;

(ii) în cazul în care costurile de cedare nu sunt neglijabile, valoarea justă minus costurile de vânzare ale activului reevaluat este neapărat mai mică decât valoarea sa justă. Activul reevaluat este, așadar, depreciat dacă valoarea sa de utilizare este mai mică decât valoarea reevaluată (adică valoarea justă). În acest caz, după aplicarea dispozițiilor privind reevaluarea, o entitate aplică prezentul standard pentru a determina dacă activul poate fi depreciat;

(b) dacă valoarea justă a activului este determinată pe baza altei metode decât valoarea sa de piață, valoarea reevaluată (adică valoarea justă) poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea sa recuperabilă. De aceea, după aplicarea dispozițiilor privind reevaluarea, o entitate aplică prezentul standard pentru a determina dacă activul poate fi depreciat.

▼B

DEFINIȚII

6. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:

O *piață activă* este o piață care îndeplinește toate condițiile de mai jos:

(a) mărfurile comercializate pe piață sunt omogene;

(b) cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți, în mod normal, în orice moment; și

(c) prețurile sunt accesibile publicului.

▼M12

_____

▼B

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut după ce se deduc amortizarea cumulată și pierderea cumulată din depreciere.

O *unitate generatoare de numerar* este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar în mare măsură independente de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active.

Activele corporative sunt active, altele decât fondul comercial, care contribuie la fluxurile de trezorerie viitoare, atât ale unității generatoare de numerar analizate, cât și la cele ale altor unități generatoare de numerar.

Costurile asociate cedării sunt costuri marginale care se pot atribui direct cedării unui activ sau unei unități generatoare de numerar, cu excepția costurilor de finanțare și a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

Valoarea amortizabilă reprezintă costul unui activ sau o altă valoare care înlocuiește costul în situațiile financiare, minus valoarea reziduală a activului.

Amortizarea reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă ([1]).

Valoarea justă minus costurile de vânzare reprezintă valoarea care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unei unități generatoare de numerar, ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, minus costurile asociate cedării.

O *pierdere din depreciere* este diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate vânzării și valoarea sa de utilizare.

Durata de viață utilă este fie:

(a) perioada de timp în care se preconizează utilizarea activului de către entitate; fie

(b) numărul de unități de producție sau alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină de la activ.

([1]) În cazul unei imobilizări necorporale, termenul „amortizare” este utilizat în general în loc de „depreciere”. Cei doi termen au același sens.

▼B

Valoarea de utilizare reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate să se obțină de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

IDENTIFICAREA UNUI ACTIV CARE AR PUTEA FI DEPRECIAT

7. Punctele 8-17 clarifică în ce moment trebuie determinată valoarea recuperabilă. Aceste dispoziții utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar. Restul prezentului standard este structurat după cum urmează:

(a) punctele 18-57 stabilesc dispoziții privind evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziții utilizează, de asemenea, termenul „activ”, referindu-se atât la activele individuale, cât și la unitățile generatoare de numerar;

(b) punctele 58-108 stabilesc dispoziții privind recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere. Recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere pentru activele individuale, altele decât fondul comercial, sunt tratate la punctele 58-64. Punctele 65-108 tratează recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere specifice unităților generatoare de numerar și fondului comercial;

(c) punctele 109-116 stabilesc dispoziții privind reluarea unei pierderi din depreciere aferente unui activ sau unei unități generatoare de numerar, pierdere recunoscută în perioadele anterioare. Din nou, aceste dispoziții utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar. Punctele 117-121 stabilesc dispoziții suplimentare pentru un activ individual, punctele 122 și 123, pentru o unitate generatoare de numerar, iar la punctele 124 și 125 sunt prezentate dispoziții similare pentru fondul comercial;

(d) punctele 126-133 specifică informațiile care trebuie prezentate pentru pierderile din depreciere, respectiv reluările pierderilor din depreciere aferente activelor și unităților generatoare de numerar. Punctele 134-137 stabilesc dispoziții suplimentare de prezentare de informații pentru unitățile generatoare de numerar cărora le-au fost alocate imobilizări necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată sau fond comercial cu scopul testării deprecierii.

8. Un activ este depreciat atunci când valoarea sa contabilă depășește valoarea sa recuperabilă. Punctele 12-14 descriu câteva dintre indiciile care conduc la concluzia că a avut loc o pierdere din depreciere. Dacă se remarcă prezența oricăruia dintre aceste indicii, unei entități i se impune să facă o estimare formală a valorii recuperabile. Cu excepția prevederilor de la punctul 10, prezentul standard nu impune unei entități o estimare formală a valorii recuperabile în cazul în care nu apare niciun indiciu al deprecierii.

9. Cu ocazia fiecărei date de raportare, entitatea trebuie să verifice dacă există indicii ale deprecierii activelor. În cazul în care sunt identificate astfel de indicii, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.

▼B

10. Chiar dacă nu există niciun indiciu al deprecierii, entitatea:

(a) trebuie să testeze pentru depreciere imobilizările necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată sau imobilizările necorporale care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă. Testul de depreciere se poate desfășura oricând pe parcursul perioadei anuale, cu condiția ca testarea să se realizeze la aceeași dată în fiecare an. Imobilizările necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o asemenea imobilizare necorporală a fost inițial recunoscută în timpul perioadei anuale curente, ea trebuie testată pentru depreciere înainte de încheierea perioadei anuale curente;

(b) trebuie să testeze anual, pentru depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi, în conformitate cu punctele 80-99.

11. Capacitatea unei imobilizări necorporale de a genera suficiente beneficii economice în viitor astfel încât să fie posibilă recuperarea valorii sale contabile este, de obicei, caracterizată de un grad mai ridicat de incertitudine în situația în care activul nu este încă disponibil pentru utilizare. În acest sens, prezentul standard impune testarea valorii contabile a unei imobilizări necorporale care nu este încă disponibilă pentru utilizare cel puțin o dată pe an.

12. La evaluarea existenței indiciilor de depreciere a activelor o entitate trebuie să ia în considerare cel puțin următoarele indicații:

Surse externe de informații

(a) pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării;

(b) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;

(c) ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea semnificativă a valorii recuperabile a activului;

(d) valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale bursiere;

Surse interne de informații

(e) există probe ale uzurii fizice sau morale a unui activ;

▼B

(f) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Astfel de modificări includ situațiile în care un activ devine neproductiv, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicat activul, planificarea cedării activului înainte de data așteptată anterior, precum și reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ ca fiind determinată, și nu nedeterminată ([1]);

(g) raportările interne pun la dispoziție probe cu privire la faptul că rezultatele economice ale unui activ sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

▼M7

Dividende de la o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată

(h) pentru o investiție într-o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată, investitorul recunoaște un dividend din investiție și există dovada că:

(i) valoarea contabilă a investiției în situațiile financiare individuale depășește valorile contabile din situațiile financiare consolidate ale activelor nete ale entității în care s-a investit, inclusiv fondul comercial aferent; sau

(ii) dividendul depășește rezultatul global total al filialei, entității controlate în comun sau a entității asociate în perioada în care dividendul este declarat.

▼B

13. Lista de la punctul 12 nu este exhaustivă. Entitatea poate identifica alte indicii de depreciere a activelor, în baza cărora va determina suma recuperabilă a activului sau, în cazul fondului comercial, va efectua un test de depreciere în conformitate cu prevederile de la punctele 80-99.

14. Probele de depreciere a activelor puse la dispoziție de raportările interne includ:

(a) fluxurile de trezorerie pentru achiziționarea activului sau necesarul ulterior de numerar pentru exploatarea sau întreținerea activului care sunt semnificativ mai mari decât cele prevăzute inițial în buget;

(b) fluxurile de trezorerie nete reale sau profitul, respectiv pierderea din exploatare generat(ă) de activ sunt vizibil inferioare celor prevăzute inițial în buget;

(c) o scădere semnificativă a fluxurilor nete de trezorerie prevăzute în buget sau a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de activ; sau

(d) pierderi din exploatare sau ieșiri nete de numerar aferente activului, atunci când sumele perioadei curente sunt agregate cu sumele viitoare prevăzute în buget.

([1]) Odată ce activul îndeplinește criteriile legate de clasificarea sa drept activ deținut în vederea vânzării (sau este inclus în grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării), el este exclus din domeniul de aplicare al prezentului standard și este contabilizat în conformitate cu IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”.

▼B

15. După cum se arată la punctul 10, prezentul standard impune, cel puțin odată pe an, testarea pentru depreciere a imobilizărilor necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată, respectiv a celor care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, precum și a fondului comercial. În afară de situațiile care fac obiectul dispozițiilor de la punctul 10, pentru identificarea cazurilor în care este necesară estimarea valorii recuperabile a unui activ se aplică principiul pragului de semnificație. De exemplu, în cazul în care, conform calculelor precedente, valoarea recuperabilă a unui activ este semnificativ mai mare decât valoarea sa contabilă, nu este nevoie să se estimeze din nou valoarea recuperabilă a activului decât dacă au apărut evenimente care să elimine diferența dintre cele două valori. În mod asemănător, analizele anterioare pot arăta că valoarea recuperabilă a unui activ nu este sensibilă la unul (sau mai multe) dintre indiciile enumerate la punctul 12.

16. Ca un exemplu pentru situațiile de la punctul 15, dacă ratele dobânzii pe piață sau oricare alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, unei entități nu i se impune o estimare formală a valorii recuperabile a unui activ în cazurile următoare:

(a) dacă este puțin probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de creșterea acestor rate de piață. De exemplu, majorarea ratelor dobânzii pe termen scurt poate să nu aibă un efect semnificativ asupra ratei de actualizare aferente unui activ cu o durată lungă de viață utilă;

(b) dacă este foarte probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de majorarea acestor rate de piață, dar analizele anterioare ale sensibilității aferente valorii recuperabile ilustrează faptul că:

(i) este puțin probabil ca valoarea recuperabilă să fie afectată de o reducere substanțială, întrucât este foarte probabil ca fluxurile de trezorerie să crească (de exemplu, în anumite cazuri o entitate poate să demonstreze că își ajustează veniturile pentru a compensa orice majorare a ratelor de pe piață); sau

(ii) este puțin probabil ca scăderea valorii recuperabile să aibă ca rezultat o pierdere semnificativă din depreciere.

17. Dacă există un indiciu cu privire la posibila depreciere a unui activ, acest fapt poate indica faptul că durata de viață utilă rămasă, metoda de depreciere (amortizare) sau valoarea reziduală a activului trebuie revizuit(ă) și ajustat(ă) în conformitate cu standardul aplicabil activului chiar dacă nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere pentru acel activ.

EVALUAREA VALORII RECUPERABILE

18. Prezentul standard definește valoarea recuperabilă ca fiind cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare. Punctele 19-57 stabilesc dispozițiile cu privire la evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziții utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar.

19. Nu este întotdeauna necesar atât calculul valorii juste a unui activ minus costul său de vânzare, cât și al valorii de utilizare. Dacă oricare dintre aceste valori depășește valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară.

▼B

20. Calculul valorii juste minus costurile de vânzare este posibil chiar dacă activul avut în vedere nu este comercializat pe o piață activă. Cu toate acestea, calculul valorii juste minus costurile de vânzare nu este întotdeauna posibil din cauza absenței unei baze pentru estimarea credibilă a sumei care s-ar putea obține din vânzarea activului ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză. În acest caz, entitatea poate considera valoarea de utilizare a activului ca fiind valoarea sa recuperabilă.

21. Dacă nu există motive pentru a crede că valoarea de utilizare a unui activ depășește semnificativ valoarea sa justă minus costurile de vânzare, aceasta din urmă poate fi utilizată ca valoare recuperabilă. În această situație se găsesc, de cele mai multe ori, activele care sunt deținute în vederea cedării. Aceasta se datorează faptului că valoarea de utilizare a unui activ deținut în vederea cedării constă, în principal, din încasările nete din cedare, fluxurile de trezorerie generate de utilizarea activului până la cedarea acestuia fiind, foarte probabil, neglijabile.

22. Valoarea recuperabilă se calculează pentru fiecare activ în parte, cu excepția cazului în care un activ nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active sau grupuri de active. Într-un astfel de caz, valoarea recuperabilă se calculează pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține activul (a se vedea punctele 65-103), în afară de cazul în care fie:

(a) valoarea justă a activului minus costurile de vânzare este mai mare decât valoarea sa contabilă; fie

(b) valoarea de utilizare a activului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile de vânzare, iar valoarea justă minus costul de vânzare poate fi calculată.

23. În unele cazuri, estimările, mediile și formulele de calcul pot să ofere aproximări veridice ale calculelor detaliate expuse în prezentul standard pentru determinarea valorii juste minus costul de vânzare sau a valorii de utilizare.

Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată

24. În conformitate cu punctul 10, imobilizările necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată vor fi testate anual, în vederea identificării deprecierii, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă, independent de existența indicilor de depreciere. Cu toate acestea, cele mai recente calcule ale valorii recuperabile aferente unui astfel de activ, efectuate într-o perioadă anterioară, pot fi utilizate în testul de depreciere pentru perioada curentă, cu condiția respectării simultane a următoarelor criterii:

(a) imobilizarea necorporală nu generează intrări de numerar rezultate din utilizarea sa continuă care să fie, în mare măsură, independente de cele generate de alte active sau grupuri de active, fiind așadar supusă unui test de depreciere ca parte a unității generatoare de numerar din care face parte, iar activele și datoriile care formează acea unitate nu s-au modificat substanțial de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile;

▼B

(b) ultima valoare recuperabilă calculată a fost substanţial superioară valorii contabile a activului; şi

(c) pe baza analizei evenimentelor survenite şi circumstanţelor care s-au modificat de la ultimul calcul, este foarte puţin probabil ca valoarea recuperabilă actuală determinată să fie mai mică decât valoarea contabilă a activului.

Valoarea justă minus costurile de vânzare

25. Cel mai bun indiciu pentru valoarea justă a unui activ minus costurile de vânzare este preţul dintr-un contract de vânzare irevocabil din cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective, ajustat în funcţie de costurile marginale care se pot atribui direct cedării activului respectiv.

26. Dacă nu există niciun contract de vânzare irevocabil, dar activul este comercializat pe o piaţă activă, valoarea justă minus costurile de vânzare este reprezentată de preţul activului pe piaţă minus costurile asociate cedării activului. Preţul de piaţă corespunzător este, de obicei, preţul actual de licitaţie. Atunci când preţurile de licitaţie nu sunt disponibile, preţul celei mai recente tranzacţii poate oferi o bază de plecare pentru estimarea valorii juste minus costurile de vânzare, cu condiţia să nu se fi înregistrat nicio modificare majoră a mediului economic între data tranzacţiei şi data estimării.

27. Dacă nu există niciun contract de vânzare irevocabil sau activul nu este comercializat pe o piaţă activă, valoarea justă minus costurile de vânzare este calculată pe baza celor mai bune informaţii disponibile cu privire la suma pe care entitatea o poate obţine la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ din cedarea unui activ ►M5 într-o tranzacţie desfăşurată ◄ în condiţii obiective între părţi interesate şi aflate în cunoştinţă de cauză, după deducerea costurilor asociate cedării. Pentru a calcula această sumă, se vor lua în considerare rezultatele tranzacţiilor recente cu active similare din acelaşi sector de activitate. Valoarea justă minus costurile de vânzare nu reflectă o vânzare forţată, cu excepţia cazului în care conducerea este constrânsă să vândă imediat.

28. Cu ocazia determinării valorii juste minus costurile de vânzare, se deduc costurile asociate cedării, altele decât cele care au fost deja recunoscute ca datorii. Exemple de astfel de costuri sunt costurile legale, taxele de timbru şi alte taxe similare, costurile aferente îndepărtării activului, precum şi costurile directe marginale pentru scoaterea la vânzare a activului. Cu toate acestea, beneficiile pentru terminarea contractelor de muncă (astfel cum sunt definite în IAS 19) şi costurile asociate reducerii sau reorganizării activităţii ca urmare a cedării unui activ nu sunt considerate costuri marginale directe aferente cedării activului.

29. Uneori, cedarea unui activ îi impune unui cumpărător asumarea unei datorii, dar este disponibilă doar o singură valoare justă minus costurile de vânzare atât pentru activ, cât şi pentru datorie. Punctul 78 furnizează explicaţiile necesare cu privire la modul în care trebuie tratate astfel de situaţii.

▼B

Valoarea de utilizare

30. La calculul valorii de utilizare a unui activ trebuie să se aibă în vedere următoarele elemente:

(a) estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv;

(b) aşteptări privind posibilele variaţii ale valorii sau plasării în timp a acelor fluxuri de trezorerie;

(c) valoarea-timp a banilor, în funcţie de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piaţă;

(d) preţul suportării incertitudinii inerente activului; şi

(e) alţi factori, cum ar fi absenţa lichidităţii, pe care participanţii pe piaţă i-ar lua în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv.

31. Estimarea valorii de utilizare a unui activ implică următorii paşi:

(a) estimarea viitoarelor intrări şi ieşiri de numerar generate de utilizarea continuă a activului şi de cedarea acestuia; şi

(b) aplicarea ratei potrivite de actualizare acestor fluxuri de trezorerie viitoare.

32. Elementele identificate la punctul 30 literele (b), (d) şi (e) pot fi reflectate fie sub forma ajustării fluxurilor de trezorerie viitoare, fie sub forma ajustării ratei de actualizare. Indiferent de abordarea adoptată de entitate pentru a cuantifica efectele aşteptărilor privind posibilele variaţii ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare, rezultatul trebuie să reflecte valoarea actualizată aşteptată a fluxurilor de trezorerie viitoare, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile. Anexa A oferă îndrumări suplimentare în ceea ce priveşte modul de utilizare a tehnicilor de actualizare la evaluarea valorii de utilizare a unui activ.

Baza pentru estimările fluxurilor de trezorerie viitoare

33. La evaluarea valorii de utilizare, o entitate:

(a) trebuie să-şi bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe ipoteze rezonabile şi justificabile, care să reprezinte cea mai bună estimare a conducerii referitoare la spectrul de condiţii economice care va exista pe perioada rămasă din durata de viaţă utilă a activului. Trebuie să se acorde o importanţă mai mare probelor provenite din surse externe;

(b) trebuie să-şi bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe cele mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere, dar trebuie să excludă intrările sau ieşirile de numerar viitoare aşteptate să decurgă din restructurări viitoare sau din îmbunătăţirea sau întărirea performanţei activului. Previziunile bazate pe aceste bugete/prognoze trebuie să acopere o perioadă de maximum cinci ani, cu excepţia cazului în care se poate justifica acoperirea unei perioade mai lungi;

▼B

(c) trebuie să-şi bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze prin extrapolarea previziunilor bazate pe bugete/prognoze care utilizează o rată de creştere în scădere sau stabilă pentru anii următori, doar în cazul în care nu poate fi justificată o rată crescătoare. Această rată de creştere nu trebuie să depăşească rata medie de creştere pe termen lung pentru produsele, domeniile, ţara sau ţările în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pentru piaţa specifică activului, în afară de cazul în care se poate justifica o rată superioară.

34. Conducerea evaluează credibilitatea datelor în baza cărora au fost realizate previziunile fluxurilor de trezorerie, examinând cauzele diferenţelor dintre previziunile din trecut ale fluxurilor de trezorerie şi fluxurile de trezorerie reale. Conducerea trebuie să se asigure că ipotezele pe care se bazează previziunile curente ale fluxurilor de trezorerie sunt consecvente faţă de rezultatele realizate din trecut, cu condiţia ca efectele evenimentelor ulterioare sau ale circumstanţelor care nu existau atunci când acele fluxuri reale din trecut au fost generate să permită acest lucru.

35. În general, nu sunt disponibile bugete/prognoze financiare detaliate, explicite şi credibile ale fluxurilor de trezorerie viitoare, prognoze care să acopere perioade mai mari de cinci ani. Din acest motiv, previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie viitoare se bazează pe cele mai recente bugete/prognoze întocmite pe perioade de maximum cinci ani. Conducerea poate utiliza evaluări ale fluxurilor de trezorerie pe baza unor bugete/prognoze financiare pentru o perioadă mai lungă de cinci ani în situaţia în care consideră că acestea sunt credibile şi în cazul în care îşi demonstrează, pe baza experienţei anterioare, capacitatea de a prevedea cu acurateţe fluxurile de trezorerie pe o perioadă mai lungă de cinci ani.

36. Previziunile fluxurilor de trezorerie care acoperă întreaga durata de viaţă utilă a unui activ sunt estimate prin extrapolarea previziunilor privind fluxurile de trezorerie bazate pe bugete/prognoze financiare, utilizând o rată de creştere pentru anii următori. Această rată este constantă sau în scădere, în afară de cazul în care o creştere a ratei corespunde unor informaţii obiective cu privire la evoluţiile de pe parcursul ciclului de viaţă al unui produs sau al unui domeniu de activitate. Dacă se consideră necesar, valoarea ratei de creştere utilizate este zero sau negativă.

37. Atunci când condiţiile sunt favorabile, este foarte probabil ca pe piaţă să se accentueze competiţia, limitându-se astfel creşterea. De aceea, entităţile vor putea cu greu depăşi rata istorică medie de creştere pe termen lung (de exemplu, pe 20 de ani) în cazul produselor, domeniilor de activitate, ţării sau ţărilor unde entitatea îşi desfăşoară activitatea sau în cazul pieţei specifice activului.

38. Atunci când utilizează informaţii din bugete sau prognoze financiare, entitatea analizează dacă informaţiile reflectă premise rezonabile, care pot fi demonstrate şi care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii asupra spectrului de condiţii economice care vor exista pe parcursul duratei rămase de viaţă utilă a activului.

Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare

39. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare trebuie să includă:

(a) previziunile intrărilor de numerar generate de utilizarea continuă a activului;

▼B

(b) previziunile ieşirilor de numerar care trebuie suportate pentru a genera intrări de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieşirile de numerar pentru pregătirea dării în folosinţă a activului) şi care pot fi direct repartizate sau alocate activului în mod rezonabil şi consecvent; şi

(c) fluxurile de trezorerie nete (dacă există) care vor fi primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.

40. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare şi rata de actualizare reflectă ipoteze consecvente asupra creşterilor de preţ datorate inflaţiei generale. În acest sens, dacă rata de actualizare ţine cont de efectul creşterilor de preţ datorate inflaţiei generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni nominali. Dacă rata de actualizare nu ţine cont de efectul creşterilor de preţ datorate inflaţiei generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni reali (luându-se în calcul creşterile sau scăderile preţurilor specifice viitoare).

41. Previziunile ieşirilor de numerar le includ şi pe acelea aferente întreţinerii curente a activului şi cheltuielilor de regie viitoare, ieşiri care pot fi atribuite direct utilizării activului sau îi pot fi repartizate în mod rezonabil şi consecvent.

42. În cazul în care valoarea contabilă a unui activ nu include încă toate ieşirile de numerar care trebuie suportate înainte ca activul să fie gata pentru utilizare sau vânzare, estimarea viitoarelor ieşiri de numerar include ieşirile estimate care vor fi suportate înainte ca activul să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare. Este cazul unei clădiri aflate în construcţie sau al unui proiect de dezvoltare care nu a fost încă încheiat.

43. Pentru a evita dubla contabilizare, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ:

(a) intrările de numerar generate de active care sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de activul avut în vedere (de exemplu, active financiare cum sunt creanţele); şi

(b) ieşirile de numerar legate de obligaţii care au fost deja recunoscute ca datorii (de exemplu, datorii faţă de furnizori, datorii pentru pensii sau provizioane).

44. Fluxurile de trezorerie viitoare trebuie estimate în funcţie de situaţia curentă a activului. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu trebuie să includă estimările intrărilor sau ieşirilor de numerar preconizate să rezulte din:

(a) o restructurare viitoare la care o entitate nu s-a angajat încă; sau

(b) îmbunătăţirea sau întărirea performanţei activului.

45. Deoarece fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în funcţie de situaţia curentă a activului, valoarea de utilizare nu reflectă:

(a) ieşirile de numerar viitoare sau economiile de costuri (de exemplu, reduceri ale costurilor cu personalul) sau beneficiile generate de o restructurare viitoare la care o entitate nu s-a angajat încă; sau

(b) ieşirile de numerar viitoare care vor îmbunătăţi sau vor întări rezultatele activului sau intrările de numerar conexe care se preconizează să fie generate de aceste ieşiri.

▼B

46. Restructurarea este un program planificat și controlat de către conducere, program care modifică în mod semnificativ fie domeniul de activitate al unei entități, fie modul de desfășurare a activității entității. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* conține îndrumări cu privire la momentul în care a fost luată decizia de restructurare.

47. Atunci când entitatea se decide asupra restructurării, devine foarte probabil ca unele active să fie afectate. Odată ce entitatea s-a decis asupra restructurării:

(a) estimările intrărilor și ieșirilor de numerar în sensul calculării valorii de utilizare reflectă economiile de costuri și alte beneficii rezultate din restructurare (pe baza celor mai recente bugete/-prognoze aprobate de conducere); și

(b) estimările ieșirilor de numerar utilizate pentru restructurare sunt incluse într-un provizion de restructurare, în conformitate cu IAS 37.

Exemplul ilustrativ 5 explică efectul unei restructurări viitoare asupra calculului valorii de utilizare.

48. Până în momentul în care o entitate suportă ieșiri de numerar cu scopul îmbunătățirii sau întăririi performanței unui activ, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu vor include estimările intrărilor viitoare de numerar aferente creșterii beneficiilor economice generate de ieșirea de numerar (a se vedea exemplul ilustrativ 6).

49. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare cuprind și ieșirile de numerar viitoare necesare pentru a menține nivelul beneficiilor economice aferente stării curente a activului. În cazul în care o unitate generatoare de numerar cuprinde active cu durate utile de viață estimate diferite și toate aceste active sunt esențiale pentru continuitatea activității unității, la estimarea fluxurilor de trezorerie aferente unității înlocuirea activelor cu durată de viață utilă mai scurtă va fi considerată ca fiind o operațiune curentă de întreținere a unității. În mod asemănător, în cazul în care un anumit activ este format din componente cu durate utile de viață estimate diferite, la estimarea fluxurilor de trezorerie aferente activului înlocuirea componentelor cu durate mai scurte de viață utilă va fi considerată ca făcând parte din întreținerea curentă a activului.

50. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu vor include:

(a) intrările sau ieșirile de numerar din activități de finanțare; sau

(b) încasările sau plățile de impozit pe profit.

51. Fluxurile de trezorerie estimate reflectă ipoteze consecvente cu modul de calcul al ratei de actualizare. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori sau va fi ignorat. Deoarece valoarea-timp a banilor este luată în considerare prin actualizarea fluxurilor de trezorerie estimate, aceste fluxuri de trezorerie exclud intrările sau ieșirile de numerar generate de activitățile de finanțare. În mod similar, deoarece rata de actualizare este determinată înaintea impozitării, fluxurile de trezorerie viitoare sunt, de asemenea, estimate pe aceeași bază.

▼B

52. Estimarea fluxurilor nete de trezorerie de primit (sau de plată) pentru cedarea unui activ la sfârșitul duratei sale de viață utilă trebuie reprezentată de suma pe care o entitate se așteaptă să o obțină din cedarea unui activ ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, după ce au fost deduse costurile estimate asociate cedării activului.

53. Estimarea fluxurilor de trezorerie nete de primit (sau de plată) pentru a ceda un activ la sfârșitul duratei sale de viață utilă este calculată în mod similar calculării valorii juste a unui activ minus costurile de vânzare, cu excepția că, la calculul fluxurilor nete de trezorerie:

(a) se utilizează prețurile de la data estimării pentru activele similare care au ajuns la sfârșitul duratei lor de viață utilă și care au funcționat în condiții similare celor în care va fi folosit activul;

(b) se ajustează prețurile în funcție de majorările generate de inflație și în funcție de viitoarele creșteri sau scăderi specifice de prețuri. Cu toate acestea, dacă estimările fluxurilor de trezorerie viitoare generate de utilizarea continuă a activului și rata de actualizare exclud efectul inflației generale, entitatea va exclude acest efect din estimarea fluxurilor nete de trezorerie la momentul cedării activului.

Fluxurile de trezorerie viitoare în valută

54. Fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în moneda în care vor fi generate și apoi actualizate utilizând o rată de actualizare potrivită pentru acea monedă. Entitatea va converti valoarea actualizată astfel obținută cu ajutorul cursului de schimb la vedere de la data calculului valorii de utilizare.

Rata de actualizare

55. Rata (ratele) de actualizare trebuie să fie o rată (rate) înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de piață cu privire la:

(a) valoarea-timp a banilor; și

(b) riscurile specifice activelor pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu au fost ajustate.

56. O rată care reflectă evaluările curente ale pieței în ceea ce privește valoarea-timp a banilor și riscurile specifice activului este rentabilitatea pe care investitorii ar impune-o dacă ar opta pentru o investiție care ar genera fluxuri de trezorerie identice din punct de vedere al valorii, plasării în timp și riscurilor specifice cu acelea pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activ. Această rată este estimată pornind de la rata utilizată în tranzacțiile curente de pe piață, pentru active similare, sau pe baza costului mediu ponderat al capitalului înregistrat de o entitate cotată la bursă care deține un singur activ (sau un portofoliu de active) similar, în ceea ce privește utilizarea potențială și riscurile specifice, cu activul avut în vedere. Cu toate acestea, ratele de actualizare utilizate pentru a calcula valoarea unui activ în folosință nu vor reflecta riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost deja ajustate. În caz contrar, efectul anumitor ipoteze va fi luat în calcul de două ori.

▼B

57. Atunci când o rată specifică activului nu este direct disponibilă pe piață, o entitate utilizează înlocuitori pentru a estima rata de actualizare. Anexa A oferă îndrumări suplimentare pentru estimarea ratei de actualizare în asemenea situații.

RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA UNEI PIERDERI DIN DEPRECIERE

58. Punctele 59-64 stabilesc dispozițiile în ceea ce privește recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere pentru active individuale, altele decât fondul comercial. Recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere în cazul unităților generatoare de numerar și fondului comercial sunt tratate la punctele 65-108.

59. Dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unui activ este mai mică decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului trebuie redusă pentru a fi egală cu valoarea recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.

60. O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere, cu excepția situațiilor în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată, în conformitate cu prevederile unui alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16). Orice pierdere din depreciere în cazul unui activ reevaluat trebuie considerată ca fiind o scădere din reevaluare, în conformitate cu standardul respectiv.

▼M5

61. O pierdere din depreciere aferentă unui activ care nu a fost reevaluat este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, o pierdere din depreciere aferentă unui activ reevaluat este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global cu condiția ca pierderea din depreciere să nu depășească valoarea surplusului din reevaluarea aceluiași activ. O astfel de pierdere din depreciere aferentă unui activ reevaluat reduce valoarea surplusului din reevaluare pentru acel activ.

▼B

62. În cazul în care valoarea estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului corespunzător, o entitate trebuie să recunoască o datorie dacă și numai dacă această recunoaștere este conformă cu dispozițiile unui alt standard.

63. După recunoașterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă activului trebuie ajustată în perioadele viitoare, în vederea repartizării valorii contabile revizuite a activului, minus valoarea sa reziduală (dacă există), în mod sistematic, pe toată durata de viață utilă rămasă.

64. După recunoașterea unei pierderi din depreciere, creanțele sau datoriile privind impozitul amânat, conexe acestei pierderi, se determină în conformitate cu IAS 12, prin compararea valorii contabile a activului cu baza sa fiscală (a se vedea exemplul ilustrativ 3).

UNITĂȚILE GENERATOARE DE NUMERAR ȘI FONDUL COMERCIAL

▼M12

65. Punctele 66-108 și Anexa C stabilesc dispozițiile pentru identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține activul și pentru determinarea valorii contabile aferente unităților generatoare de numerar și fondului comercial, precum și cerințele pentru recunoașterea pierderilor din depreciere ale acestora.

▼B

Identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține un activ

66. Dacă există orice fel de indiciu că un activ ar putea fi depreciat, valoarea recuperabilă trebuie estimată pentru acel activ individual. Dacă nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a unui activ individual, entitatea trebuie să calculeze valoarea recuperabilă aferentă unității generatoare de numerar căreia îi aparține activul (unitatea generatoare de numerar a activului).

67. Valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată dacă:

(a) valoarea de utilizare a activului nu poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea justă minus costurile de vânzare (de exemplu, în cazul în care fluxurile de trezorerie viitoare rezultate din utilizarea continuă a activului nu sunt neglijabile); și

(b) activul nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active.

În asemenea cazuri, valoarea de utilizare și, implicit, valoarea recuperabilă pot fi calculate doar pentru unitatea generatoare de numerar a activului.

Exemplu

O entitate cu activitate de minerit deține o cale ferată privată care este utilizată ►M5 într-o activitate specifică ◄ domeniului. Calea ferată privată ar putea fi vândută la valoarea sa reziduală și nu generează intrări de numerar din activitatea continuă, intrări care să fie în mare măsură independente de intrările de numerar de la alte active ale minei.

Nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a căii ferate private, întrucât valoarea sa de utilizare nu poate fi determinată și este probabil diferită față de valoarea sa reziduală. De aceea, entitatea estimează valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar căreia îi aparține calea ferată privată, adică a minei, ca întreg.

68. În conformitate cu definiția de la punctul 6, unitatea generatoare de numerar a unui activ reprezintă cel mai mic grup de active care include activul avut în vedere și care generează intrări de numerar independente, în mare măsură, de intrările de numerar de la alte active sau grupuri de active. Identificarea unității generatoare de numerar a unui activ se realizează în baza raționamentului profesional. Dacă valoarea recuperabilă nu poate fi determinată pentru un activ individual, se va identifica cel mai mic ansamblu de active care generează intrări de numerar independente în mare măsură.

Exemplu

O societate de autobuze furnizează servicii de transport contractuale unei primării care impune un serviciu minim pentru fiecare din cele cinci rute. Activele alocate fiecărei rute și fluxurile de trezorerie aferente fiecărei rute pot fi identificate în mod distinct. Una dintre rute înregistrează pierderi semnificative.

▼B

Deoarece entitatea nu are opțiunea de a abandona niciuna dintre rutele de transport, nivelul cel mai mic la care sunt generate intrări identificabile de numerar în mare măsură independente de intrările de numerar provenind de la alte active sau grupuri de active este reprezentat de intrările de numerar generate de cele cinci rute împreună. Unitatea generatoare de numerar a fiecărei rute este societatea de autobuze, ca întreg.

69. Intrările de numerar sunt intrări de numerar și echivalente de numerar provenind din exteriorul entității. Pentru a determina dacă intrările de numerar aferente unui activ (sau unui grup de active) sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de alte active (sau grupuri de active), se va lua în considerare o gamă variată de factori, inclusiv modul în care conducerea monitorizează operațiunile entității (de exemplu, pe tipuri de produse, activități, puncte de lucru, districte sau regiuni), respectiv modul în care conducerea ia decizii cu privire la menținerea activelor și activităților sau la renunțarea la acestea. Exemplul ilustrativ 1 explică modul în care poate fi identificată o unitate generatoare de numerar.

70. Dacă există o piață activă pentru producția unui activ sau grup de active, acel activ sau grup de active trebuie identificat ca unitate generatoare de numerar, chiar dacă o parte sau întreaga producție este folosită pe plan intern. Dacă intrările de numerar generate de un activ sau de o unitate generatoare de numerar sunt afectate de prețurile de transfer intern, entitatea trebuie să facă uz de cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețurile care ar putea fi obținute ►**M5** într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective pentru a estima:

(a) viitoarele intrări de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a activului sau a unității generatoare de numerar; și

(b) viitoarele ieșiri de numerar folosite pentru a determina valoarea de utilizare a oricărui alt activ sau a oricărei alte unități generatoare de numerar afectate de prețul de transfer intern.

71. Chiar dacă producția aferentă unui activ sau grup de active este utilizată, parțial sau total, de către alte unități ale entității (de exemplu, produse aflate într-un stadiu intermediar al procesului de producție), activul sau grupul de active formează o unitate separată generatoare de numerar în cazul în care entitatea ar putea vinde această producție pe o piață activă. Aceasta se datorează faptului că activul sau grupul de active ar putea genera intrări de numerar independente în mare măsură de intrările de numerar provenite de la alte active sau grupuri de active. Informațiile bazate pe bugete/prognoze financiare cu privire la o asemenea unitate generatoare de numerar sau la orice alt activ sau unitate generatoare de numerar afectate de prețurile de transfer intern vor fi ajustate dacă prețurile de transfer intern nu reflectă cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețurile care ar putea fi obținute ►**M5** într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

▼B

72. Unitățile generatoare de numerar trebuie identificate după aceleași reguli, de la o perioadă la alta, pentru același activ sau aceleași tipuri de active, în afară de cazurile în care se impune o modificare.

73. Dacă o entitate decide că, spre deosebire de perioadele anterioare, un activ aparține unei alte unități generatoare de numerar sau că tipurile de active agregate pentru unitatea generatoare de numerar a activului au fost modificate, punctul 130 prevede prezentarea de informații privind unitatea generatoare de numerar dacă este recunoscută o pierdere din depreciere sau dacă s-a reluat o pierdere aferentă unității generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar

74. Valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar este cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare. În sensul determinării valorii recuperabile a unei unități generatoare de numerar, referirile de la punctele 19-57 la „un activ” se vor interpreta ca referiri la „o unitate generatoare de numerar”.

75. Valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar trebuie determinată pe baza aceloraşi criterii folosite pentru determinarea valorii recuperabile a unității generatoare de numerar.

76. Valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar:

(a) include doar valoarea contabilă a acelor active care pot fi repartizate în mod direct sau alocate în mod rezonabil și consecvent unității generatoare de numerar și care vor genera viitoarele intrări de numerar utilizate la determinarea valorii de utilizare a unității generatoare de numerar; și

(b) nu include valoarea contabilă a niciunei datorii recunoscute, cu excepția situațiilor în care valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar nu poate fi determinată fără a lua în considerare această datorie.

Aceasta se întâmplă deoarece valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar sunt determinate excluzând fluxurile de trezorerie care sunt legate de activele care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar și de datoriile care au fost recunoscute (a se vedea punctele 28 și 43).

77. Acolo unde activele sunt grupate pentru a evalua recuperabilitatea, este important ca în unitatea generatoare de numerar să se includă toate activele care generează fluxul relevant de intrări de numerar. Altfel, unitatea generatoare de numerar poate apărea ca fiind în întregime recuperabilă, când, de fapt, a survenit o pierdere din depreciere. În unele cazuri, cu toate că unele active contribuie la fluxurile de trezorerie viitoare estimate ale unei unități generatoare de numerar, ele nu pot fi alocate unității generatoare de numerar în mod rezonabil și consecvent. Aceasta ar putea fi situația fondului comercial sau a activelor corporative, cum ar fi activele sediului central. Punctele 80-103 explică modul în care trebuie tratate aceste active cu ocazia testării deprecierii unei unități generatoare de numerar.

▼B

78. Este posibil să fie necesară luarea în considerare a unor datorii recunoscute pentru a determina valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar. O astfel de situație ar putea apărea în cazul în care cedarea unei unități generatoare de numerar ar impune asumarea unei datorii de către cumpărător. În acest caz, valoarea justă minus costurile de vânzare (sau fluxurile de trezorerie estimate din cedare) a unității generatoare de numerar este prețul estimat de vânzare al ansamblului activelor unității generatoare de numerar împreună cu datoria în cauză, minus costurile asociate cedării. Pentru a realiza o comparație semnificativă între valoarea contabilă a unității generatoare de numerar și valoarea sa recuperabilă, valoarea contabilă a unei datorii se deduce atât din valoarea de utilizare, cât și din valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar.

Exemplu

O entitate are o exploatare minieră într-o țară în care legislația prevede, după încheierea operațiunilor de minerit, obligația proprietarului de a reconstitui amplasamentul. Costurile de reconstituire includ înlocuirea pământului extras înainte de începerea operațiunilor de minerit. Provizionul pentru costurile aferente înlocuirii pământului extras a fost recunoscut imediat ce au început operațiunile de minerit. Suma respectivă a fost recunoscută ca parte a costului minei și este amortizată pe parcursul duratei utile de viață a minei. Valoarea contabilă a provizionului pentru costurile de reconstituire este de 500 u.m. ([a]), adică egală cu valoarea actualizată a costurilor de reconstituire.

Entitatea aplică testul de depreciere minei. Unitatea generatoare de numerar a minei este mina ca întreg. Entitatea a primit diferite oferte de cumpărare a minei la prețul de aproximativ 800 u.m. Acest preț reflectă faptul că dobânditorul își va asuma obligația de a reface amplasamentul. Costurile de cedare a minei sunt neglijabile. Valoarea de utilizare a minei este de aproximativ 1 200 u.m., exclusiv costurile de reconstituire. Valoarea contabilă a minei este de 1 000 u.m.

Valoarea justă minus costurile de vânzare a unității generatoare de numerar este 800 u.m. Această sumă ține seama de costurile de reconstituire deja luate în calcul. În consecință, valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar este determinată după luarea în considerare a costurilor de reconstituire și se estimează a fi 700 u.m. (1 200 u.m. minus 500 u.m.). Valoarea contabilă a unității generatoare de numerar este 500 u.m., adică valoarea contabilă a minei (1 000 u.m.) minus valoarea contabilă a provizionului pentru costuri de reconstituire (500 u.m.). Prin urmare, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar depășește valoarea sa contabilă.

([a]) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

79. Din motive de ordin practic, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar este uneori determinată după ce se iau în considerare active care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar (de exemplu, creanțele sau alte active financiare) sau datorii care au fost recunoscute (de exemplu, datorii, pensii și alte provizioane). În asemenea cazuri, la valoarea contabilă a unității generatoare de numerar se adaugă valoarea contabilă a activelor și se scade valoarea contabilă a datoriilor.

▼B

Fond comercial

Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar

▼M22

80. În scopul efectuării testelor de depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi trebuie alocat, de la data achiziționării, fiecărei unități sau fiecărui grup de unități generatoare de numerar a(al) dobânditorului despre care se consideră că va beneficia de sinergiile combinării de întreprinderi, indiferent dacă alte active sau datorii ale entității dobândite sunt alocate respectivelor unități sau grupuri de unități. Fiecare unitate sau grup de unități căreia (căruia) îi este alocat fondul comercial trebuie:

(a) să reprezinte cel mai mic nivel din cadrul entității, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne; și

(b) să nu fie mai mare decât un segment de activitate, conform definiției de la punctul 5 din IFRS 8 *Segmente operaționale*, înainte de agregare.

▼M12

81. Fondul comercial recunoscut într-o combinare de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficii economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinare de întreprinderi care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent față de alte active sau grupuri de active și contribuie adesea la fluxurile de trezorerie ale mai multor unități generatoare de numerar. Uneori, fondul comercial nu poate fi alocat în mod rațional unităților individuale generatoare de numerar, ci numai grupurilor de unități generatoare de numerar. Ca urmare, cel mai redus nivel din cadrul entității la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne cuprinde uneori un număr de unități generatoare de numerar care au legătură cu fondul comercial, dar cărora nu li se poate repartiza fondul comercial. Mențiunile de la punctele 83-99 și din Anexa C privind o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fond comercial vor fi interpretate ca mențiuni referitoare la un grup de unități generatoare de numerar cărora le este alocat fond comercial.

▼B

82. Aplicarea dispozițiilor de la punctul 80 are ca rezultat faptul că fondul comercial este testat pentru depreciere la un nivel care reflectă modul în care o entitate își administrează activitatea specifică, nivel cu care fondul comercial ar fi în mod normal asociat. De aceea, dezvoltarea unor sisteme suplimentare de raportare nu este de obicei necesară.

83. Este posibil ca o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial în sensul efectuării testului de depreciere să nu coincidă cu nivelul la care fondul comercial este alocat în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* în sensul evaluării câștigurilor sau pierderilor din fluctuațiile cursului de schimb. De exemplu, dacă unei entități i se impune prin IAS 21 să aloce fondul comercial la un nivel relativ scăzut în sensul evaluării câștigurilor și pierderilor din fluctuația cursului valutar, entității nu i se impune să testeze deprecierea fondului comercial la același nivel, cu excepția cazului în care fondul comercial este monitorizat la același nivel în scopul gestionării interne.

84. Dacă alocarea inițială a fondului comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi nu poate fi încheiată înainte de sfârșitul perioadei anuale în care are loc combinarea de întreprinderi, alocarea inițială poate fi finalizată înainte de sfârșitul primei perioade anuale care începe după data achiziționării.

▼**M12**

85. În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, atunci când contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi poate fi determinată doar provizoriu până la sfârșitul perioadei în care a avut loc combinarea, dobânditorul:

(a) contabilizează combinarea utilizând valorile provizorii; și

(b) recunoaște orice ajustări ale acelor valori provizorii ca rezultat al finalizării contabilizării inițiale în cadrul perioadei de evaluare, care nu trebuie să depășească douăsprezece luni de la data achiziției.

Într-o astfel de situație, s-ar putea să nu fie posibilă finalizarea alocării inițiale a fondului comercial recunoscut în combinare înainte de sfârșitul perioadei anuale în care este realizată combinarea. Într-un astfel de caz, entitatea prezintă informațiile prevăzute la punctul 133.

▼**B**

86. Atunci când o entitate cedează o activitate din cadrul unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost deja alocat fondul comercial corespunzător, acel fond comercial trebuie să fie:

(a) inclus în valoarea contabilă a operațiunii atunci când se determină pierderea sau câștigul din cedarea activității; și

(b) evaluat pe baza valorilor relative ale activității cedate și părții menținute din unitatea generatoare de numerar, cu excepția cazului în care entitatea poate demonstra că există o altă metodă, care reflectă mai bine fondul comercial asociat activității cedate.

Exemplu

O entitate vinde pentru 100 u.m. o activitate care făcea parte dintr-o unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial. Fondul comercial alocat unității nu poate fi identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate, decât în mod arbitrar. Valoarea recuperabilă a părții menținute din unitatea generatoare de numerar este de 300 u.m.

Deoarece fondul comercial alocat unității generatoare de numerar nu poate fi în mod nearbitrar identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate, fondul comercial aferent activității cedate este evaluat pe baza valorilor relative ale activității cedate și părții menținute din unitate. De aceea, 25 % din fondul comercial alocat unității generatoare de numerar sunt incluse în valoarea contabilă a operațiunii vândute.

87. Dacă o entitate își reorganizează structura de raportare într-un mod care să aibă ca efect modificarea structurii uneia sau mai multor unități generatoare de numerar cărora le-a fost alocat fondul comercial, fondul comercial trebuie realocat unităților afectate. Această realocare trebuie realizată utilizând valorile relative similar cazului în care entitatea cedează o activitate din cadrul unei unități generatoare de numerar, cu excepția situațiilor în care entitatea poate demonstra că o altă metodă reflectă mai bine fondul comercial asociat unităților reorganizate.

▼B

Exemplu

Fondul comercial a fost anterior alocat unității generatoare de numerar A. Fondul comercial alocat unității A nu poate fi identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât acea unitate A decât în mod arbitrar. A urmează să fie divizată și integrată în alte trei unități generatoare de numerar, B, C și D.

Deoarece fondul comercial alocat lui A nu poate fi în mod nearbitrar identificat sau asociat cu un grup de active la un nivel mai mic decât A, este realocat unităților B, C și D pe baza valorilor relative ale celor trei părți ale lui A înainte ca acestea să fie integrate în B, C și D.

Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care dețin fond comercial

88. În situația prezentată la punctul 81, în care fondul comercial are legătură cu o unitate generatoare de numerar, dar nu a fost alocat acelei unități, unitatea trebuie testată pentru depreciere, ori de câte ori există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, excluzând fondul comercial, cu valoarea sa recuperabilă. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 104.

89. Dacă o unitate generatoare de numerar descrisă la punctul 88 include în valoarea sa contabilă o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedeterminată sau care nu este încă disponibilă pentru utilizare, iar acel activ poate fi testat pentru depreciere doar ca parte a unității generatoare de numerar, punctul 10 impune ca unitatea să fie, de asemenea, testată pentru depreciere anual.

90. O unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial trebuie testată pentru depreciere anual și oricând există un indiciu că unitatea ar putea fi depreciată, prin compararea valorii contabile a unității, inclusiv fondul comercial, cu valoarea recuperabilă a unității. Dacă valoarea recuperabilă a unității depășește valoarea contabilă a unității, unitatea și fondul comercial corespunzător vor fi considerate ca fiind neafectate de depreciere. Dacă valoarea contabilă a unității depășește valoarea recuperabilă a unității, entitatea trebuie să recunoască pierderea din depreciere în conformitate cu punctul 104.

▼M12

_____

▼B

Plasarea în timp a testelor de depreciere

96. Testul de depreciere anuală al unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial poate fi efectuat oricând în cursul unei perioade anuale, cu condiția ca testul să aibă loc în același moment în fiecare an. Diferite unități generatoare de numerar pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, dacă o parte din fondul comercial alocat unei unități generatoare de numerar a fost dobândită dintr-o combinare de întreprinderi în timpul perioadei anuale curente, acea unitate trebuie testată pentru depreciere înainte de sfârșitul perioadei anuale curente.

97. Dacă activele care constituie unitatea generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial sunt testate pentru depreciere în același moment ca și unitatea care conține fondul comercial, ele trebuie testate pentru depreciere înaintea unității care conține fondul comercial. În mod similar, dacă unitățile generatoare de numerar care constituie un grup de unități generatoare de numerar căruia i-a fost alocat fondul comercial sunt testate pentru depreciere în același moment cu grupul de unități care conține fondul comercial, unitățile individuale trebuie testate pentru depreciere înaintea grupului de unități care conține fondul comercial.

▼B

98. În momentul testării deprecierii unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, ar putea exista un indiciu al deprecierii unui activ component. În această situație, entitatea testează mai întâi activul pentru depreciere și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acel activ înainte de a testa deprecierea unității generatoare de numerar care conține fondul comercial. În mod similar, ar putea exista un indiciu privind deprecierea unei unități generatoare de numerar din cadrul unui grup de unități deținător de fond comercial. În acest caz, entitatea testează pentru depreciere mai întâi unitatea generatoare de numerar și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acea unitate înainte de a testa pentru depreciere grupul de unități căruia i s-a alocat fondul comercial.

99. Cele mai recente calcule detaliate efectuate într-o perioadă precedentă cu privire la valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial pot fi utilizate în testul de depreciere pentru unitatea respectivă în perioada curentă, cu condiția ca toate criteriile de mai jos să fie îndeplinite:

(a) activele și datoriile care compun unitatea nu s-au modificat semnificativ de la data efectuării celor mai recente calcule ale valorii recuperabile;

(b) cele mai recente calcule ale valorii recuperabile au avut drept rezultat o valoare care depășea substanțial valoarea contabilă a unității; și

(c) pe baza analizelor evenimentelor care au avut loc și a modificărilor survenite de la calculul cel mai recent al valorii recuperabile, probabilitatea ca valoarea recuperabilă curentă să fie mai mică decât valoarea contabilă curentă este foarte mică.

Active corporative

100. Activele corporative includ activele grupului sau diviziilor, cum ar fi clădirea sediului central sau a sediului unei divizii, echipamentul de prelucrare electronică a datelor sau un centru de cercetare. Structura unei entități determină dacă un activ corespunde definiției din prezentul standard dată unui activ corporativ în cazul unei anumite unități generatoare de numerar. Caracteristicile distinctive ale activelor corporative sunt acelea că ele nu generează intrări de numerar independente de cele ale celorlalte active sau grupuri de active și că valoarea lor contabilă nu poate fi pe deplin atribuită unității generatoare de numerar avute în vedere.

101. Deoarece activele corporative nu generează intrări de numerar distincte, valoarea recuperabilă a unui activ corporativ individual nu poate fi determinată decât atunci când conducerea a decis să cedeze activul respectiv. În consecință, dacă există un indiciu că un activ corporativ ar putea să fie depreciat, valoarea recuperabilă este determinată pentru unitatea generatoare de numerar sau pentru grupul de unități generatoare de numerar căreia (căruia) îi aparține activul corporativ și este comparată cu valoarea contabilă a acestei unități generatoare de numerar sau a grupului de unități generatoare de numerar. Orice pierdere din depreciere este recunoscută în conformitate cu punctul 104.

▼B

102. La testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar, o entitate trebuie să identifice toate activele corporative care au legătură cu unitatea generatoare de numerar avută în vedere. Dacă o parte a valorii contabile a unui activ corporativ:

(a) poate fi alocată în mod rezonabil și consecvent acelei unități, entitatea trebuie să compare valoarea contabilă a unității, inclusiv partea din valoarea contabilă a activului corporativ alocată unității, cu valoarea recuperabilă. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 104;

(b) nu poate fi alocată în mod rezonabil și consecvent acelei unități, entitatea:

(i) trebuie să compare valoarea contabilă a unității, excluzând activul corporativ, cu suma sa recuperabilă și va recunoaște orice pierdere din depreciere în conformitate cu punctul 104;

(ii) trebuie să identifice cel mai mic grup de unități generatoare de numerar care includ unitatea generatoare de numerar avută în vedere și căruia îi poate fi alocată o parte din valoarea contabilă a activului corporativ în mod rezonabil și consecvent; și

(iii) trebuie să compare valoarea contabilă a acelui grup de unități generatoare de numerar, inclusiv partea din valoarea contabilă a activului corporativ alocat acelui grup de unități, cu valoarea recuperabilă a grupului de unități. Orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 104.

103. Exemplul ilustrativ 8 explică modul în care aceste dispoziții trebuie aplicate activelor corporative.

Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

104. O pierdere din depreciere trebuie recunoscută pentru o unitate generatoare de numerar (cel mai mic grup de unități generatoare de numerar căruia i s-a alocat fondul comercial sau un activ corporativ) dacă și numai dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este mai mică decât valoarea contabilă a unității (grupului de unități). Pierderea din depreciere trebuie alocată pentru a reduce valoarea contabilă a activelor din unitate (grupul de unități) în următoarea ordine:

(a) în primul rând, pentru a reduce valoarea contabilă a oricărui fond comercial alocat unității generatoare de numerar (grupului de unități); și

(b) apoi, oricăror alte active ale unității (grupului de unități) în mod proporțional, pe baza ponderii valorii contabile a fiecărui activ din unitate (grupul de unități).

Aceste reduceri ale valorii contabile trebuie tratate ca pierderi din depreciere aferente activelor individuale și recunoscute în conformitate cu punctul 60.

105. La alocarea unei pierderi din depreciere în conformitate cu punctul 104, o entitate nu trebuie să reducă valoarea contabilă a unui activ sub valoarea cea mai mare dintre:

(a) valoarea sa justă minus costurile de vânzare (dacă poate fi determinată);

(b) valoarea sa de utilizare (dacă poate fi determinată); și

(c) zero.

▼B

Valoarea pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului trebuie alocată în mod proporțional celorlalte active ale unității (grupului de unități).

106. Dacă nu se poate estima valoarea recuperabilă a fiecărui activ individual al unei unități generatoare de numerar, prezentul standard impune alocarea arbitrară a pierderii din depreciere între activele acelei unități, altele decât fondul comercial, deoarece activele unei unități generatoare de numerar formează un ansamblu.

107. Dacă valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată (a se vedea punctul 67):

(a) pierderea din depreciere este recunoscută pentru activ dacă valoarea sa contabilă este mai mare decât cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și rezultatele procedurilor de alocare descrise la punctele 104 și 105; și

(b) nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere pentru un activ dacă unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține nu este depreciată. Aceasta se aplică chiar dacă valoarea justă a activului minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă.

Exemplu

Un utilaj a suferit un accident, dar încă funcționează, cu toate că nu la fel de bine ca înainte de accident. Valoarea justă a utilajului minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă. Utilajul nu generează intrări de numerar independente. Cel mai mic grup identificabil de active care include utilajul și generează intrări de numerar relativ independente de intrările de numerar aferente altor active este linia de producție căreia îi aparține utilajul. Valoarea recuperabilă a liniei de producție indică faptul că linia de producție, luată ca întreg, nu este depreciată.

Ipoteza 1: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entității nu reflectă intenția de a înlocui utilajul.

Valoarea recuperabilă a utilajului nu poate fi estimată deoarece valoarea de utilizare a utilajului:

(a) *poate diferi de valoarea sa justă minus costul vânzării; și*

(b) *poate fi determinată doar pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține utilajul (linia de producție).*

Linia de producție nu este depreciată. De aceea, nu se recunoaște nicio pierdere din depreciere aferentă utilajului. Cu toate acestea, s-ar putea să fie nevoie ca entitatea să reevalueze perioada de amortizare sau metoda de amortizare a utilajului. O perioadă mai scurtă de amortizare sau o metodă mai rapidă de amortizare poate fi necesară pentru a reflecta durata de viață utilă rămasă a utilajului sau modul în care beneficiile economice vor fi utilizate de către entitate.

Ipoteza 2: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entității reflectă intenția de a înlocui utilajul și de a-l vinde în viitorul apropiat. Fluxurile de trezorerie generate de utilizarea continuă a utilajului până în momentul cedării sunt estimate ca fiind neglijabile.

▼B

Valoarea de utilizare a utilajului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile de vânzare. De aceea, valoarea recuperabilă a utilajului poate fi calculată fără a fi nevoie să se ia în discuție unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține utilajul (respectiv linia de producție). Deoarece valoarea justă a utilajului minus costul ei de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă, se va recunoaște o pierdere din depreciere pentru utilaj.

108. După aplicarea dispozițiilor de la punctele 104 și 105, trebuie să se recunoască o datorie pentru orice sumă rămasă dintr-o pierdere din depreciere aferentă unei unități generatoare de numerar dacă și numai dacă acest lucru este impus de un alt standard.

RELUAREA UNEI PIERDERI DIN DEPRECIERE

109. Punctele 110-116 stabilesc dispozițiile privind reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de numerar. Aceste dispoziții utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unități generatoare de numerar. Punctele 117-121 stabilesc dispoziții suplimentare pentru activele individuale, punctele 122 și 123, pentru unitățile generatoare de numerar, iar punctele 124 și 125, pentru fondul comercial.

110. La ►**M5** finalul fiecărei perioade de raportare ◄ o entitate trebuie să evalueze existența indiciilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial. Dacă există vreun indiciu în acest sens, entitatea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a acelui activ.

111. La evaluarea existenței sau inexistenței unui indiciu că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, o entitate trebuie să țină cont cel puțin de următoarele indicii:

Surse externe de informații

(a) valoarea de piață a activului a crescut semnificativ în cursul perioadei;

(b) în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic, juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;

(c) ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au scăzut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste scăderi să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la creșterea semnificativă a valorii recuperabile a activului;

Surse interne de informații

(d) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care activul este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Aceste modificări includ costurile suportate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a întări performanța activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține activul;

▼B

(e) raportările interne furnizează probe care indică faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial.

112. Indiciile privitoare la o potențială reducere a unei pierderi din depreciere de la punctul 111 sunt imaginea în oglindă a indiciilor unei pierderi potențiale din depreciere la care se face referire la punctul 12.

113. Dacă există indicii că pierderea din depreciere recunoscută pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, ar putea fi necesar să se revizuiască durata de viață utilă rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală și să se ajusteze în conformitate cu standardul aplicabil activului, chiar dacă nicio pierdere din depreciere nu este reluată pentru activul respectiv.

114. O pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, trebuie reluată dacă și numai dacă s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activului de la recunoașterea ultimei pierderi din depreciere. Într-o astfel de situație, valoarea contabilă a activului trebuie să crească până la valoarea sa recuperabilă, cu excepția situației prevăzute la punctul 117. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere.

115. O reluare a unei pierderi din depreciere reflectă o creștere a potențialului estimat de serviciu al unui activ fie prin utilizare, fie prin vânzare de la data la care o entitate a recunoscut ultima dată o pierdere din depreciere pentru activul în cauză. Punctul 130 impune recunoașterea modificărilor care survin în estimări și care generează creșterea potențialului de servicii. Exemple de modificări ale estimărilor includ:

(a) o modificare a bazei de determinare a valorii recuperabile (adică valoarea recuperabilă este bazată pe valoarea justă minus costurile de vânzare sau pe valoarea de utilizare);

(b) o modificare a valorii sau a plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate sau a ratei de actualizare, dacă valoarea recuperabilă a fost bazată pe valoarea de utilizare; sau

(c) o modificare a estimărilor componentelor valorii juste minus costurile de vânzare, dacă valoarea recuperabilă a fost bazată pe valoarea justă minus costurile de vânzare.

116. Valoarea de utilizare a unui activ poate deveni mai mare decât valoarea contabilă a unui activ doar pentru că valoarea actualizată a viitoarelor intrări de numerar crește când intrările viitoare de numerar se apropie în timp. Cu toate acestea, potențialul de utilizare al activului nu a crescut. De aceea, o pierdere din depreciere nu este reluată odată cu trecerea timpului (câteodată numită „derularea” actualizării), chiar dacă valoarea recuperabilă a activului devine mai mare decât valoarea sa contabilă.

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual

117. Valoarea contabilă majorată a unui activ, altul decât fondul comercial, rezultată din reluarea unei pierderi din depreciere nu trebuie să depășească valoarea contabilă (netă de amortizare) care ar fi fost determinată în cazul în care în exercițiile anterioare nu ar fi fost recunoscută o pierdere din depreciere pentru activul în cauză.

118. Orice creștere a valorii contabile a unui activ, altul decât fondul comercial, peste valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată dacă nicio pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în anii anteriori reprezintă o reevaluare. În contabilitate, pentru o astfel de reevaluare, entitatea aplică standardul relevant.

▼B

119. O reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ, altul decât fondul comercial, trebuie recunoscută imediat în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția situației în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu alt standard (de exemplu, modelul de reevaluare din IAS 16). Orice reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o creștere din reevaluare în conformitate cu acel alt standard.

►M5 120. O reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și mărește surplusul din reevaluare pentru acel activ. Totuși, ◄ în măsura în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași activ reevaluat a fost recunoscută anterior în profit sau pierdere, o reluare a acelei pierderi din depreciere este, de asemenea, recunoscută în profit sau pierdere.

121. După recunoașterea reluării unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă acelui activ trebuie ajustată ulterior pentru a aloca, pe o bază sistematică pe parcursul perioadei rămase din durata de viață utilă a activului, valoarea contabilă revizuită a activului minus valoarea sa reziduală (dacă există).

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

122. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar trebuie alocată activelor unității, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional cu valorile contabile ale acelor active. Aceste creșteri ale valorilor contabile trebuie tratate ca reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele individuale și recunoscute în conformitate cu punctul 119.

123. La alocarea reluării unei pierderi din depreciere aferente unei unități generatoare de numerar în conformitate cu punctul 122, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să depășească cea mai mică valoare dintre:

(a) valoarea sa recuperabilă (dacă poate fi determinată); și

(b) valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată dacă nicio pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută pentru activ în perioadele anterioare.

Valoarea reluării pierderii din depreciere care ar fi fost altfel alocată activului trebuie alocată în mod proporțional celorlalte active ale unității, cu excepția fondului comercial.

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial

124. O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară.

125. IAS 38 *Imobilizări necorporale* interzice recunoașterea fondului comercial generat pe plan intern. Orice creștere a valorii recuperabile a fondului comercial în perioadele următoare recunoașterii unei pierderi din depreciere este cel mai probabil o creștere a fondului comercial generat pe plan intern, mai degrabă decât o reluare a pierderii din depreciere recunoscute pentru fondul comercial dobândit.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

126. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de active:

(a) valoarea pierderilor din depreciere recunoscută în profitul sau pierderea perioadei, precum și elementul-rând (elementele-rânduri) din situația veniturilor și a cheltuielilor în care sunt incluse acele pierderi din depreciere;

▼B

(b) valoarea reluărilor de pierderi din depreciere recunoscute în profitul sau pierderea perioadei, precum și elementul-rând (elementele-rânduri) din situația veniturilor și a cheltuielilor în care sunt reluate acele pierderi din depreciere;

(c) valoarea pierderilor din deprecierea activelor reevaluate, pierderi recunoscute ►M5 în alte elemente ale rezultatului global ◄ în cursul perioadei;

(d) valoarea reluărilor de pierderi din deprecierea activelor reevaluate, reluări recunoscute ►M5 în alte elemente ale rezultatului global ◄ în cursul perioadei.

127. O clasă de active este o grupare de active de natură și utilizare similare în activitățile entității.

128. Informațiile prevăzute la punctul 126 pot fi prezentate împreună cu alte informații prezentate pentru clasele de active. De exemplu, această informație poate fi inclusă în reconcilierea valorii contabile a imobilizărilor corporale dintre începutul și sfârșitul perioadei, în conformitate cu IAS 16.

129. O entitate care raportează informații pe segmente în conformitate cu IFRS 8 trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare segment raportabil:

(a) valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în cursul perioadei în profit sau pierdere și direct în capitalurile proprii;

(b) valoarea reluărilor de pierderi din depreciere recunoscute în cursul perioadei în profit sau pierdere și direct în capitalurile proprii.

130. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare pierdere semnificativă din depreciere recunoscută sau reluată în cursul perioadei, aferentă unui activ individual, inclusiv fondului comercial, sau unei unități generatoare de numerar:

(a) evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea pierderii din depreciere;

(b) valoarea pierderii din depreciere recunoscută sau reluată;

(c) pentru un activ individual:

(i) natura activului; și

(ii) dacă entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IFRS 8, segmentul de raportare căruia îi aparține activul;

(d) pentru o unitate generatoare de numerar:

(i) o descriere a unității generatoare de numerar (de exemplu, dacă este o linie de producție, o uzină, o activitate a întreprinderii, o zonă geografică sau un segment raportabil astfel cum este definit în IFRS 8);

(ii) valoarea pierderii din depreciere recunoscută sau reluată pe clase de active și, dacă entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IFRS 8, pe segmente raportabile; și

▼B

(iii) dacă de la ultima estimare a valorii recuperabile a unității generatoare de numerar s-a modificat agregarea activelor pentru identificarea unității generatoare de numerar (dacă există), o descriere a modalității trecute și prezente de agregare a activelor, precum și motivele pentru modificarea modului în care unitatea generatoare de numerar este identificată;

(e) dacă valoarea recuperabilă a activului (unității generatoare de numerar) este valoarea sa justă minus costurile de vânzare sau valoarea sa de utilizare;

(f) dacă valoarea recuperabilă este valoarea justă minus costurile de vânzare, baza utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare (de exemplu, valoarea justă a fost determinată prin referire la o piață activă);

(g) dacă valoarea recuperabilă este valoarea de utilizare, rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) pentru estimările curente și pentru estimările trecute (dacă există) ale valorii de utilizare.

131. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru pierderile agregate din depreciere și reluările agregate ale pierderilor din depreciere recunoscute în timpul perioadei pentru care nu s-au prezentat informații în conformitate cu punctul 130:

(a) principalele clase de active afectate de pierderile din depreciere și principalele clase de active afectate de reluările de pierderi din depreciere.

(b) principalele evenimente și circumstanțe care au condus la recunoașterea acestor pierderi din depreciere și reluări ale pierderilor din depreciere.

132. Se încurajează prezentarea ipotezelor principale utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activelor (unităților generatoare de numerar) în cursul perioadei. Cu toate acestea, punctul 134 impune prezentarea de informații privind estimările folosite pentru a evalua valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar atunci când fondul comercial sau o imobilizare necorporală cu o durată de utilizare nedeterminată este inclus(ă) în valoarea contabilă a unității.

133. Dacă, în conformitate cu punctul 84, o parte din fondul comercial dobândit ca urmare a unei combinări de întreprinderi în cursul perioadei nu a fost alocată unei unități generatoare de numerar (unui grup de unități) la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, suma fondului comercial nealocat trebuie prezentată împreună cu motivele pentru care acea valoare rămâne nealocată.

Estimările utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităților generatoare de numerar care conțin fond comercial sau imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată

134. O entitate trebuie să prezinte informațiile prevăzute la literele (a)-(f) pentru fiecare unitate generatoare de numerar (grup de unități) pentru care valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocată acelei unități (acelui grup de unități) este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată ale entității:

(a) valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității (grupului de unități);

▼B

(b) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate unității (grupului de unități);

(c) modul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) a fost determinată (adică valoarea de utilizare sau valoarea justă minus costurile de vânzare);

(d) dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este bazată pe valoarea de utilizare:

(i) o descriere a fiecărei ipoteze principale pe care se bazează previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie pentru perioada acoperită de cele mai recente bugete/-prognoze. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este cea mai sensibilă;

(ii) o descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă acea valoare (acele valori) reflectă experiența anterioară sau dacă este (sunt) consecventă (consecvente) cu sursele externe de informații și, în caz contrar, modul în care diferă față de și cauzele diferențelor în raport cu experiența anterioară sau sursele externe de informații;

(iii) perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie pe baza bugetelor/prognozelor financiare aprobate de conducere și, atunci când s-a utilizat o perioadă mai mare de cinci ani pentru o unitate generatoare de numerar (un grup de unități), o explicație privind motivele pentru care se justifică o perioadă mai mare;

(iv) rata de creștere utilizată pentru a extrapola previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze, alături de justificarea utilizării oricărei rate de creștere care depășește rata de creștere medie pe termen lung pentru produse, industrii, țară sau țări în care activează entitatea, sau pentru piața căreia îi este dedicat(ă) unitatea (grupul de unități);

(v) rata (ratele) de actualizare aplicată (aplicate) previziunilor fluxurilor de trezorerie;

▼M8

(e) dacă valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este bazată pe valoarea justă minus costurile de vânzare, metodologia utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare. Dacă valoarea justă minus costurile vânzării, în cazul unei unități (unui grup de unități), nu este stabilită folosind un preț care poate fi observat pe piață, următoarele informații trebuie, de asemenea, prezentate:

(i) o descriere a fiecărei ipoteze principale pe care conducerea entității a utilizat-o pentru stabilirea valorii juste minus costurile de vânzare. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este cea mai sensibilă.

(ii) o descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la stabilirea valorii (sau valorilor) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă acele valori reflectă experiența anterioară sau dacă sunt consecvente cu sursele externe de informații și, în caz contrar, modul în care diferă față de și cauzele diferențelor în raport cu experiența anterioară sau sursele externe de informații.

Dacă valoarea justă minus costurile vânzării se stabilește folosind previziunile actualizate ale fluxurilor de trezorerie, trebuie prezentate următoarele informații:

(iii) perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie.

▼M8

(iv) rata de creştere utilizată pentru a extrapola previziunile fluxurilor de trezorerie.

(v) rata (ratele) de actualizare aplicată (aplicate) previziunilor fluxurilor de trezorerie;

▼B

(f) dacă o modificare care este posibilă în mod rezonabil a unei ipoteze principale utilizate de conducere pentru a determina valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) ar avea drept rezultat ca valoarea contabilă a unității (grupului de unități) să o depășească pe cea recuperabilă:

(i) valoarea cu care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) o depășește pe cea contabilă;

(ii) valoarea atribuită ipotezei principale;

(iii) valoarea cu care valoarea atribuită ipotezei principale trebuie să se modifice, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) să fie egală cu valoarea sa contabilă.

135. Dacă doar o parte sau toată valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată este alocată mai multor unități generatoare de numerar (grupuri de unități), iar valoarea astfel alocată fiecărei unități (fiecărui grup de unități) nu este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată ale entității, acest fapt trebuie prezentat împreună cu valoarea contabilă agregată a fondului comercial și a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată alocate acelor unități (grupuri de unități). În plus, dacă valorile recuperabile ale acestor unități (grupuri de unități) sunt bazate pe aceleași ipoteze principale, iar valoarea contabilă agregată a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată alocată lor este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată ale entității, entitatea trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu:

(a) valoarea contabilă agregată a fondului comercial alocat acestor unități (grupuri de unități);

(b) valoarea contabilă agregată a imobilizărilor necorporale cu durată utilă de viață nedeterminată alocată acelor unități (grupuri de unități);

(c) o descriere a ipotezei (ipotezelor) principale;

(d) o descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorilor (valorii) atribuite fiecărei ipoteze principale, dacă aceste valori (această valoare) reflectă experiența anterioară sau, dacă este dacă sunt (este) consecvente (consecventă) cu sursele externe de informații și, în caz contrar, cum și de ce diferă față de experiența anterioară sau față de sursele externe de informații;

(e) dacă o modificare posibilă în mod rezonabil a unei ipoteze principale (a unor ipoteze principale) ar avea drept rezultat ca totalul valorilor contabile ale unităților (grupurilor de unități) să depășească totalul valorilor lor recuperabile:

(i) valoarea cu care totalul valorilor recuperabile ale unităților (grupurilor de unități) depășește totalul valorilor lor contabile;

(ii) valoarea (valorile) atribuită (atribuite) ipotezei (ipotezelor) principale;

▼B

(iii) valoarea cu care valoarea (valorile) atribuită (atribuite) ipotezei (ipotezelor) principale trebuie să se modifice, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât totalul valorilor recuperabile ale unităților (grupurilor de unități) să fie egal cu totalul valorilor lor contabile.

136. Cele mai recente și detaliate calcule aferente valorii recuperabile a unității generatoare de numerar (grupului de unități) pentru o perioadă precedentă pot, în conformitate cu punctul 24 sau 99, să fie reportate și folosite în testul de depreciere pentru acea unitate (acel grup de unități) în perioada actuală, cu condiția ca anumite criterii să fie îndeplinite. Într-o astfel de situație, informațiile pentru acea unitate (acel grup de unități) încorporate în prezentările prevăzute la punctele 134 și 135 se referă la calculele reportate aferente valorii recuperabile.

137. Exemplul ilustrativ 9 ilustrează prezentările prevăzute la punctele 134 și 135.

Prevederi tranzitorii și data intrării în vigoare

▼M12

_____

139. O entitate trebuie să aplice prezentul standard:

▼B

(a) fondului comercial și imobilizărilor necorporale dobândite ca urmare a combinărilor de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară; și

(b) tuturor celorlalte active, în mod prospectiv, începând cu prima perioadă anuală care începe la 31 martie 2004 sau ulterior acestei date.

140. Entitățile pentru care se aplică punctul 139 sunt încurajate să aplice dispozițiile din prezentul standard înainte de data intrării în vigoare specificată la punctul 139. Totuși, dacă o entitate aplică prezentul standard înainte de acele date de intrare în vigoare, ea trebuie, de asemenea, să aplice concomitent IFRS 3 și IAS 38 (conform revizuirii din 2004).

▼M5

140A. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 61, 120, 126 și 129. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M12

140B. **IFRS 3 (revizuit** de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate **în 2008) a modificat punctele 65, 81, 85 și 139; a eliminat punctele 91-95 și 138 și a adăugat Anexa C. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară**.

▼M8

140C. Punctul 134 litera (e) a fost modificat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M7

140D. *Costul unei investiții într-o filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată* (Amendamente la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* și IAS 27) publicat în mai 2008 a adăugat punctul 12 litera (h). O entitate trebuie să aplice această modificare prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele aferente punctelor 4 și 38A din IAS 27 pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să aplice în același timp modificarea punctului 12 litera (h).

▼M22

140E. Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor publicate în aprilie 2009 au modificat punctul 80 litera (b). O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificarea pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

Retragerea IAS 36 (emis în 1998)

141. Prezentul standard înlocuiește IAS 36 *Deprecierea activelor* (emis în 1998).

Anexa A

UTILIZAREA TEHNICILOR VALORII ACTUALIZATE LA EVALUAREA VALORII DE UTILIZARE

Această anexă face parte integrantă din standard. Ea oferă îndrumări asupra utilizării tehnicilor de actualizare la evaluarea valorii de utilizare. Cu toate că îndrumările folosesc termenul „activ", acestea se aplică, de asemenea, unui grup de active care formează o unitate generatoare de numerar.

Componentele evaluării valorii actualizate

A1 Următoarele elemente pun în lumină diferențele economice dintre active:

(a) o estimare a fluxului de trezorerie viitor sau, în situații mai complexe, a seriei de fluxuri de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv;

(b) așteptările cu privire la variațiile posibile ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie respective;

(c) valoarea-timp a banilor, în funcție de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piață;

(d) prețul suportării incertitudinii inerente activului; și

▼B

(e) alți factori, nu întotdeauna identificabili (precum lichiditatea), pe care participanții pe piață i-ar lua în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv.

A2 Prezenta anexă pune în balanță două modalități de a calcula valoarea actualizată, fiecare dintre ele putând fi folosită pentru a estima valoarea de utilizare a unui activ, în funcție de circumstanțe. Abordarea „tradițională" încorporează ajustările pentru factorii (b)-(e) prezentați la punctul A1 în rata de actualizare. În conformitate cu abordarea „fluxurilor de trezorerie preconizate", factorii (b), (d) și (e) sunt utilizați pentru a efectua anumite ajustări astfel încât să se obțină fluxuri de trezorerie ajustate în funcție de riscurile specifice. Indiferent de abordarea adoptată de o entitate pentru a reflecta așteptările în ceea ce privește variațiile posibile ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare, rezultatul trebuie să reflecte valoarea actualizată așteptată a fluxurilor de trezorerie viitoare, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile.

Principii generale

A3 Tehnicile folosite pentru a estima fluxurile de trezorerie viitoare și ratele dobânzilor vor varia de la o situație la alta, în funcție de situația activului respectiv. Cu toate acestea, următoarele principii generale guvernează aplicarea tehnicilor de actualizare la evaluarea activelor:

(a) ratele dobânzilor folosite pentru a actualiza fluxurile de trezorerie ar trebui să reflecte ipoteze care sunt conforme cu cele inerente fluxurilor de trezorerie estimate. Altminteri, efectele unor ipoteze pot fi luate de două ori în considerare sau pot fi ignorate. De exemplu, o rată de actualizare de 12 % ar putea fi aplicată fluxurilor de trezorerie contractuale ale unui împrumut de primit. Rata reflectă așteptările asupra problemelor de rambursare care pot apărea la împrumuturi cu anumite caracteristici. Aceeași rată de 12 % nu trebuie folosită pentru a actualiza fluxurile de trezorerie preconizate pentru că acele fluxuri de trezorerie deja reflectă ipotezele legate de problemele de rambursare viitoare;

(b) fluxurile de trezorerie estimate și ratele de actualizare ar trebui să fie neutre și să nu reflecte factori care nu au legătură cu activul în cauză. De exemplu, evaluarea nu este neutră atunci când se subapreciază intenționat fluxurile de trezorerie nete estimate pentru a îmbunătăți rentabilitatea viitoare aparentă a unui activ;

(c) fluxurile de trezorerie estimate sau ratele de actualizare trebuie să reflecte gama de rezultate posibile mai degrabă decât o singură valoare, foarte probabil cea mai mică sau cea mai mare valoare posibilă.

Abordări ale valorii actualizate – abordarea tradițională și abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate

Abordarea tradițională

A4 Aplicațiile contabile ale valorii actualizate au folosit în mod tradițional un singur set de fluxuri de trezorerie estimate și o singură rată de actualizare, cel mai des descrisă ca „rata corespunzătoare riscului". De fapt, abordarea tradițională presupune că o singură convenție a ratei de actualizare poate încorpora toate așteptările legate de fluxurile de trezorerie viitoare și de prima de risc adecvată. Prin urmare, abordarea tradițională pune în special accentul pe selectarea ratei de actualizare.

▼B

A5 În anumite situații, cum ar fi cele în care active comparabile pot fi observate pe piață, o abordare tradițională este destul de ușor de aplicat. Pentru activele cu fluxuri de trezorerie contractuale, această abordare este consecventă cu modul în care participanții descriu activele, ca în cazul „unei obligațiuni cu 12 % dobândă”.

A6 Cu toate acestea, abordarea tradițională nu poate soluționa în mod adecvat unele probleme complexe de evaluare, cum ar fi evaluarea activelor nefinanciare pentru care nu există o piață a articolului sau a unui articol similar. Căutarea corectă a „ratei corespunzătoare riscului” prevede analizarea a cel puțin două elemente – un activ care există pe piață și care are o rată observabilă a dobânzii și activul care este evaluat. Rata adecvată de actualizare pentru fluxurile de trezorerie care sunt evaluate trebuie dedusă din rata observabilă a dobânzii celuilalt activ de pe piață. Pentru a face această deducție, caracteristicile fluxurilor de trezorerie ale celuilalt activ trebuie să fie similare cu cele ale activului care este evaluat. Prin urmare, cel care evaluează trebuie să facă următoarele:

(a) să identifice setul de fluxuri de trezorerie care vor fi actualizate;

(b) să identifice un alt activ pe piață care pare a avea caracteristici similare ale fluxurilor de trezorerie;

(c) să compare ansamblurile fluxurilor de trezorerie ale celor două elemente pentru a se asigura că sunt similare (de exemplu, sunt ambele ansambluri de fluxuri de trezorerie contractuale sau unul este contractual și celălalt este estimat?);

(d) să evalueze dacă un element conține un aspect care nu este prezent în celălalt (de exemplu, este unul mai puțin lichid decât celălalt?); și

(e) să evalueze probabilitatea ca ambele ansambluri de fluxuri de trezorerie să se comporte (adică să varieze) în mod similar în condiții economice schimbătoare.

Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate

A7 Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate este, în unele situații, un instrument de evaluare mai eficient decât abordarea tradițională. În efectuarea unei evaluări, abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate utilizează toate așteptările cu privire la fluxurile de trezorerie posibile în loc de unicul, cel mai probabil, flux de trezorerie. De exemplu, un flux de trezorerie poate să fie 100 u.m., 200 u.m. sau 300 u.m., cu probabilități de respectiv 10 %, 60 % și 30 %. Fluxul de trezorerie preconizat este de 220 u.m. Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate diferă astfel de abordarea tradițională, deoarece se concentrează asupra analizei directe a fluxurilor de trezorerie respective și asupra declarațiilor mai explicite ale ipotezelor folosite în evaluare.

A8 De asemenea, abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate permite utilizarea tehnicilor valorii actualizate atunci când plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie este incertă. De exemplu, un flux de trezorerie de 1 000 u.m. poate fi primit peste un an, peste doi ani sau peste trei ani, cu probabilități de respectiv 10 %, 60 % și 30 %. Exemplul de mai jos arată calculele pentru valoarea actualizată preconizată în acea situație.

Valoarea actualizată a 1 000 u. m. peste un an la 5 %	952,38 u.m	
Probabilitate	10,00 %	95,24 u.m
Valoarea actualizată a 1 000 u. m. peste doi ani la 5,25 %	902,73 u.m.	
Probabilitate	60,00 %	541,64 u.m.

▼B

Valoarea actualizată a 1 000 u. m. peste trei ani la 5,50 %	851,61 u.m.	
Probabilitate	30,00 %	255,48 u.m
Valoarea actualizată preconizată		892,36 u.m.

A9 Valoarea actualizată preconizată de 892,36 u.m. diferă de noțiunea tradițională a celei mai bune estimări de 902,73 u.m. (probabilitatea de 60 %). În acest exemplu, calculul tradițional al valorii actualizate necesită o decizie privind care dintre plasările în timp ale fluxurilor de trezorerie să fie utilizate și, în consecință, nu ar reflecta probabilitățile altor plasări în timp. Aceasta se întâmplă pentru că rata de actualizare dintr-un calcul tradițional al valorii actualizate nu poate reflecta incertitudinile legate de plasarea în timp.

A10 Utilizarea probabilităților este un element esențial al abordării fluxurilor de trezorerie preconizate. Unii se întreabă dacă a atribui o probabilitate unor estimări foarte subiective nu sugerează cumva o precizie mai mare decât există de fapt. Cu toate acestea, aplicarea corectă a abordării tradiționale (astfel cum este descrisă la punctul A6) prevede aceleași estimări și același grad de subiectivitate fără a oferi transparența calculelor din abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate.

A11 Multe estimări făcute în practica curentă deja încorporează neoficial elementele fluxurilor de trezorerie preconizate. În plus, contabilii se confruntă adesea cu nevoia de a evalua un activ folosind informații limitate despre probabilitățile eventualelor fluxuri de trezorerie. De exemplu, un contabil s-ar putea confrunta cu următoarele situații:

(a) valoarea estimată este undeva între 50 u.m. și 250 u.m., dar nicio valoare din gamă nu este mai probabilă decât alta. Pe baza acestei informații limitate, fluxul de trezorerie estimat preconizat este de 150 u.m. [(50 + 250)/2];

(b) valoarea estimată este între 50 u.m. și 250 u.m., și cea mai probabilă valoare este 100 u.m. Cu toate acestea, probabilitatea fiecărei valori este necunoscută. Pe baza acestor informații limitate, fluxul de trezorerie estimat este de 133,33 u.m. [(50 + 100 + 250)/3];

(c) valoarea estimată va fi de 50 u.m. (10 % probabilitate), 250 u.m. (30 % probabilitate) sau 100 u.m. (60 % probabilitate). Pe baza acestor informații limitate, fluxul de trezorerie estimat preconizat este de 140 u.m. [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

În fiecare caz, este probabil ca fluxul de trezorerie estimat preconizat să ofere o estimare mai bună a valorii de utilizare decât o singură valoare, respectiv cea mai mică, cea mai probabilă sau cea mai mare.

A12 Aplicarea abordării fluxurilor de trezorerie preconizate face obiectul unei constrângeri cost-beneficiu. În anumite cazuri, o entitate poate avea acces la date mai detaliate și poate fi capabilă să emită mai multe scenarii privind fluxurile de trezorerie. În alte cazuri, s-ar putea ca o entitate să nu poată elabora decât declarații generale despre variabilitatea fluxurilor de trezorerie, altfel ar suporta costuri substanțiale. Entitatea trebuie să pună în balanță costurile pentru obținerea informației suplimentare cu credibilitatea suplimentară pe care acea informație o va aduce evaluării.

▼B

A13 Unii susțin că tehnicile care folosesc fluxurile de trezorerie preconizate sunt nepotrivite pentru evaluarea unui singur articol sau a unui articol cu un număr limitat de rezultate posibile. Ei dau exemplul unui activ cu două rezultate posibile: o probabilitate de 90 % că fluxul de trezorerie va fi 10 u.m. și o probabilitate de 10 % că fluxul de trezorerie va fi de 1 000 u.m. Ei observă că fluxul de trezorerie preconizat în acest exemplu este 109 u.m. și critică acest rezultat deoarece nu reprezintă niciuna dintre valorile plătite în cele din urmă.

A14 Asemenea afirmații reflectă un dezacord de bază cu privire la obiectivul evaluării. Dacă obiectivul este centralizarea costurilor care urmează să fie suportate, este posibil ca fluxurile de trezorerie preconizate să nu producă o estimare exactă a costului așteptat. Cu toate acestea, prezentul standard se ocupă de evaluarea valorii recuperabile a unui activ. Este puțin probabil ca valoarea recuperabilă a activului din acest exemplu să fie 10 u.m., cu toate că acesta este cel mai probabil flux de trezorerie. Aceasta se întâmplă deoarece o evaluare de 10 u.m. nu include incertitudinea fluxului de trezorerie în evaluarea activului. În schimb, fluxul incert de trezorerie este prezentat ca și cum ar fi un flux de trezorerie cert. Nicio entitate rațională nu ar vinde un astfel de activ cu 10 u.m.

Rata de actualizare

A15 Indiferent de abordarea folosită de către o entitate pentru a determina valoarea de utilizare a unui activ, ratele dobânzilor utilizate pentru a actualiza fluxurile de trezorerie nu trebuie să reflecte riscurile pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost deja ajustate. Altminteri, efectul unora dintre ipoteze va fi luat în calcul de două ori.

A16 Atunci când o rată specifică activului nu este direct disponibilă pe piață, o entitate utilizează înlocuitori pentru a estima rata de actualizare. Scopul este acela de a estima, pe cât posibil, o evaluare a pieței a:

(a) valorii-timp a banilor pentru perioadele până la sfârșitul duratei de viață utilă a activului; și

(b) factorilor (b), (d) și (e) descriși la punctul A1, în măsura în care acei factori nu au condus la ajustări pentru a ajunge la fluxurile de trezorerie estimate.

A17 Ca punct de pornire în elaborarea unei asemenea estimări, entitatea ar putea să ia în considerare următoarele rate:

(a) costul mediu ponderat al capitalului entității determinat utilizând tehnici cum ar fi Modelul de determinare a valorii activelor de capital;

(b) rata marginală de împrumut a entității; și

(c) alte rate ale împrumuturilor de pe piață.

A18 Totuși, aceste rate trebuie ajustate:

(a) pentru a reflecta felul în care piața ar evalua riscurile specifice asociate fluxurilor de trezorerie estimate ale activului; și

(b) pentru a exclude riscurile care nu sunt relevante pentru fluxurile de trezorerie estimate ale activului sau pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost ajustate.

▼B

Trebuie acordată atenție riscurilor cum sunt riscul de țară, riscul de schimb valutar și riscul de preț.

A19 Rata de actualizare este independentă de structura capitalului entității și de felul în care entitatea a finanțat cumpărarea activului, deoarece fluxurile de trezorerie viitoare preconizate să survină de la un activ nu depind de felul în care entitatea a finanțat cumpărarea acelui activ.

A20 Punctul 55 impune ca rata de actualizare folosită să fie o rată înainte de impozitare. Prin urmare, atunci când baza utilizată pentru a estima rata de actualizare este postimpozitare, acea bază este ajustată pentru a reflecta o rată înainte de impozitare.

A21 În mod normal, o entitate folosește o singură rată de actualizare pentru estimarea valorii de utilizare a unui activ. Cu toate acestea, o entitate folosește rate distincte de actualizare pentru perioade viitoare diferite atunci când valoarea de utilizare este sensibilă la diferența de risc a diferitelor perioade sau la structura termenelor ratelor dobânzilor.

▼M12

Anexa C

Prezenta anexă este parte integrantă din standard.

Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar cu fond comercial și a intereselor care nu controlează

C1 În conformitate cu IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008), dobânditorul evaluează și recunoaște fondul comercial la data achiziției, drept valoarea cu care suma de la litera (a) depășește suma de la litera (b) de mai jos:

(a) totalul dintre:

(i) contravaloarea transferată evaluată în conformitate cu IFRS 3, care prevede în general utilizarea valorii juste de la data achiziției;

(ii) valoarea oricăror interese care nu controlează deținute în entitatea dobândită, evaluate în conformitate cu IFRS 3; și

(iii) într-o combinare de întreprinderi realizată în etape, valoarea justă de la data achiziției a participației în capitalurile proprii deținute anterior de către dobânditor în entitatea dobândită.

(b) valorile nete de la data achiziției ale activelor dobândite și datoriilor asumate identificabile evaluate în conformitate cu IFRS 3.

Alocarea fondului comercial

C2 Punctul 80 din prezentul standard prevede ca fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi să fie alocat fiecărei unități sau fiecărui grup de unități generatoare de numerar a (al) dobânditorului care se preconizează că va beneficia de pe urma sinergiilor combinării de întreprinderi, indiferent dacă alte active sau datorii ale entității dobândite sunt alocate respectivelor unități sau grupuri de unități. Este posibil ca unele dintre sinergiile care rezultă dintr-o combinare de întreprinderi să fie alocate unei unități generatoare de numerar în care interesele care nu controlează nu au participații.

▼M12

Testarea pentru depreciere

C3 Testarea pentru depreciere presupune comparația dintre valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar și valoarea contabilă a unității generatoare de numerar.

C4 Dacă o entitate evaluează interesele care nu controlează drept participația sa proporțională în activele nete identificabile ale unei filiale la data achiziției mai degrabă decât la valoarea justă, fondul comercial care se poate atribui intereselor care nu controlează este cuprins în valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar aferente dar nu este recunoscut în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă. Prin urmare, o entitate trebuie să însumeze valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității pentru a cuprinde fondul comercial care poate fi atribuit interesului care nu controlează. Această valoare contabilă ajustată este apoi comparată cu valoarea recuperabilă a unității pentru a stabili dacă unitatea generatoare de numerar este depreciată.

Alocarea unei pierderi din depreciere

C5 Punctul 104 prevede ca orice pierdere din depreciere identificată să fie alocată mai întâi pentru reducerea valorii contabile a fondului comercial alocat unității și apoi altor active ale unității proporțional pe baza valorii contabile a fiecărui activ din unitate.

C6 Dacă o filială sau o parte a unei filiale cu un interes care nu controlează este ea însăși o unitate generatoare de numerar, pierderea din depreciere este alocată între societatea-mamă și interesul care nu controlează pe aceeași bază conform căreia este alocat(ă) profitul sau pierderea.

C7 Dacă o filială sau o parte a unei filiale cu un interes care nu controlează face parte dintr-o unitate generatoare de numerar mai mare, pierderile din depreciere sunt alocate părților din unitatea generatoare de numerar ce au un interes care nu controlează și părților ce nu au acest interes. Pierderile din depreciere ar trebui să fie alocate părților din unitatea generatoare de numerar pe baza:

(a) valorilor contabile relative ale fondului comercial din părțile dinaintea deprecierii, în măsura în care deprecierea se referă la fondul comercial din unitatea generatoare de numerar; și

(b) valorilor contabile relative ale activelor nete identificabile aferente părților dinaintea deprecierii, în măsura în care deprecierea se referă la active identificabile din unitatea generatoare de numerar. Orice astfel de depreciere este alocată activelor părților din fiecare unitate proporțional, pe baza valorii contabile a fiecărui activ al părții.

În părțile cu un interes care nu controlează, pierderea din depreciere este alocată între societatea-mamă și interesul care nu controlează pe aceeași bază conform căreia este alocat(ă) profitul sau pierderea.

C8 Dacă o pierdere din depreciere ce se poate atribui unui interes care nu controlează este aferentă fondului comercial care nu este recunoscut în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă (a se vedea punctul C4), respectiva depreciere nu este recunoscută drept o pierdere din depreciere a fondului comercial. În astfel de cazuri, numai pierderea din depreciere aferentă fondului comercial care este alocat societății-mamă este recunoscută drept o pierdere din depreciere a fondului comercial.

C9 Exemplul ilustrativ 7 explică testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar care nu este deținută în totalitate și căreia i-a fost alocat fond comercial.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 37

Provizioane, datorii contingente și active contingente

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a asigura aplicarea unor criterii de recunoaștere și baze de evaluare adecvate provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente și prezentarea unor informații suficiente ►M5 în note ◄, care să le permită utilizatorilor să înțeleagă natura, plasarea în timp și valoarea acestora.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard trebuie aplicat de toate entitățile în procesul de contabilizare a provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente, cu excepția:

   (a) celor rezultate din contracte cu titlu executoriu, cu excepția contractelor oneroase; și

   (b) [eliminat]

   (c) celor care intră sub incidența altui standard.

2. Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiilor) care se află sub incidența IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

3. Contractele cu titlu executoriu sunt contractele ►M5 în care ◄ niciuna dintre părți nu și-a îndeplinit obligațiile sau ambele părți și-au îndeplinit doar parțial și în aceeași măsură obligațiile. Prezentul standard nu se aplică contractelor cu titlu executoriu, cu excepția cazului în care sunt contracte oneroase.

4. [Eliminat]

▼M12

5. În situația în care un alt standard tratează un tip special de provizion, datorie contingentă sau activ contingent, o entitate aplică acel standard în locul prezentului standard. De exemplu, anumite tipuri de provizioane se regăsesc în standardele referitoare la:

▼B

   (a) contractele de construcții (a se vedea IAS 11 *Contracte de construcție*);

   (b) impozitele pe profit (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);

   (c) contractele de leasing (a se vedea IAS 17 *Contracte de leasing*). Cu toate acestea, deoarece IAS 17 nu conține dispoziții specifice pentru tratamentul contractelor de leasing operațional care au devenit oneroase, în astfel de cazuri se aplică prezentul standard;

   (d) beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*); și

   (e) contractele de asigurare (a se vedea IFRS 4 *Contracte de asigurare*). Cu toate acestea, prezentul standard se aplică provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente ale unui asigurător, altele decât cele care decurg din obligațiile și din drepturile sale contractuale care rezultă din contractele de asigurare aflate sub incidența IFRS 4.

6. Anumite valori tratate ca provizioane pot fi legate de recunoașterea veniturilor, de exemplu, în cazul în care o entitate oferă garanții contra unei remunerații. Prezentul standard nu reglementează recunoașterea veniturilor. IAS 18 *Venituri* identifică împrejurările în care sunt recunoscute veniturile și oferă recomandări practice în ceea ce privește aplicarea criteriilor de recunoaștere. Prezentul standard nu modifică dispozițiile prevăzute de IAS 18.

▼B

7. Prezentul standard definește provizioanele ca fiind datorii cu exigibilitate sau valoare incertă. În unele țări, termenul „provizion” este utilizat, de asemenea, în contextul unor elemente precum amortizarea, deprecierea activelor și creanțele îndoielnice: acestea constituie ajustări ale valorii contabile a activelor și nu fac obiectul prezentului standard.

8. Alte standarde specifică dacă cheltuielile sunt tratate ca active sau costuri. Aceste aspecte nu fac obiectul prezentului standard. În consecință, prezentul standard nu interzice și nici nu impune capitalizarea costurilor recunoscute la constituirea unui provizion.

9. Prezentul standard se aplică provizioanelor pentru restructurări (inclusiv pentru activitățile întrerupte). În cazul în care o restructurare corespunde definiției unei activități întrerupte, IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte* poate impune prezentarea unor informații suplimentare.

DEFINIȚII

10. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înțeles:

Un *provizion* este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

O *datorie* este o obligație curentă a entității, rezultată din evenimente anterioare, a cărei decontare se așteaptă să determine o ieșire de resurse încorporând beneficii economice din entitate.

Un *eveniment care obligă* este un eveniment care generează o obligație legală sau implicită care nu îi dă entității o altă alternativă realistă decât să își îndeplinească obligația în cauză.

O *obligație legală* este o obligație care rezultă:

(a) dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite);

(b) din legislație; sau

(c) din alte izvoare de drept.

O *obligație implicită* este o obligație care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care:

(a) entitatea a indicat unor terțe părți, prin practicile sale stabilite anterior, prin politicile sale făcute publice sau printr-o declarație recentă, suficient de clară, că își asumă anumite responsabilități; și

(b) în consecință, entitatea a determinat terțele părți în cauză să se aștepte, în mod justificat, că entitatea își va onora responsabilitățile în cauză.

O *datorie contingentă* este:

(a) o obligație potențială apărută ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate; sau

(b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece:

(i) este improbabil că pentru decontarea acestei obligații vor fi necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice; sau

(ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de credibil.

▼B

Un *activ contingent* este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărui existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate.

Un *contract oneros* este un contract în care costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din respectivul contract.

O *restructurare* este un program planificat și controlat de conducere care modifică semnificativ:

(a) sfera activităților desfășurate de o entitate; sau

(b) modul în care este gestionată activitatea.

Provizioane și alte datorii

11. Provizioanele se pot distinge de alte datorii, precum datoriile din credite comerciale sau angajamentele contabile, deoarece există o incertitudine privind plasarea în timp sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare pentru decontarea lor. Spre deosebire de acestea:

(a) datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată pentru bunuri sau servicii care au fost primite sau furnizate și care au fost facturate sau care au făcut obiectul unor acorduri oficiale cu furnizorii; și

(b) angajamentele contabile sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite sau furnizate, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu au făcut încă obiectul unor acorduri oficiale cu furnizorii, inclusiv sumele datorate angajaților (de exemplu, sumele angajate pentru concediul plătit). Deși, uneori, este necesar ca valoarea sau plasarea în timp a acestor datorii să fie estimate, gradul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

În mod frecvent, angajamentele sunt prezentate ca parte a contului de furnizori și creditori diverși, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Relația dintre provizioane și datorii contingente

12. În sens larg, toate provizioanele sunt contingente, deoarece sunt incerte din punctul de vedere al plasării în timp sau valorii lor. Cu toate acestea, în prezentul standard, termenul „contingent” este folosit pentru datoriile și activele care nu sunt recunoscute, deoarece existența lor va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate. De asemenea, termenul „datorie contingentă” este utilizat pentru datoriile care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.

13. Prezentul standard face distincție între:

(a) provizioane – care sunt recunoscute ca datorii (presupunând că se poate face o estimare credibilă) deoarece ele constituie obligații curente și este probabil că, pentru decontarea obligațiilor, va fi necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; și

(b) datorii contingente – care nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

(i) obligații potențiale, deoarece este nevoie să se confirme dacă entitatea are o obligație curentă care ar putea genera o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; sau

▼B

(ii) obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere din prezentul standard (deoarece fie nu este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligației).

RECUNOAȘTERE

Provizioane

14. Un provizion trebuie recunoscut în cazul în care:

(a) o entitate are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;

(b) este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; și

(c) valoarea obligației poate fi estimată credibil.

Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiții, nu trebuie recunoscut un provizion.

Obligația curentă

15. Cazurile în care nu este clar dacă există o obligație curentă sunt rare. În astfel de situații, se consideră că un eveniment anterior generează o obligație curentă dacă, luând în considerare toate probele disponibile, este mai mult probabil decât improbabil să existe o obligație curentă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

16. În aproape toate cazurile va fi clar dacă un eveniment anterior a generat o obligație curentă. În cazuri rare, de exemplu, într-o acțiune în instanță, poate fi pusă în discuție producerea anumitor evenimente sau dacă acestea au generat sau nu o obligație curentă. În astfel de cazuri, o entitate stabilește dacă există sau nu o obligație curentă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ luând în considerare toate probele disponibile, inclusiv, de exemplu, opinia unor experți. Printre probele luate în considerare se numără orice probe suplimentare furnizate de evenimente ►**M5** ulterioare perioadei de raportare ◄. Pe baza unor astfel de probe:

(a) în cazul în care este mai mult probabil decât improbabil să existe o obligație curentă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, entitatea recunoaște un provizion (dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere); și

(b) în cazul în care este mai probabil să nu existe o obligație la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, entitatea prezintă o datorie contingentă, cu excepția cazului în care probabilitatea unei ieșiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă (a se vedea punctul 86).

Eveniment anterior

17. Un eveniment anterior care generează o obligație curentă este denumit eveniment care obligă. Pentru ca un eveniment să fie un eveniment care obligă, este necesar ca entitatea să nu dispună de altă alternativă realistă decât decontarea obligației generate de evenimentul în cauză. Această situație intervine doar:

(a) în cazul în care decontarea obligației poate fi impusă prin lege; sau

▼B

(b) în cazul unei obligații implicite, dacă evenimentul (care poate fi o acțiune a entității) determină terțe părți să se aștepte, în mod justificat, că entitatea își va onora obligația.

18. Situațiile financiare prezintă poziția financiară a unei entități la sfârșitul perioadei de raportare și nu poziția financiară a entității în viitor. Prin urmare, nu se recunosc provizioane pentru costurile care sunt necesare pentru desfășurarea activității în viitor. Singurele datorii recunoscute în ►M5 situația poziției financiare a ◄ unei entități sunt cele care există la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

19. Se recunosc ca provizioane doar obligațiile generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (de exemplu, modul de gestionare a activității în viitor). Exemplele de astfel de obligații includ amenzile sau costurile de depoluare ca urmare a unor activități poluante ilegale, ambele putând conduce la o ieșire de resurse încorporând beneficii economice pentru decontarea obligațiilor, indiferent de acțiunile viitoare ale entității. În mod similar, o entitate recunoaște un provizion pentru costurile de dezafectare a unei instalații petroliere sau a unei centrale nucleare, în măsura în care respectiva entitate este obligată să remedieze daunele deja produse. În schimb, este posibil ca, din cauza presiunilor comerciale și a dispozițiilor legale, o entitate să dorească sau să fie obligată să angajeze cheltuieli pentru ca, în viitor, să poată să își desfășoare activitatea într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de filtre pentru fum într-un anumit tip de fabrică). Deoarece poate evita cheltuielile viitoare prin acțiuni viitoare, de exemplu, prin modificarea modului de operare, entitatea nu are o obligație curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare și nu recunoaște niciun provizion.

20. O obligație implică întotdeauna existența unei alte părți față de care se manifestă respectiva obligație. Cu toate acestea, nu este necesar să se cunoască identitatea părții față de care există obligația, întrucât poate fi vorba, într-adevăr, de o obligație față de publicul larg. Deoarece o obligație implică întotdeauna un angajament față de o altă parte, înseamnă că o decizie a conducerii sau a consiliului de administrație nu generează o obligație implicită la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ decât dacă decizia a fost comunicată înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ persoanelor pe care le afectează, într-un mod suficient de clar pentru a determina persoanele în cauză să se aștepte, în mod justificat, că entitatea își va onora responsabilitățile.

21. Un eveniment care nu generează imediat o obligație poate determina ulterior o astfel de obligație, ca urmare a unor modificări legislative sau a unei acțiuni a entității (de exemplu, o declarație publică suficient de clară) care generează o obligație implicită. De exemplu, în cazul în care sunt cauzate daune mediului înconjurător, s-ar putea să nu existe obligația de a înlătura consecințele. Cu toate acestea, cauzarea daunelor poate deveni un eveniment care obligă în momentul în care o lege nouă impune remedierea daunelor sau în care entitatea își asumă public răspunderea pentru înlăturarea daunelor, într-un mod care generează o obligație implicită.

22. În cazul în care detaliile unei noi propuneri legislative nu au fost încă finalizate, o obligație se naște doar în momentul în care este aproape sigur că noile reglementări vor fi adoptate în forma propusă. În sensul prezentului standard, o astfel de obligație este tratată ca o obligație legală. Din cauza diverselor împrejurări de adoptare, este imposibil să se specifice un singur eveniment care ar face aproape sigură adoptarea unei legi. În multe cazuri, adoptarea unei legi este incertă până în momentul în care aceasta este efectiv adoptată.

▼B

Ieşiri de resurse probabile concretizate în beneficii economice

23. Pentru ca o datorie să poată fi recunoscută, este necesară nu numai existenţa unei obligaţii curente, ci şi probabilitatea ca pentru decontarea obligaţiei să fie necesară o ieşire de resurse concretizate în beneficii economice. În sensul prezentului standard ([1]), o ieşire de resurse sau orice alt eveniment este considerat probabil dacă este mai mult probabil decât improbabil ca evenimentul în cauză să survină, cu alte cuvinte dacă probabilitatea ca evenimentul să aibă loc este mai mare decât probabilitatea ca evenimentul să nu aibă loc. În cazul în care existenţa unei obligaţii curente este improbabilă, entitatea prezintă o datorie contingentă, cu excepţia cazului în care posibilitatea să intervină o ieşire de resurse concretizată în beneficii economice este redusă (a se vedea punctul 86).

24. În cazul în care există mai multe obligaţii similare (de exemplu, garanţii pentru produse sau contracte similare), probabilitatea ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru decontarea obligaţiei se determină luând în considerare întreaga clasă de obligaţii. Deşi probabilitatea unei ieşiri de resurse pentru un element individual poate fi redusă, este posibil ca pentru decontarea întregii clase de obligaţii să fie necesară o ieşire de resurse. În astfel de cazuri, este recunoscut un provizion (dacă sunt îndeplinite condiţiile de recunoaştere).

Estimarea credibilă a obligaţiei

25. Utilizarea estimărilor este o componentă esenţială a elaborării situaţiilor financiare şi nu reduce credibilitatea acestora. Acest lucru este valabil în special în cazul provizioanelor, care, prin natura lor, sunt mai incerte decât majoritatea celorlalte elemente din ►**M5** situaţia poziţiei financiare ◄. Cu excepţia unor cazuri extrem de rare, o entitate va putea determina mai multe rezultate posibile şi, prin urmare, va putea estima obligaţia suficient de credibil încât să utilizeze estimarea pentru recunoaşterea unui provizion.

26. În cazurile extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă, există o datorie care nu poate fi recunoscută. O astfel de datorie este prezentată ca datorie contingentă (a se vedea punctul 86).

Datorii contingente

27. O entitate nu trebuie să recunoască o datorie contingentă.

28. O datorie contingentă este prezentată, în conformitate cu prevederile de la punctul 86, cu excepţia cazului în care probabilitatea unei ieşiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă.

29. În cazul în care o entitate este responsabilă împreună şi solidar cu alte părţi pentru o obligaţie, partea din obligaţia în cauză care se preconizează a fi acoperită de alte părţi este tratată ca o datorie contingentă. Entitatea recunoaşte un provizion pentru partea din obligaţie pentru care este probabilă o ieşire de resurse încorporând beneficii economice, cu excepţia cazurilor extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă.

([1]) Interpretarea termenului „probabil” în prezentul standard ca fiind „mai mult probabil decât improbabil” nu se aplică în mod necesar şi în alte standarde.

▼B

30. Datoriile contingente pot evolua altfel decât se estimase inițial. Prin urmare, ele sunt evaluate continuu pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice viitoare pentru un element care a fost tratat anterior ca datorie contingentă, este recunoscut un provizion în situațiile financiare ale perioadei în care are loc modificarea probabilităților (cu excepția cazurilor extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă).

Active contingente

31. O entitate nu trebuie să recunoască un activ contingent.

32. Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care generează posibilitatea unei intrări de beneficii economice în entitate. Un exemplu îl constituie o pretenție care face obiectul unei acțiuni în instanță intentate de entitate, al cărei rezultat este incert.

33. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoașterea unui venit care s-ar putea să nu se realizeze niciodată. Cu toate acestea, în momentul în care realizarea unui venit este aproape sigură, activul aferent nu este activ contingent, iar recunoașterea sa este oportună.

34. Un activ contingent este prezentat, în conformitate cu prevederile de la punctul 89, în cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice.

35. Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit aproape sigură, activul și venitul aferent sunt recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care a survenit modificarea. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit probabilă, o entitate prezintă activul contingent (a se vedea punctul 89).

EVALUARE

Cea mai bună estimare

36. Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligației curente la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

37. Cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligației curente este valoarea pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru decontarea obligației la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ sau pentru transferarea acesteia către o terță parte în acel moment. În mod frecvent, decontarea sau transferul unei obligații la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ vor fi imposibile sau extrem de costisitoare. Cu toate acestea, estimarea sumei pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru a deconta sau transfera obligația, reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru decontarea obligației curente la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

38. Estimările rezultatelor și ale efectelor financiare sunt determinate de raționamentul conducerii entității și completate de experiența unor tranzacții similare și, în anumite cazuri, de rapoartele unor experți independenți. Elementele luate în calcul includ orice probe suplimentare furnizate de evenimente ►**M5** ulterioare perioadei raportării ◄.

▼B

39. Incertitudinile privind valoarea care va fi recunoscută ca provizion sunt tratate prin mijloace diferite, în funcție de împrejurări. În cazul în care provizionul în curs de evaluare implică o gamă largă de elemente, obligația este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile în funcție de probabilitățile lor. Această metodă statistică de evaluare este denumită „valoare preconizată”. Prin urmare, provizionul va fi diferit în funcție de probabilitatea pierderii unei anumite sume, de exemplu 60 % sau 90 %. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile și probabilitățile de realizare ale fiecăruia sunt egale, se utilizează punctul de la mijlocul intervalului.

Exemplu

O entitate vinde produse însoțite de un certificat de garanție prin care clienților le sunt acoperite costurile de reparație a oricăror defecte de fabricație descoperite în primele șase luni de la data cumpărării. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație s-ar ridica la 1 milion. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte majore, costurile de reparație s-ar ridica la 4 milioane. Experiența anterioară și previziunile entității arată că, pentru anul următor, 75 % dintre produsele vândute nu vor avea defecte, 20 % vor avea defecte minore, iar 5 % defecte majore. În conformitate cu punctul 24, o entitate evaluează probabilitatea unei ieșiri de resurse pentru decontarea tuturor obligațiilor de garanție.

Valoarea așteptată a costului reparațiilor este:

(75 % × 0) + (20 % × 1 000 000) + (5 % × 4 000 000) = 400 000

40. În cazul în care este evaluată o singură obligație, rezultatul individual cel mai probabil poate constitui cea mai bună estimare a datoriei. Cu toate acestea, chiar și într-un astfel de caz, entitatea ia în considerare și alte rezultate posibile. În cazul în care alte rezultate posibile sunt, în cea mai mare parte, fie mai mari, fie mai mici decât rezultatul cel mai probabil, cea mai bună estimare va fi o sumă mai mare sau mai mică. De exemplu, dacă o entitate este obligată să remedieze o defecțiune gravă a unei fabrici importante pe care a construit-o pentru un client, rezultatul individual cel mai probabil poate fi succesul reparației de la prima încercare, la un cost de 1 000, dar entitatea constituie un provizion cu o valoare mai mare în cazul în care este foarte probabil să fie necesare mai multe încercări.

41. Provizionul se evaluează înainte de impozitare, deoarece efectele impozitării asupra provizionului și modificările acestuia sunt reglementate de IAS 12.

Riscuri și incertitudini

42. Pentru determinarea celei mai bune estimări a unui provizion, trebuie luate în considerare riscurile și incertitudinile care afectează inevitabil multe evenimente și împrejurări.

▼B

43. Riscul descrie variabilitatea rezultatelor. Ajustarea în funcție de risc poate determina creșterea valorii la care este evaluată o datorie. Dacă evaluările se fac în condiții de incertitudine, este nevoie de precauție, astfel încât veniturile și activele să nu fie supraevaluate, iar cheltuielile și datoriile să nu fie subevaluate. Cu toate acestea, incertitudinea nu justifică constituirea unor provizioane excesive sau supraevaluarea deliberată a datoriilor. De exemplu, în cazul în care costurile preconizate ale unui anumit rezultat negativ sunt estimate prudent, rezultatul respectiv nu este considerat în mod deliberat mai probabil decât este cazul în mod real. Se va acorda atenție pentru a se evita dubla ajustare în funcție de riscuri și incertitudini, care ar putea duce la supraevaluarea unui provizion.

44. Prezentarea incertitudinilor privind valoarea cheltuielilor se face în conformitate cu punctul 85 litera (b).

Valoarea actualizată

45. În cazul în care efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea unui provizion trebuie să reprezinte valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru decontarea obligației.

46. Datorită valorii-timp a banilor, provizioanele pentru ieșirile de numerar care intervin la scurt timp de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ sunt mult mai mari decât cele aferente unor ieșiri de numerar care au aceeași valoare, dar care intervin mai târziu. Prin urmare, provizioanele se actualizează dacă efectul este semnificativ.

47. Rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) trebuie să fie rata (ratele) înainte de impozitare care să reflecte evaluările curente de pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei. Rata (ratele) de actualizare nu trebuie să reflecte riscurile pentru care estimările fluxurilor de trezorerie viitoare au fost ajustate.

Evenimente viitoare

48. Evenimentele viitoare care pot afecta valorile necesare pentru decontarea unei obligații trebuie reflectate în valoarea unui provizion în cazul în care există dovezi obiective suficiente că evenimentele în cauză vor avea loc.

49. Evenimentele viitoare preconizate pot fi deosebit de importante pentru evaluarea provizioanelor. O entitate poate considera că, de exemplu, costul curățării unei zone de lucru la sfârșitul duratei sale de viață va fi diminuat de descoperirile tehnologice viitoare. Valoarea recunoscută reflectă o estimare rezonabilă realizată de observatori obiectivi, calificați din punct de vedere tehnic, ținând cont de toate dovezile disponibile privind tehnologiile care vor putea fi utilizate în momentul curățării. Astfel, se pot include, de exemplu, reduceri preconizate ale costurilor ca urmare a acumulării de experiență în aplicarea tehnologiei existente sau costurile preconizate pentru utilizarea tehnologiei existente într-o operațiune de curățare mai extinsă sau mai complexă decât cele realizate anterior. Cu toate acestea, o entitate nu anticipează dezvoltarea unei tehnologii complet noi de curățare, cu excepția cazului în care această ipoteză este justificată de dovezi obiective suficiente.

▼B

50. Efectul unor posibile noi reglementări legale este luat în considerare la evaluarea unei obligații existente dacă există suficiente dovezi obiective că este aproape sigur că reglementările legale în cauză vor fi adoptate. Din cauza diverselor împrejurări care intervin în practică, este imposibil să se specifice un singur eveniment care va oferi suficiente dovezi obiective în fiecare caz. Dovezile necesare vizează atât cerințele pe care le vor impune noile reglementări, cât și nivelul de certitudine privind adoptarea și punerea lor în aplicare în timp util. În multe cazuri, nu vor exista suficiente dovezi obiective până în momentul în care noile reglementări sunt efectiv adoptate.

Cedarea preconizată a activelor

51. Câștigurile rezultate din cedarea preconizată a unor active nu trebuie luate în considerare la evaluarea unui provizion.

52. Câștigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion, chiar dacă cedarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului. În schimb, o entitate recunoaște câștigurile din cedările preconizate de active în momentul prevăzut de standardul care reglementează activele în cauză.

RAMBURSĂRI

53. În cazul în care preconizează că o terță parte îi va rambursa, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru decontarea unui provizion, o entitate trebuie să recunoască rambursarea dacă și numai dacă este aproape sigur că va primi rambursarea în cazul în care își onorează obligația. Rambursarea trebuie tratată ca un activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu trebuie să depășească valoarea provizionului.

54. În situația veniturilor și a cheltuielilor, costurile aferente unui provizion pot fi prezentate după deducerea sumei recunoscute pentru o rambursare.

55. Uneori, o entitate poate solicita unei alte părți să plătească, integral sau parțial, cheltuielile necesare decontării unui provizion (de exemplu, în temeiul unor contracte de asigurare, al unor clauze de despăgubire sau al unor garanții oferite de furnizori). Cealaltă parte poate fie să ramburseze sumele plătite de entitate, fie să plătească direct sumele în cauză.

56. În majoritatea situațiilor, entitatea va rămâne responsabilă pentru toată suma în cauză, astfel încât, în cazul în care cealaltă parte nu plătește din orice motiv, entitatea este cea care trebuie să plătească întreaga sumă. În astfel de situații, entitatea recunoaște un provizion pentru întreaga valoare a datoriei și un activ separat pentru rambursarea preconizată, în momentul în care este aproape sigur că va primi suma în cauză dacă își onorează obligația.

57. În anumite situații, dacă terța parte nu efectuează plata, entitatea nu va fi răspunzătoare pentru sumele în cauză. În astfel de cazuri, entitatea nu este răspunzătoare pentru costurile în cauză și acestea nu sunt incluse în provizion.

58. Astfel cum este menționat la punctul 29, o obligație pentru care o entitate este răspunzătoare împreună și solidar cu alte părți reprezintă o datorie contingentă, în măsura în care se preconizează că obligația în cauză va fi decontată de celelalte părți.

▼B

MODIFICĂRI ALE PROVIZIOANELOR

59. Provizioanele trebuie revizuite la ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄ și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabil că, pentru decontarea obligației, va fi necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice, provizionul trebuie reluat.

60. În cazul în care provizioanele sunt actualizate, valoarea contabilă a unui provizion crește în fiecare perioadă pentru a reflecta trecerea timpului. Această creștere este recunoscută drept cost al îndatorării.

UTILIZAREA PROVIZIOANELOR

61. Un provizion trebuie utilizat numai pentru cheltuielile pentru care a fost recunoscut inițial.

62. Numai cheltuielile aferente provizionului inițial pot fi acoperite din provizion. Acoperirea unor cheltuieli dintr-un provizion care a fost recunoscut inițial pentru alt scop ar ascunde impactul a două evenimente diferite.

APLICAREA REGULILOR DE RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Pierderi viitoare din exploatare

63. Nu trebuie să fie recunoscute provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.

64. Pierderile viitoare din exploatare nu corespund definiției unei datorii prevăzută la punctul 10 și criteriile generale de recunoaștere a provizioanelor prevăzute la punctul 14.

65. Preconizarea unei pierderi viitoare din exploatare reprezintă un indiciu că anumite active s-ar fi putut deprecia. O entitate testează activele în cauză la depreciere în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Contracte oneroase

66. Dacă o entitate are un contract oneros, obligația contractuală curentă prevăzută în contract trebuie recunoscută și evaluată ca provizion.

67. Multe contracte (de exemplu, anumite ordine de cumpărare) pot fi anulate fără plata unor compensații celeilalte părți și, prin urmare, nu există o obligație. Alte contracte stabilesc atât drepturi, cât și obligații pentru fiecare parte contractantă. În cazul în care anumite evenimente transformă un astfel de contract într-unul oneros, acesta intră sub incidența prezentului standard și există o datorie care trebuie recunoscută. Contractele cu titlu executoriu care nu sunt contracte oneroase nu intră sub incidența prezentului standard.

68. Prezentul standard definește un contract oneros ca fiind un contract în care costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din contractul în cauză. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă costul net de ieșire din contract, adică valoarea cea mai mică dintre costul îndeplinirii contractului și eventualele compensații sau penalități generate de neîndeplinirea contractului.

69. Înainte de a constitui un provizion separat pentru un contract oneros, o entitate recunoaște orice pierdere din deprecierea activelor dedicate contractului în cauză (a se vedea IAS 36).

▼B

Restructurare

70. Următoarele sunt exemple de evenimente care se pot circumscrie definiției restructurării:

(a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;

(b) închiderea sediilor dintr-o țară sau regiune sau mutarea activităților dintr-o țară sau regiune în alta;

(c) modificări ale structurii de conducere, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere; și

(d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ asupra naturii și obiectului principal al activităților entității.

71. Un provizion aferent costurilor de restructurare este recunoscut numai dacă sunt îndeplinite criteriile generale de recunoaștere a provizioanelor prevăzute la punctul 14. Punctele 72-83 prezintă modul în care criteriile generale de recunoaștere se aplică în cazul restructurărilor.

72. O obligație implicită de restructurare apare numai atunci când o entitate:

(a) dispune de un plan oficial și detaliat de restructurare, care identifică cel puțin:

(i) activitatea sau partea din activitate vizată;

(ii) principalele locații afectate;

(iii) locația, funcția și numărul aproximativ al angajaților care vor primi compensații pentru încetarea activității;

(iv) cheltuielile care vor fi angajate; și

(v) data la care planul va fi pus în aplicare; și

(b) a determinat persoanele afectate să se aștepte, în mod justificat, că va realiza restructurarea, începând să aplice planul în cauză sau comunicându-le persoanelor afectate principalele sale caracteristici.

73. Dezafectarea unei fabrici, vânzarea activelor sau anunțarea publică a principalelor caracteristici ale planului pot constitui dovezi că o întreprindere a început să pună în aplicare planul de restructurare. Un anunț public privind un plan detaliat de restructurare generează o obligație implicită de restructurare numai dacă este făcut în așa fel și într-atât de detaliat (precizând principalele caracteristici ale planului) încât determină alte părți, precum clienții, furnizorii și angajații (sau reprezentanții acestora), să se aștepte, în mod justificat, că entitatea va realiza restructurarea.

74. Pentru ca un plan să fie suficient pentru a genera o obligație implicită în momentul în care este comunicat persoanelor afectate, este necesar ca punerea sa în aplicare să fie planificată cât mai curând posibil și finalizată într-o perioadă în care modificarea semnificativă a planului este improbabilă. Dacă se preconizează că restructurarea va începe după o perioadă mai lungă de timp sau că va dura o perioadă extrem de îndelungată, este puțin probabil ca planul să determine alte părți să se aștepte, în mod justificat, că întreprinderea este decisă să realizeze restructurarea, deoarece graficul de realizare dă întreprinderii posibilitatea de a-și modifica planurile.

▼B

75. O decizie de restructurare adoptată de conducere sau de consiliul de administrație înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ nu generează o obligație implicită la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, cu excepția cazului în care, înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, entitatea:

(a) a început să pună în aplicare planul de restructurare; sau

(b) a anunțat principalele caracteristici ale planului de restructurare celor afectați de acesta, într-o manieră suficient de clară pentru a-i determina să se aștepte, în mod justificat, că entitatea va realiza restructurarea.

Dacă o entitate începe să pună în aplicare un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai ►M5 la finalul următoarei perioade de raportare ◄, este necesară prezentarea informațiilor în conformitate cu IAS 10 ►M5 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* ◄ dacă restructurarea este semnificativă și neprezentarea informațiilor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

76. Deși o obligație implicită nu este generată exclusiv de o decizie a conducerii, o obligație poate fi generată de alte evenimente anterioare coroborate cu o astfel de decizie. De exemplu, negocierile cu reprezentanții angajaților privind compensațiile pentru încetarea contractului de muncă sau cu potențialii cumpărători pentru vânzarea unei unități de activitate pot fi finalizate numai cu aprobarea consiliului de administrație. Odată ce acest acord a fost obținut și a fost comunicat celorlalte părți, entitatea are o obligație implicită de restructurare, dacă sunt îndeplinite condițiile de la punctul 72.

77. În unele țări, decizia finală aparține unui consiliu de administrație din care fac parte și reprezentanți ai unor persoane interesate, altele decât conducerea (de exemplu, ai angajaților), sau este necesară informarea acestor reprezentanți înainte de luarea deciziei. Deoarece o decizie adoptată de un astfel de consiliu de administrație va fi comunicată reprezentanților în cauză, comunicarea poate genera o obligație implicită de restructurare.

78. Nu există nicio obligație de vânzare a unei unități de activitate înainte ca entitatea să se fi angajat să vândă, adică înainte să existe un contract de vânzare irevocabil.

79. Chiar și în cazul în care a luat decizia de a vinde o unitate de activitate și și-a anunțat public această decizie, entitatea nu poate să își asume un angajament de a vinde până în momentul în care este identificat un cumpărător și este încheiat un contract de vânzare irevocabil. Până în momentul în care încheie un contract de vânzare irevocabil, entitatea va putea să se răzgândească, iar în cazul în care nu găsește un cumpărător în condiții acceptabile, entitatea va fi obligată să adopte alte soluții. În cazul în care vânzarea unei unități de activitate este preconizată ►M5 într-o restructurare ◄, activele unității în cauză sunt testate la depreciere în conformitate cu IAS 36. Dacă vânzarea constituie numai o parte a restructurării, pentru celelalte părți ale restructurării poate apărea o obligație implicită înainte de încheierea unui contract de vânzare irevocabil.

80. Un provizion de restructurare trebuie să includă numai costurile directe aferente restructurării, adică cele care îndeplinesc cumulativ următoarele două condiții:

(a) sunt generate în mod necesar de restructurare; și

(b) nu sunt asociate activităților normale ale entității.

▼B

81. Un provizion de restructurare nu include costuri precum:

(a) costurile de recalificare sau relocare a personalului care este păstrat;

(b) costurile de marketing; sau

(c) investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.

Aceste cheltuieli sunt aferente gestionării viitoare a activităților și nu reprezintă datorii de restructurare la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Astfel de cheltuieli sunt recunoscute ca și cum ar fi generate independent de restructurare.

82. Viitoarele pierderi din exploatare identificabile până la data restructurării nu sunt incluse într-un provizion, cu excepția cazului în care sunt generate de un contract oneros, în conformitate cu definiția de la punctul 10.

83. În conformitate cu punctul 51, câștigurile din cedarea preconizată de active nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion de restructurare, chiar dacă vânzarea activelor este prevăzută ca o componentă a restructurării.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

84. Pentru fiecare clasă de provizioane, o entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei;

(b) provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;

(c) sumele utilizate (cheltuieli suportate și deduse din provizioane) în cursul perioadei;

(d) sumele neutilizate și reluate în cursul perioadei; și

(e) creșterea din cursul perioadei a valorii actualizate datorită trecerii timpului și efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.

Nu sunt necesare informații comparative.

85. O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de provizioane:

(a) o scurtă descriere a naturii obligației și estimarea plasării în timp a oricăror ieșiri de beneficii economice aferente;

(b) o indicație a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieșiri. În cazul în care acest lucru este necesar pentru a furniza informații adecvate, o entitate trebuie să prezinte principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare, în conformitate cu punctul 48; și

(c) valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.

86. Cu excepția cazului în care posibilitatea ca, pentru decontarea obligației, să fie necesară o ieșire de resurse este redusă, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de datorii contingente, la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, o scurtă descriere a naturii datoriei contingente și, după caz:

(a) o estimare a efectelor sale financiare, realizată în conformitate cu punctele 36-52;

(b) o indicație a incertitudinilor privind suma sau plasarea în timp a oricărei ieșiri de resurse; și

(c) posibilitatea oricărei rambursări.

▼B

87. Pentru a determina provizioanele sau datoriile contingente care pot fi grupate pentru a forma o clasă, se va lua în considerare dacă elementele în cauză sunt suficient de asemănătoare ca natură pentru ca prezentarea lor comună să îndeplinească cerințele de la punctul 85 literele (a) și (b) și punctul 86 literele (a) și (b). Astfel, pot fi tratate ca o singură clasă de provizioane sumele aferente garanțiilor pentru diverse produse, dar nu pot fi incluse în aceeași clasă sumele aferente garanțiilor uzuale și sumele care fac obiectul unor litigii.

88. În cazul în care un provizion și o datorie contingentă sunt generate de aceleași împrejurări, entitatea prezintă informațiile prevăzute la punctele 84-86 astfel încât să scoată în evidență legătura existentă între provizion și datoria contingentă.

89. În cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice, o entitate trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor contingente la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ și, după caz, o estimare a efectului lor financiar, evaluat în conformitate cu principiile prevăzute la punctele 36-52.

90. Este important ca prezentarea activelor contingente să evite prezentarea de indicații eronate privind probabilitatea obținerii veniturilor.

91. În cazul în care prezentarea informațiilor prevăzute la punctele 86 și 89 nu este posibilă, acest fapt trebuie menționat.

92. În cazuri extrem de rare, prezentarea unei părți sau a tuturor informațiilor prevăzute la punctele 84-89 ar putea aduce prejudicii grave poziției entității ►M5 într-o dispută ◄ cu o altă parte privind obiectul unui provizion, al unei datorii contingente sau al unui activ contingent. În astfel de cazuri, entitatea nu trebuie să prezinte informațiile în cauză, dar trebuie să prezinte natura generală a disputei, precum și faptul că și motivul pentru care informațiile în cauză nu au fost prezentate.

DISPOZIȚII TRANZITORII

93. Efectul adoptării prezentului standard la data intrării sale în vigoare (sau mai devreme) trebuie raportat ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat aferent perioadei în care standardul este adoptat pentru prima dată. Entitățile sunt încurajate, dar nu obligate, să ajusteze soldul de deschidere al rezultatului reportat pentru prima perioadă prezentată și să retrateze informațiile comparative. Dacă informațiile comparative nu sunt retratate, acest fapt trebuie prezentat.

94. [Eliminat]

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

95. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 iulie 1999 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru perioade care încep înainte de 1 iulie 1999, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

96. [Eliminat]

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 38

Imobilizări necorporale

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările necorporale care nu sunt reglementate specific de un alt standard. Prezentul standard prevede ca o entitate să recunoască o imobilizare necorporală dacă și numai dacă sunt îndeplinite criterii specifice. Standardul specifică, de asemenea, modul de evaluare a valorii contabile a imobilizărilor necorporale și prevede prezentarea de informații specifice privind imobilizările necorporale.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie să se aplice la contabilizarea imobilizărilor necorporale, cu excepția:

   (a) imobilizărilor necorporale care intră sub incidența unui alt standard;

   (b) activelor financiare, astfel cum sunt definite în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*;

   (c) recunoașterii și evaluării activelor de explorare și evaluare (a se vedea IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*); și

   (d) cheltuielilor pentru valorificarea și extragerea minereurilor, petrolului, gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare.

3. Dacă un alt standard prescrie contabilizarea unui tip specific de imobilizări necorporale, o entitate aplică standardul respectiv și nu prezentul standard. De exemplu, prezentul standard nu se aplică:

   (a) imobilizărilor necorporale deținute de o entitate pentru vânzare în cursul desfășurării activităților obișnuite (a se vedea IAS 2 *Stocuri* și IAS 11 *Contracte de construcție*);

   (b) creanțelor privind impozitul amânat (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);

   (c) contractelor de leasing care intră sub incidența IAS 17 *Contracte de leasing*;

   (d) activelor generate de beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*);

   (e) activelor financiare, astfel cum sunt definite în IAS 32. Recunoașterea și evaluarea anumitor active financiare sunt prevăzute în IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* și IAS 31 *Interese în asocierile în participație*;

   (f) fondului comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*);

   (g) costurilor de achiziție amânate și imobilizărilor necorporale care decurg din drepturile contractuale ale unui asigurător deținute în temeiul unui contract de asigurare care intră sub incidența IFRS 4 *Contracte de asigurare*. IFRS 4 prevede dispoziții specifice în materie de prezentare de informații pentru acele costuri de achiziție amânate, dar nu și pentru acele imobilizări necorporale. Astfel, dispozițiile în materie de prezentare de informații din prezentul standard se aplică respectivelor imobilizări necorporale;

▼B

(h) imobilizărilor necorporale imobilizate clasificate drept deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

4. Anumite imobilizări necorporale pot fi conținute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (în cazul programelor de calculator), documentații oficiale (în cazul licențelor sau al brevetelor) sau pe film. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale* sau ca imobilizare necorporală, în conformitate cu prezentul standard, o entitate își utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, un program de calculator pentru un utilaj computerizat care nu poate funcționa fără programul respectiv este parte integrantă a respectivului hardware și este tratat ca imobilizare corporală. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. În cazul în care nu face parte integrantă din echipamentul aferent, programul de calculator este tratat ca imobilizare necorporală.

5. Prezentul standard se aplică, printre altele, cheltuielilor cu activitățile de publicitate, cheltuielilor de formare profesională, de constituire, de cercetare și dezvoltare. Activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționate către dezvoltarea cunoștințelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activități pot avea ca rezultat o imobilizare cu substanță fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al imobilizării este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta.

6. În cazul unui contract de leasing financiar, activul poate fi atât corporal, cât și necorporal. După recunoașterea inițială, locatarul contabilizează o imobilizare necorporală deținută în temeiul unui contract de leasing financiar în conformitate cu prezentul standard. Drepturile care decurg din acorduri de licență pentru elemente precum producțiile cinematografice, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor nu intră sub incidența IAS 17 și intră sub incidența prezentului standard.

7. Excluderile din domeniul de aplicare al unui standard pot apărea atunci când anumite activități sau tranzacții sunt atât de specializate încât creează probleme contabile care pot necesita o abordare diferită. Astfel de probleme apar în contabilizarea cheltuielilor de prospectare, valorificare și extracție a petrolului, gazelor naturale și depozitelor de minereuri în industriile extractive, precum și în cazul contractelor de asigurare. Prin urmare, prezentul standard nu se aplică cheltuielilor aferente acestor activități și contracte. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică altor imobilizări necorporale utilizate (precum programele de calculator) și altor cheltuieli suportate (precum costurile de constituire), în industriile extractive sau în domeniul asigurărilor.

DEFINIȚII

8. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înțeles:

O *piață activă* este o piață care îndeplinește toate condițiile de mai jos:

(a) mărfurile comercializate pe piață sunt omogene;

(b) cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți, în mod normal, în orice moment;

▼B

(c) prețurile sunt accesibile publicului.

▼M12

_____

▼B

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări necorporale de-a lungul duratei sale de viață utilă.

Un *activ* este o resursă:

(a) controlată de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute; și

(b) de la care sunt așteptate beneficii economice viitoare care să se răsfrângă asupra entității.

Valoarea contabilă este suma la care un activ este recunoscut în ►M5 situația poziției financiare ◄ după deducerea oricăror amortizări acumulate și pierderi din deprecieri acumulate.

Costul este suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită ori valoarea justă sau altă contraprestație dată pentru a dobândi un activ la momentul achiziției sau construcției sale, sau, acolo unde este cazul, suma atribuită activului respectiv atunci când este recunoscut inițial în conformitate cu dispozițiile specifice ale altor IFRS-uri, de exemplu, IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.

Valoarea amortizabilă este costul activului sau o altă valoare substituită costului minus valoarea sa reziduală.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect care vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

Valoarea specifică a unei entități este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate se așteaptă să le obțină din utilizarea continuă a unei imobilizări și din cedarea acesteia la sfârșitul duratei sale de viață utilă sau pe care entitatea se așteaptă să le suporte la decontarea unei datorii.

Valoarea justă a unui activ este suma pentru care activul ar putea fi tranzacționat între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.

Pierderea din depreciere reprezintă diferența dintre valoarea contabilă și valoarea recuperabilă a unui activ.

O *imobilizare necorporală* este o imobilizare identificabilă nemonetară fără substanță fizică.

Activele monetare sunt banii deținuți și activele care trebuie primite în sume de bani fixe sau determinabile.

Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale este suma estimată pe care o entitate ar putea să o obțină în momentul de față din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate asociate cedării, dacă activul ar fi deja de vârsta și condițiile preconizate pentru finalul duratei sale de viață utilă.

▼B

Durata de viață utilă este:

(a) perioada în care se preconizează că un activ va fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

(b) numărul de unități de producție sau unități similare preconizate a fi obținute din activ de către o entitate.

Imobilizări necorporale

9. Entitățile cheltuiesc frecvent resurse sau angajează datorii pentru achiziția, dezvoltarea, întreținerea sau îmbunătățirea unor resurse necorporale precum cunoștințele științifice sau tehnice, proiectarea și implementarea unor noi procese sau sisteme, licențele, proprietatea intelectuală, cunoștințele despre piață și mărcile comerciale (inclusiv numele de marcă și titlurile de publicații). Exemple uzuale de elemente cuprinse în aceste largi categorii sunt programele de calculator, brevetele, drepturile de autor, producțiile cinematografice, listele de clienți, drepturile privind serviciile ipotecare, licențele de pescuit, cotele de import, francizele, relațiile cu clienții sau furnizorii, loialitatea clienților, cota de piață și drepturile de comercializare.

10. Nu toate elementele descrise la punctul 9 corespund definiției unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse și existența unor beneficii economice viitoare. Dacă un element care intră sub incidența prezentului standard nu corespunde definiției unei imobilizări necorporale, cheltuiala cu achiziția sau realizarea sa pe plan intern este recunoscută drept cheltuială în momentul în care este suportată. Totuși, dacă este dobândit ►M5 într-o combinare ◄ de întreprinderi, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției (a se vedea punctul 68).

Caracterul identificabil

▼M12

11. Definiția unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial. Fondul comercial recunoscut într-o combinare de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficii economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinare de întreprinderi care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot fi generate de sinergia dintre activele identificabile dobândite sau de active care, individual, nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în situațiile financiare.

12. Un activ este identificabil dacă fie:

(a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un contract, activ identificabil sau datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să facă acest lucru; fie

(b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

▼B

Controlul

13. O entitate controlează un activ dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei suport și de a restricționa accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod.

14. Cunoștințele tehnice și de piață pot genera beneficii economice viitoare. O entitate controlează beneficiile în cauză dacă, de exemplu, cunoștințele respective sunt protejate de drepturi legale precum drepturile de autor, o restricție impusă de un contract comercial (dacă acest lucru este permis) sau obligația juridică a angajaților de a păstra confidențialitatea.

15. O entitate poate avea o echipă alcătuită din personal calificat și poate fi capabilă să identifice la acest personal competențe suplimentare care, prin formare profesională, ar putea genera beneficii economice viitoare. De asemenea, entitatea poate să preconizeze că angajații săi îi vor pune în continuare la dispoziție competențele lor profesionale. Cu toate acestea, în general, o entitate nu are suficient control asupra beneficiilor economice viitoare așteptate de la o echipă de personal calificat și de la un efort de formare profesională pentru ca aceste elemente să corespundă definiției unei imobilizări necorporale. Dintr-un motiv similar, este puțin probabil ca un talent specific în domeniul tehnic sau al gestionării afacerilor să corespundă definiției unei imobilizări necorporale, cu excepția cazului în care este protejat de drepturi legale de folosință și de obținere a beneficiilor economice viitoare preconizate a fi generate de acesta și îndeplinește, de asemenea, și celelalte criterii din definiție.

16. O entitate poate avea un portofoliu de clienți sau o cotă de piață și poate preconiza că, datorită eforturilor sale pentru dezvoltarea relațiilor de afaceri cu clienții și pentru creșterea loialității acestora, clienții își vor menține relațiile comerciale cu entitatea. Cu toate acestea, în absența drepturilor legale care să protejeze, sau a altor mijloace prin care să controleze relațiile cu clienții sau loialitatea acestora față de entitate, entitatea nu are de obicei suficient control asupra beneficiilor economice viitoare din relațiile cu clienții și asupra loialității acestora pentru astfel de elemente (de exemplu, portofoliu de clienți, cote de piață, relații cu clienții și loialitatea clienților) pentru a corespunde definiției imobilizărilor necorporale. În absența drepturilor legale care să protejeze relațiile cu clienții, tranzacțiile de schimb pentru aceleași relații necontractuale cu clienții sau pentru unele similare (altele decât cele care sunt parte a unei combinări de întreprinderi) oferă dovezi că entitatea este, cu toate acestea, capabilă să controleze beneficiile economice viitoare preconizate care decurg din relațiile cu clienții. Întrucât astfel de tranzacții de schimb oferă, de asemenea, dovada că relațiile cu clienții sunt separabile, aceste relații cu clienții corespund definiției unei imobilizări necorporale.

Beneficiile economice viitoare

17. Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție poate mai degrabă să reducă costurile viitoare de producție decât să crească veniturile viitoare.

▼B

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

18. Recunoașterea unui element drept imobilizare necorporală prevede ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv întrunește următoarele:

(a) definiția unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 8-17); și

(b) criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 21-23).

Această dispoziție se aplică costurilor suportate inițial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale și costurilor suportate ulterior pentru adăugarea sau înlocuirea unor părți ale sale sau pentru întreținerea sa.

19. Punctele 25-32 tratează aplicarea criteriilor de recunoaștere unor imobilizări necorporale dobândite separat, iar punctele 33-43 tratează aplicarea acestora pentru imobilizările necorporale dobândite ►M5 într-o combinare ◄ de întreprinderi. Punctul 44 tratează evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale dobândite prin subvenție guvernamentală, punctele 45-47 tratează schimburile de imobilizări necorporale, iar punctele 48-50 prezintă tratamentul fondului comercial generat intern. Punctele 51-67 tratează recunoașterea inițială și evaluarea imobilizărilor necorporale generate intern.

20. Imobilizările necorporale sunt de asemenea natură încât, în multe cazuri, nu există adăugiri la o astfel de imobilizare sau înlocuiri ale componentelor acesteia. Prin urmare, majoritatea cheltuielilor ulterioare mai degrabă mențin beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă, decât corespund definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere din prezentul standard. În plus, deseori este dificil să se atribuie cheltuieli ulterioare direct unei anumite imobilizări necorporale mai degrabă decât întreprinderii ca întreg. Prin urmare, doar rareori cheltuielile ulterioare – cele suportate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale dobândite sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate intern – sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. În conformitate cu punctul 63, cheltuielile ulterioare pentru mărci, titluri de ziare și reviste, liste de clienți și elemente similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în profit sau pierdere în momentul suportării. Aceasta pentru că astfel de cheltuieli nu pot fi diferențiate de cheltuielile cu dezvoltarea întreprinderii ca întreg.

21. O imobilizare necorporală trebuie recunoscută dacă și numai dacă:

(a) este probabil ca beneficiile economice viitoare preconizate a fi atribuite imobilizării să revină entității; și

(b) costul unei imobilizări poate fi evaluat fiabil.

22. O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare pe baza unor calcule raționale și ușor de susținut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiții economice care vor exista pe parcursul duratei de viață a imobilizării.

23. O entitate folosește raționamentul pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale, acordând o importanță mai mare dovezilor externe.

▼B

24. O imobilizare necorporală trebuie evaluată inițial la cost.

Achiziția separată

▼M12

25. În mod normal, prețul pe care o entitate îl plătește pentru a dobândi separat o imobilizare necorporală reflectă așteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare ale imobilizării să revină entității. Cu alte cuvinte, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice, chiar dacă există o incertitudine în privința plasării în timp sau a valorii intrării respective. Astfel, criteriul recunoașterii probabilității de la punctul 21 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit de către imobilizările necorporale achiziționate separat.

▼B

26. În plus, costul unei imobilizări necorporale dobândite separat poate fi în general evaluat fiabil. Acest lucru se întâmplă mai ales când contravaloarea cumpărării ia forma numerarului sau a altor active monetare.

27. Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat este alcătuit din:

(a) prețul său de cumpărare, inclusiv taxele vamale de import și taxele de cumpărare nerambursabile, după scăderea reducerilor și rabaturilor comerciale; și

(b) orice cost de atribuit direct pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută.

28. Exemple de costuri de atribuit direct sunt:

(a) costurile cu beneficiile angajaților (astfel cum sunt acestea definite în IAS 19) care reies direct din aducerea activului la condiția sa de funcționare;

(b) onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la condiția sa de funcționare; și

(c) costurile testării funcționării corespunzătoare a activului.

29. Exemple de cheltuieli care nu constituie o parte a costului imobilizării necorporale sunt:

(a) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);

(b) costurile de desfășurare a unei activități într-un nou loc sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului); și

(c) costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie.

30. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează când activul se află în starea necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Astfel, costurile cu utilizarea sau mutarea unei imobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a activului în cauză. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale:

(a) costurile suportate atunci când un activ capabil să funcționeze în maniera intenționată de conducere nu a fost încă dat în folosință; și

(b) pierderile inițiale din exploatare, cum sunt acelea suportate pe măsură ce se conturează cererea pentru producția realizată de acel activ.

▼B

31. Anumite operațiuni au loc în legătură cu dezvoltarea unei imobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru a aduce activul în starea necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Aceste operațiuni ocazionale pot apărea înaintea sau în timpul activităților de dezvoltare. Deoarece operațiunile ocazionale nu sunt necesare pentru a aduce un activ la starea necesară pentru ca acesta să poată funcționa în maniera intenționată de conducere, veniturile și cheltuielile aferente operațiunilor ocazionale sunt recunoscute imediat în profit sau pierdere și incluse în clasa corespunzătoare de venituri și cheltuieli.

▼M1

32. Pokud je platba za nehmotné aktivum odložena na delší než běžný termín splatnosti, je pořizovacím nákladem hotovostní ekvivalent ceny. Rozdíl mezi touto částkou a celkovými platbami je zachycen jako úrokový náklad za dobu splatnosti, pokud není aktivován v souladu s IAS 23 *Výpůjční náklady*.

▼B

Achiziția ca parte a unei combinări de întreprinderi

▼M12

33. În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, dacă o imobilizare necorporală este dobândită printr-o combinare de întreprinderi, atunci costul imobilizării necorporale este valoarea sa justă la data achiziției. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale reflectă așteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare din imobilizare să revină entității. Cu alte cuvinte, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice, chiar dacă există o incertitudine în privința plasării în timp sau a valorii intrării respective. Astfel, criteriul recunoașterii probabilității de la punctul 21 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit de către imobilizările necorporale dobândite prin combinări de întreprinderi. Dacă o imobilizare dobândită într-o combinare de întreprinderi poate fi separată sau rezultă din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale, există suficiente informații pentru a evalua fiabil valoarea justă a imobilizării. Astfel, criteriul evaluării fiabile de la punctul 21 litera (b) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit de către imobilizările necorporale dobândite prin combinări de întreprinderi.

34. În conformitate cu prezentul standard și cu IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008), un dobânditor recunoaște la data achiziției, separat de fondul comercial, o imobilizare necorporală a entității dobândite, indiferent dacă imobilizarea a fost recunoscută sau nu de entitatea dobândită înainte de combinarea de întreprinderi. Acest lucru înseamnă că dobânditorul recunoaște ca imobilizare separată de fondul comercial un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al entității dobândite dacă proiectul corespunde definiției unei imobilizări necorporale. Proiectul de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al unei entități dobândite corespunde definiției unei imobilizări necorporale dacă:

(a) corespunde definiției unei imobilizări; și

(b) este identificabil, adică separabil, sau dacă reiese din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale.

▼B

Evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale dobândite în urma unei combinări de întreprinderi

▼M12

35. Dacă o imobilizare corporală dobândită într-o combinare de întreprinderi poate fi separată sau rezultă din drepturile contractuale sau din alte drepturi legale, există suficiente informații pentru a evalua fiabil valoarea justă a imobilizării. Atunci când, pentru estimările folosite la evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale, există o serie de rezultate posibile cu diferite probabilități, acea incertitudine este luată în calcul la evaluarea valorii juste a imobilizării.

▼M22

36. O imobilizare necorporală dobândită printr-o combinare de întreprinderi poate fi separabilă, dar numai împreună cu un contract, un activ sau o datorie identificabil(ă) aferente. În astfel de cazuri, dobânditorul recunoaște imobilizarea necorporală separat de fondul comercial, dar împreună cu elementul aferent.

37. Dobânditorul poate recunoaşte un grup de imobilizări necorporale complementare drept activ unic, cu condiția ca activele individuale din grup să aibă durate similare de viață utilă. De exemplu, termenii „marcă” și „nume de marcă” sunt deseori utilizați ca sinonime pentru mărci comerciale și alte mărci. Totuși, aceştia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizați în mod normal pentru referiri la un grup de active complementare cum ar fi marca comercială (sau marca de servicii) și numele aferent de comercializare, formulele, rețetele și expertiza tehnologică.

▼M12

_____

▼B

39. Prețurile de piață cotate pe o piață activă asigură cea mai fiabilă estimare a valorii juste a unei imobilizări necorporale (a se vedea și punctul 78). Prețul de piață corespunzător este în mod normal prețul curent de ofertă. Dacă prețurile curente de ofertă nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții similare poate oferi o bază de la care să se facă estimarea valorii juste, cu condiția să nu fi intervenit vreo schimbare semnificativă a împrejurărilor economice între data tranzacției și data la care este evaluată valoarea justă a activului.

▼M22

40. Dacă nu există o piață activă pentru o imobilizare necorporală, valoarea sa justă este suma pe care entitatea ar fi plătit-o pentru activ, la data achiziției, într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, pe baza celor mai bune informații disponibile. Pentru stabilirea acestei sume, o entitate ia în considerare rezultatul tranzacțiilor recente pentru active similare. De exemplu, o entitate poate aplica multipli care să reflecte tranzacții actuale pe piață pentru factorii care duc la profitabilitatea activului (cum ar fi veniturile, profitul din exploatare sau câștigurile înainte de dobândă, impozitare, depreciere și amortizare).

41. Este posibil ca entitățile frecvent implicate în cumpărarea și vânzarea imobilizărilor necorporale unice să fi dezvoltat tehnici de estimare indirectă a valorilor lor juste. Aceste tehnici pot fi utilizate pentru evaluarea inițială a imobilizării necorporale dobândite într-o combinare de întreprinderi dacă obiectivul lor este acela de a estima valoarea justă și dacă ele reflectă tranzacții și practici actuale din domeniul din care face parte imobilizarea. Aceste tehnici includ, de exemplu:

(a) actualizarea fluxurilor de trezorerie nete viitoare estimate din activ; sau

▼M22

(b) estimarea costurilor pe care entitatea le evită prin deținerea imobilizării necorporale, neavând nevoie:

(i) să primească autorizație pentru ea de la o altă parte în cadrul unei tranzacții realizate în condiții obiective (ca în abordarea de „scutire de drepturi de autor”, utilizând fluxuri de trezorerie nete actualizate); sau

(ii) să o recreeze sau să o înlocuiască (ca în abordarea costurilor).

▼B

Cheltuielile ulterioare cu un proiect dobândit de dezvoltare și cercetare în curs de desfășurare

42. Cheltuielile de cercetare sau dezvoltare care:

(a) sunt aferente unui proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi și recunoscut ca imobilizare necorporală; și

(b) sunt suportate după achiziția acelui proiect

trebuie contabilizate în conformitate cu punctele 54-62.

43. Aplicarea dispozițiilor de la punctele 54-62 înseamnă că orice cheltuieli ulterioare cu un proiect de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dobândit separat sau printr-o combinare de întreprinderi și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

(a) recunoscute drept cheltuială când sunt suportate dacă este vorba de cheltuieli de cercetare;

(b) recunoscute drept cheltuială când sunt suportate dacă este vorba de cheltuieli de dezvoltare care nu respectă criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale de la punctul 57; și

(c) adăugate valorii contabile a proiectului dobândit de cercetare sau dezvoltare în curs de desfășurare dacă este vorba de cheltuieli de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaștere de la punctul 57.

Achiziția prin intermediul unei subvenții guvernamentale

44. În anumite cazuri, o imobilizare necorporală poate fi dobândită gratuit, sau pentru o contraprestație simbolică, prin intermediul unei subvenții guvernamentale. Această situație poate apărea atunci când un guvern transferă sau alocă unei entități imobilizări necorporale precum drepturi de aterizare pe aeroport, licențe de operare pentru stații de radio sau de televiziune, licențe sau cote tarifare de import sau dreptul de a accesa alte resurse restricționate. În conformitate cu IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, o entitate poate alege să recunoască inițial atât imobilizarea necorporală, cât și subvenția la valoarea justă. Dacă o entitate alege să nu recunoască inițial activul la valoarea justă, entitatea recunoaște inițial activul la valoarea nominală (celălalt tratament permis de IAS 20) plus orice cheltuieli direct atribuibile pregătirii activului pentru utilizarea intenționată.

▼B

Schimbul de active

45. Una sau mai multe imobilizări necorporale poate (pot) fi dobândită (dobândite) în schimbul unuia sau mai multor active nemonetare, sau în schimbul unei combinații de active monetare și nemonetare. Următoarele discuții se referă doar la schimbul unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziția precedentă. Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazurilor în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nu poate fi evaluată fiabil nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat. Activul dobândit este evaluat în acest fel indiferent dacă o entitate nu poate derecunoaște imediat activul cedat. Dacă activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

46. O entitate stabilește dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare măsura în care se preconizează ca viitoarele sale fluxuri de trezorerie să se schimbe ca rezultat al acelei tranzacții. O tranzacție de schimb are conținut comercial dacă:

(a) configurarea (adică riscul, plasarea în timp și valoarea) fluxurilor de trezorerie ale activului primit se deosebește de configurarea fluxurilor de trezorerie ale activului transferat; sau

(b) valoarea specifică entității a părții din operațiunile entității afectată de tranzacție se modifică din cauza schimbului; și

(c) diferența dintre literele (a) sau (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității a părții din operațiunile entității afectate de tranzacție trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie de după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar, fără ca entitatea să aibă de efectuat calcule detaliate.

47. Punctul 21 litera (b) specifică faptul că o condiție pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale o constituie posibilitatea de a evalua fiabil costul activului în cauză. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată fiabil dacă (a) gradul de variabilitate a intervalului de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativ pentru activul în cauză sau (b) probabilitățile diferitelor estimări din același interval pot fi evaluate rezonabil și utilizate pentru estimarea valorii juste. Dacă o entitate poate stabili fiabil valoarea justă fie a activului primit, fie a activului cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată pentru a evalua costul, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este mai clar evidentă.

Fondul comercial generat intern

48. Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.

▼B

49. În anumite cazuri, o serie de cheltuieli sunt suportate pentru a genera beneficii economice viitoare, dar acest lucru nu are drept rezultat crearea unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere din prezentul standard. Astfel de cheltuieli sunt deseori prezentate drept contribuind la fondul comercial generat intern. Fondul comercial generat intern nu este recunoscut drept activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil și nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată fiabil la cost.

50. Diferențele dintre valoarea pe piață a unei entități și valoarea contabilă a imobilizărilor sale nete identificabile, în orice moment, pot fi influențate de o gamă de factori care afectează valoarea entității. Cu toate acestea, astfel de diferențe nu reprezintă costul imobilizărilor necorporale controlate de entitate.

Imobilizările necorporale generate intern

51. Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaștere, din cauza problemelor de a:

(a) identifica dacă există și momentul în care apare un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare probabile; și

(b) de a determina în mod fiabil costul activului. În anumite cazuri, costul de generare internă a unei imobilizări necorporale nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau majorării fondului comercial generat intern al entității sau de costul de funcționare de zi cu zi.

În consecință, pe lângă respectarea dispozițiilor generale pentru recunoașterea și evaluarea inițială a unei imobilizări necorporale, o entitate aplică dispozițiile și recomandările de la punctele 52-67 tuturor imobilizărilor necorporale generate intern.

52. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în:

(a) o fază de cercetare; și

(b) o fază de dezvoltare.

Deși termenii „cercetare” și „dezvoltare” sunt definiți, termenii „fază de cercetare” și „fază de dezvoltare” au o semnificație mai vastă în sensul prezentului standard.

53. Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează cheltuielile aferente proiectului drept cheltuieli suportate exclusiv în faza de cercetare.

Faza de cercetare

54. Nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cost atunci când sunt suportate.

55. În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Astfel, aceste cheltuieli sunt recunoscute drept cost atunci când sunt suportate.

▼B

56. Exemple de activități de cercetare sunt:

(a) activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;

(b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;

(c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și

(d) formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Faza de dezvoltare

57. O imobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă și numai dacă o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

(a) fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

(b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;

(c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

(d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

(e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;

(f) capacitatea sa de a evalua fiabil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

58. În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

59. Exemple de activități de dezvoltare sunt:

(a) proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;

(b) proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matrițelor care implică o tehnologie nouă;

(c) proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială; și

(d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

60. Pentru a demonstra modul în care o imobilizare necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile, o entitate evaluează beneficiile economice viitoare care trebuie primite de pe urma activului utilizând principiile din IAS 36 *Deprecierea activelor*. Dacă activul va genera beneficii economice doar în combinație cu alte active, entitatea aplică conceptul de unități generatoare de numerar din IAS 36.

▼B

61. Disponibilitatea resurselor necesare pentru a finaliza și a utiliza o imobilizare necorporală și pentru a obține beneficii de pe urma acesteia poate fi demonstrată, de exemplu, cu un plan de afaceri care prezintă resursele tehnice, financiare și de altă natură necesare și capacitatea entității de a asigura acele resurse. În anumite cazuri, o entitate demonstrează disponibilitatea finanțărilor externe obținând din partea unui creditor indicii privind disponibilitatea sa de a finanța planul.

62. În mod frecvent, sistemele de calculare a costurilor utilizate de o entitate pot evalua credibil costurile de generare internă a unei imobilizări necorporale, cum ar fi salariile sau alte cheltuieli efectuate pentru obținerea drepturilor de autor sau a licențelor sau costurile de dezvoltare a programelor de calculator.

63. Mărcile, titlurile de ziare și reviste, listele de clienți și alte elemente similare în fond generate intern nu trebuie recunoscute ca imobilizări necorporale.

64. Cheltuielile cu mărcile, titlurile de ziare și reviste, listele de clienți și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării întreprinderii ca întreg. În consecință, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.

Costul unei imobilizări necorporale generate intern

65. În sensul punctului 24, costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma cheltuielilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit prima oară criteriile de recunoaștere de la punctele 21, 22 și 57. Punctul 71 interzice reîncorporarea unei cheltuieli recunoscute anterior drept cost.

66. Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în maniera intenționată de conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

(a) costurile materialelor și serviciilor utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

(b) costurile beneficiilor angajaților (astfel cum sunt definite în IAS 19) provenite din generarea imobilizării necorporale;

(c) taxele de înregistrare a unui drept legal; și

(d) amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

IAS 23 stabilește criteriile pentru recunoașterea dobânzii ca element al costului unei imobilizări necorporale generate intern.

67. Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

(a) cheltuielile cu vânzarea, cele administrative și alte cheltuieli generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de cheltuieli pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;

(b) ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată; și

▼B

(c) cheltuielile cu instruirea personalului pentru exploatarea imobilizării.

Exemplu care ilustrează punctul 65

O entitate dezvoltă un nou proces de producție. În cursul anului 20X5, cheltuielile suportate s-au ridicat la 1 000 u.m. ([a]), din care 900 u.m. au fost suportate înainte de 1 decembrie 20X5, iar 100 u.m. au fost suportate între 1 decembrie 20X5 și 31 decembrie 20X5. Entitatea poate demonstra că, la 1 decembrie 20X5, procesul de producție a îndeplinit criteriile de recunoaștere ca imobilizare necorporală. Valoarea recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele ieșiri de numerar pentru finalizarea procesului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 500 u.m.

La sfârșitul lui 20X5, procesul de producție este recunoscut ca imobilizare necorporală la costul de 100 u.m. (cheltuielile suportate începând cu data la care au fost îndeplinite criteriile de recunoaștere, adică 1 decembrie 20X5). Cheltuielile de 900 u.m. suportate înainte de 1 decembrie 20X5 sunt recunoscute drept cheltuieli, deoarece criteriile de recunoaștere nu au fost îndeplinite până la 1 decembrie 20X5. Cheltuielile în cauză nu fac parte din costul procesului de producție recunoscut în ►**M5** *situația poziției financiare* ◄.

În cursul anului 20X6, cheltuielile suportate se ridică la 2 000 u. m. La sfârșitul anului 20X6, valoarea recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele ieșiri de numerar pentru finalizarea procesului înainte de a fi disponibil pentru utilizare) este estimată la 1 900 u.m.

La sfârșitul anului 20X6, costul procesului de producție este de 2 100 u.m. (cheltuieli de 100 u.m. recunoscute la sfârșitul anului 20X5, plus cheltuieli de 2 000 u.m. recunoscute în 20X6). Entitatea recunoaște o pierdere din depreciere de 200 u.m. pentru a ajusta valoarea contabilă a proiectului înainte de pierderea din depreciere (2 100 u.m.) la valoarea sa recuperabilă (1 900 u.m.). Această pierdere din depreciere va fi reluată într-o perioadă ulterioară dacă dispozițiile pentru reluarea unei pierderi din depreciere din IAS 36 sunt îndeplinite.

([a]) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

RECUNOAȘTEREA UNEI CHELTUIELI

▼M12

68. Cheltuielile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept costuri atunci când sunt suportate, cu excepția cazurilor în care:

(a) fac parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 18-67); fie

(b) elementul este dobândit într-o combinare de întreprinderi și nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, el reprezintă o parte a valorii recunoscute drept fond comercial la data achiziției (a se vedea IFRS 3).

▼M8

69. În anumite cazuri, cheltuiala este suportată pentru a oferi beneficii economice viitoare unei entități, dar nu se dobândește și nu se creează nicio imobilizare necorporală sau un alt activ care se poate recunoaște. În cazul furnizării de mărfuri, entitatea recunoaște o astfel de sumă cheltuită drept cheltuială atunci când are drept de acces la mărfurile respective. În cazul furnizării de servicii, entitatea recunoaște o astfel sumă cheltuită drept cheltuială atunci când primește serviciile respective. Spre exemplu, sumele cheltuite cu cercetarea sunt recunoscute drept cheltuieli în momentul în care sunt suportate (a se vedea punctul 54), cu excepția cazului în care sunt achiziționate ca parte a unei combinări de întreprinderi. Alte exemple de sume cheltuite care sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate includ:

▼B

(a) cheltuielile cu activitățile de constituire (adică cheltuielile de constituire), cu excepția cazului în care aceste cheltuieli sunt incluse în costul unei imobilizări corporale, în conformitate cu IAS 16. Costurile de constituire pot cuprinde costuri precum costurile de secretariat și juridice suportate pentru constituirea unei entități juridice, cheltuielile pentru deschiderea unei noi instalații sau a unei noi activități (respectiv costurile anterioare deschiderii) sau cheltuielile pentru începerea de noi operațiuni sau lansarea de noi produse sau procese (respectiv costurile de preoperare);

(b) cheltuielile cu activitățile de formare profesională;

▼M8

(c) sumele cheltuite pentru activități publicitare și promoționale (inclusiv cataloage de comandă prin poștă);

▼B

(d) cheltuielile pentru mutarea și reorganizarea parțială sau integrală a unei entități.

▼M8

69A. O entitate are drept de acces la mărfuri atunci când sunt în proprietatea sa. În mod similar, entitatea are drept de acces la mărfuri când acestea au fost realizate de către furnizor în conformitate cu termenii contractului de furnizare, iar entitatea poate solicita livrarea lor în schimbul plății. Serviciile sunt primite atunci când sunt efectuate de un furnizor în conformitate cu termenii unui contract de furnizare, nu atunci când entitatea le utilizează pentru a furniza un alt serviciu, de exemplu, pentru a trimite o reclamă clienților.

70. Punctul 68 nu împiedică o entitate să recunoască o plată anticipată ca activ, atunci când plata pentru mărfuri a fost efectuată în avans, înainte ca entitatea să obțină dreptul de acces la mărfurile respective. În mod similar, punctul 68 nu împiedică o entitate să recunoască o plată anticipată ca activ, atunci când plata pentru servicii a fost efectuată în avans, înainte ca entitatea să primească serviciile respective.

▼B

Cheltuieli anterioare care nu trebuie recunoscute ca active

71. Cheltuielile cu un element necorporal care au fost inițial recunoscute drept costuri nu trebuie recunoscute ca parte din costul unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.

▼B

EVALUARE DUPĂ RECUNOAŞTERE

72. O entitate trebuie să aleagă drept politică contabilă fie modelul bazat pe cost de la punctul 74, fie modelul de reevaluare de la punctul 75. Dacă o imobilizare necorporală este contabilizată pe baza modelului de reevaluare, toate celelalte active din clasa sa trebuie, de asemenea, contabilizate pe baza aceluiaşi model, cu excepţia cazului în care nu există o piaţă activă pentru acele active.

73. O clasă de imobilizări necorporale este o grupare de active de natură similară şi de utilitate asemănătoare ►M5 în operaţiunile ◄ unei entităţi. Elementele din cadrul unei clase de imobilizări necorporale sunt reevaluate simultan pentru a evita reevaluarea selectivă a activelor şi raportarea, în situaţiile financiare, a unor sume reprezentând o combinare de costuri şi valori la date diferite.

Modelul bazat pe cost

74. După recunoaşterea iniţială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la costul său minus orice amortizare cumulată şi orice pierderi din depreciere cumulate.

Modelul de reevaluare

75. După recunoaşterea iniţială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la valoarea reevaluată ca fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară cumulată şi orice pierderi din depreciere cumulate ulterioare. În scopul reevaluărilor efectuate în conformitate cu prezentul standard, valoarea justă trebuie determinată în raport cu o piaţă activă. Reevaluările trebuie făcute cu o asemenea regularitate încât, la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, valoarea contabilă a activului să nu se deosebească semnificativ de valoarea sa justă.

76. Modelul de reevaluare nu permite:

(a) reevaluarea imobilizărilor necorporale care nu au fost recunoscute anterior ca active; sau

(b) recunoaşterea iniţială a imobilizărilor necorporale la valori diferite de cost.

77. Modelul de reevaluare este aplicat după ce o imobilizare a fost recunoscută iniţial la cost. Cu toate acestea, dacă doar o parte a costului imobilizării necorporale este recunoscută ca activ deoarece activul nu a îndeplinit criteriile de recunoaştere decât la un anumit moment al procesului (a se vedea punctul 65), modelul de reevaluare poate fi aplicat întregului activ. De asemenea, modelul de reevaluare poate fi aplicat unei imobilizări necorporale care a fost primită prin intermediul unei subvenţii guvernamentale şi recunoscută la valoarea nominală (a se vedea punctul 44).

78. Este puţin obişnuit ca o piaţă activă cu caracteristicile descrise la punctul 8 să existe pentru o imobilizare necorporală, deşi acest lucru se poate întâmpla. De exemplu, în anumite jurisdicţii, o piaţă activă poate exista pentru licenţele de taxi transferabile gratuit, pentru licenţele de pescuit sau pentru cotele de producţie. Cu toate acestea, nu poate exista o piaţă activă pentru mărci, titluri de ziare şi reviste, drepturi de publicare pentru muzică sau film, brevete şi mărci comerciale, deoarece fiecare dintre aceste active este unic. De asemenea, deşi imobilizările necorporale sunt vândute şi cumpărate, contractele se negociază între cumpărători şi vânzători individuali, iar tranzacţiile sunt relativ puţin frecvente. Din aceste motive, este posibil ca preţul plătit pentru un activ să nu ofere suficiente indicaţii privind valoarea justă a unui alt activ. Mai mult, deseori preţurile nu sunt disponibile publicului.

▼B

79. Frecvența reevaluărilor depinde de volatilitatea valorilor juste ale imobilizărilor necorporale care sunt reevaluate. Dacă valoarea justă a unei imobilizări reevaluate se deosebește semnificativ de valoarea sa contabilă, se impune o nouă reevaluare. Anumite imobilizări necorporale pot prezenta variații semnificative și volatile ale valorii lor juste, necesitând astfel o reevaluare anuală. Astfel de reevaluări frecvente nu sunt necesare pentru imobilizările necorporale care prezintă doar variații nesemnificative ale valorii juste.

80. Dacă o imobilizare necorporală este reevaluată, orice amortizare cumulată la data reevaluării este fie:

(a) retratată proporțional cu modificarea din valoarea contabilă brută a activului astfel încât valoarea contabilă a activului după reevaluare ajunge să fie egală cu valoarea sa reevaluată; fie

(b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și suma netă retratată la valoarea reevaluată a imobilizării.

81. Dacă o imobilizare necorporală dintr-o clasă de imobilizări necorporale reevaluate nu poate fi reevaluată din cauză că nu există o piață activă pentru acest activ, atunci activul trebuie contabilizat la costul său minus orice amortizare și pierderi din depreciere cumulate.

82. Dacă valoarea justă a unei imobilizări necorporale reevaluate nu mai poate fi stabilită prin referire la o piață activă, atunci valoarea contabilă a activului trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări în raport cu piața activă minus orice amortizare cumulată ulterior și orice pierderi din depreciere cumulate ulterior.

83. Faptul că o piață activă nu mai există pentru o imobilizare necorporală reevaluată poate arăta că activul poate fi depreciat și că trebuie să fie testat în conformitate cu IAS 36.

84. Dacă valoarea justă a imobilizării poate fi determinată în raport cu o piață activă la o dată de evaluare ulterioară, modelul de reevaluare este aplicat de la acea dată.

►M5 85. Dacă valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este majorată ca rezultat al unei reevaluări, atunci creșterea trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și adăugată capitalurilor proprii cu titlu de surplus din reevaluare. Totuși, ◄ creșterea trebuie recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care ea reia o scădere în reevaluarea aceluiași activ, recunoscută anterior în profit sau pierdere.

86. Dacă valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este redusă ca rezultat al reevaluării, reducerea trebuie recunoscută în profit sau pierdere. ►M5 Totuși, reducerea trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global în limita oricărui sold creditor al surplusului din reevaluare legat de acel activ. Scăderea recunoscută în alte elemente ale rezultatului global reduce valoarea acumulată în capitalurile proprii la titlul „surplus din reevaluare”. ◄

▼B

87. Surplusul cumulat din reevaluare inclus în capitaluri proprii poate fi transferat direct rezultatelor reportate atunci când surplusul este realizat. Întregul surplus poate fi realizat la scoaterea din uz sau la cedarea activului. Totuși, o parte din surplus poate fi realizată atât timp cât activul este utilizat de către entitate; într-un astfel de caz, valoarea surplusului realizat este diferența dintre amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a activului și amortizarea care ar fi fost recunoscută pe baza costului istoric al activului. Transferul de la surplusul din reevaluare la rezultatul reportat nu se realizează prin intermediul situației veniturilor și cheltuielilor.

DURATA DE VIAȚĂ UTILĂ

88. O entitate trebuie să evalueze dacă durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este determinată sau nedeterminată și, în cazul în care este determinată, lungimea acesteia sau numărul de unități de producție sau unități similare care constituie acea durată de viață utilă. O imobilizare necorporală trebuie considerată de către entitate ca având o durată de viață utilă nedeterminată atunci când, pe baza analizei tuturor factorilor relevanți, nu există o limită previzibilă a perioadei în care se așteaptă ca activul să genereze intrări de numerar nete pentru entitate.

89. Contabilizarea pentru o imobilizare necorporală este bazată pe durata sa de viață utilă. O imobilizare necorporală cu o durată de viață determinată este amortizată (a se vedea punctele 97-106), iar o imobilizare necorporală cu o durată de viață nedeterminată nu este amortizată (a se vedea punctele 107-110). Exemplele ilustrative care însoțesc prezentul standard ilustrează determinarea duratei de viață utile pentru diferite imobilizări necorporale și contabilizarea ulterioară pentru acele active este bazată pe stabilirea duratei de viață utilă.

90. Mulți factori sunt luați în considerare în determinarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale, inclusiv:

(a) utilizarea preconizată a activului de către entitate și posibilitatea ca activul respectiv să poată fi gestionat eficient de o altă echipă de conducere;

(b) ciclurile tipice de viață ale produsului pentru activul respectiv și informațiile publice privind estimările sau duratele de viață utilă ale unor active similare care sunt utilizate într-un mod similar;

(c) uzura tehnică, tehnologică, comercială și de altă natură;

(d) stabilitatea domeniului de activitate în care este utilizat activul și modificările survenite pe piață privind cererea pentru produsele sau serviciile generate de activul în cauză;

(e) acțiunile preconizate din partea competitorilor sau a potențialilor competitori;

(f) nivelul cheltuielilor de întreținere prevăzute pentru obținerea de beneficii economice viitoare așteptate de la activ și capacitatea și dorința entității de a atinge acel nivel;

(g) perioada de control asupra activului și limitele legale sau alte limite similare privind utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare ale contractelor de leasing aferente; și

(h) dacă durata de viață utilă a activului este dependentă de durata de viață utilă a altor active ale entității.

▼B

91. Termenul „nedeterminat” nu înseamnă „infinit”. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale reflectă doar nivelul de cheltuieli viitoare de întreținere prevăzute pentru întreținerea activului la standardul de performanță evaluat la momentul estimării duratei de viață utilă a activului și capacitatea și dorința entității de a atinge acel nivel. Concluzia că durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată nu ar trebui să depindă de cheltuieli viitoare prevăzute superioare celor necesare pentru a menține activul la respectivul standard de performanță.

92. Ținând cont de ritmul rapid al schimbărilor tehnologice, programele de calculator și multe alte imobilizări necorporale sunt supuse uzurii tehnologice. În consecință, este probabil ca durata lor de viață utilă să fie scurtă.

93. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale poate fi foarte lungă sau chiar nedeterminată. Incertitudinea justifică estimarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale cu prudență, dar nu justifică alegerea unei durate de viață care este nerealist de scurtă.

▼M12

94. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură nu trebuie să depășească perioada drepturilor contractuale sau a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă, în funcție de perioada în care entitatea preconizează că va folosi imobilizarea. Dacă drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt transmise pentru o durată limitată care poate fi reînnoită, durata de viață utilă a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi în sprijinul reînnoirii de către entitate fără un cost semnificativ. Durata de viață utilă a unui drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală într-o combinare de întreprinderi este perioada contractuală rămasă din contractul prin care s-a acordat acest drept și nu trebuie să includă perioade de reînnoire.

▼B

95. Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale poate fi influențată atât de factori economici, cât și de factori juridici. Factorii economici determină perioada în cursul căreia entitatea va primi beneficii economice viitoare. Factorii juridici pot limita perioada în cursul căreia entitatea controlează accesul la beneficiile respective. Durata de viață utilă este cea mai scurtă dintre perioadele determinate de acești factori.

96. Existența următorilor factori, printre alții, indică faptul că o entitate ar putea reînnoi drepturile contractuale sau alte drepturi legale fără un cost semnificativ:

(a) există dovezi, care se pot baza pe experiență, că drepturile contractuale sau celelalte drepturi legale vor fi reînnoite. Dacă reînnoirea depinde de consimțământul vreunui terț, aceasta include dovezile că acel terț își va da acordul;

(b) există dovezi că toate condițiile necesare pentru obținerea reînnoirii vor fi îndeplinite; și

(c) costul reînnoirii pentru entitate nu este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare așteptate să revină entității din reînnoire.

Dacă acel cost al reînnoirii este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare așteptate să revină entității din reînnoire, costul de „reînnoire” reprezintă, în fond, costul de obținere a unei noi imobilizări necorporale la data reînnoirii.

▼B

IMOBILIZĂRI NECORPORALE CU DURATĂ DE VIAȚĂ UTILĂ DETERMINATĂ

Perioada de amortizare și metoda de amortizare

97. Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie alocată pe o bază sistematică de-a lungul duratei sale de viață utilă. Amortizarea trebuie să înceapă când activul este disponibil pentru a fi utilizat, adică atunci când se află în locul și în starea necesare pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Amortizarea trebuie să înceteze la data cea mai timpurie dintre data la care activul este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 și data la care activul este derecunoscut. Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte ritmul în care se așteaptă să fie consumate de către entitate beneficiile economice viitoare aferente activului. Dacă acel ritm nu poate fi determinat fiabil, trebuie utilizată metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă trebuie recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care prezentul standard sau un alt standard permite sau impune includerea acesteia în valoarea contabilă a altui activ.

▼M8

98. Pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă pot fi folosite diverse metode de amortizare. Printre acestea se numără metoda liniară, metoda degresivă și metoda unității de producție. Metoda utilizată este selectată pe baza ritmului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ și este aplicată cu consecvență de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care intervine o schimbare a ritmului preconizat de consumare a acelor beneficii economice viitoare.

▼B

99. Amortizarea este recunoscută în mod normal în profit sau pierdere. Cu toate acestea, beneficiile economice viitoare încorporate într-un activ sunt uneori absorbite pentru producerea altor active. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea constituie o parte a costului celuilalt activ și este inclusă în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate în procesul de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

Valoarea reziduală

100. Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată trebuie evaluată la zero, cu excepția cazurilor în care:

(a) există un angajament al unei terțe părți de a cumpăra activul la sfârșitul duratei sale de viață utilă; sau

(b) există o piață activă pentru activul în cauză și:

(i) valoarea reziduală poate fi determinată prin referire la acea piață; și

(ii) este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul duratei de viață utilă a activului.

101. Valoarea amortizabilă a unui activ cu o durată de viață determinată este stabilită după deducerea valorii sale reziduale. O valoare reziduală diferită de zero sugerează faptul că o entitate se așteaptă să cedeze imobilizarea necorporală înainte de sfârșitul duratei sale de viață economică.

▼B

102. O estimare a valorii reziduale a unui activ se bazează pe suma recuperabilă din cedare folosind prețurile prevalente la data de estimare pentru vânzarea unui activ similar care a ajuns la sfârșitul duratei sale de viață utilă și care a funcționat în condiții asemănătoare celor în care activul va fi utilizat. Valoarea reziduală este revizuită cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. O modificare în valoarea reziduală a activului este contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

103. Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale poate crește la o valoare egală cu sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. Într-o astfel de situație, cheltuiala cu amortizarea activului este zero, cu excepția cazului în care și până în momentul în care valoarea sa reziduală descrește ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului.

Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare

104. Perioada de amortizare și metoda de amortizare pentru o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă determinată trebuie revizuite cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. Dacă durata de viață utilă preconizată a activului este diferită de estimările precedente, atunci perioada de amortizare trebuie modificată în consecință. Dacă a existat o modificare în ritmul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ, metoda de amortizare trebuie modificată pentru a reflecta acest nou ritm. Astfel de modificări trebuie contabilizate drept modificări în estimările contabile în conformitate cu IAS 8.

105. Pe parcursul vieții unei imobilizări necorporale, poate deveni evident că estimarea duratei sale de viață utilă este inadecvată. De exemplu, recunoașterea unei pierderi din depreciere poate indica faptul că perioada de amortizare trebuie modificată.

106. În timp, ritmul beneficiilor economice viitoare care sunt preconizate a fi obținute de o entitate de la o imobilizare necorporală se poate modifica. De exemplu, s-ar putea să se constate că metoda de amortizare degresivă este mai adecvată decât metoda liniară. Un alt exemplu este cazul în care utilizarea drepturilor reprezentate de o licență este amânată, în așteptarea derulării unor acțiuni privind alte componente ale planului de afaceri. În acest caz, este posibil ca beneficiile economice care sunt generate de activ să fie obținute doar în perioade ulterioare.

IMOBILIZĂRI NECORPORALE CU DURATĂ DE VIAȚĂ UTILĂ NEDETERMINATĂ

107. O imobilizare necorporală cu durată de viață utilă nedeterminată nu trebuie amortizată.

108. În conformitate cu IAS 36, unei entități i se impune să testeze o imobilizare necorporală cu durată de viață utilă nedeterminată pentru depreciere comparând valoarea sa recuperabilă cu valoarea sa contabilă

(a) anual; și

(b) oricând există indicii conform cărora imobilizarea necorporală ar putea fi depreciată.

▼B

Revizuirea estimării duratei de viață utilă

109. Durata de viață a unei imobilizări necorporale care nu este amortizată trebuie revizuită în fiecare perioadă pentru a stabili dacă evenimentele și circumstanțele continuă să sprijine evaluarea de durată de viață utilă nedeterminată pentru acel activ. În caz contrar, modificarea în evaluarea duratei de viață utilă de la nedeterminată la determinată trebuie contabilizată ca modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IAS 8.

110. În conformitate cu IAS 36, reevaluarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale ca determinată mai degrabă decât nedeterminată este un indiciu că activul ar putea fi depreciat. Drept urmare, entitatea testează activul pentru depreciere comparând valoarea sa recuperabilă, determinată în conformitate cu IAS 36, cu valoarea sa contabilă, și recunoscând orice surplus al valorii contabile asupra valorii recuperabile ca pierdere din depreciere.

RECUPERABILITATEA VALORII CONTABILE – PIERDERILE DIN DEPRECIERE

111. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală este depreciată, o entitate aplică IAS 36. Standardul respectiv explică când și cum o entitate revizuiește valoarea contabilă a activelor sale, modul în care determină valoarea recuperabilă a unui activ și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

RETRAGERI ȘI CEDĂRI

112. O imobilizare necorporală trebuie derecunoscută:

(a) la cedare; sau

(b) când nu se mai așteaptă beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa.

113. Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferență dintre încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta va fi recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut (cu excepția cazului în care IAS 17 prevede altminteri pentru o vânzare sau un leaseback). Câștigurile nu trebuie clasificate drept venituri.

114. Cedarea unei imobilizări necorporale poate interveni într-o varietate de moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un contract de leasing financiar sau prin donație). Pentru stabilirea datei cedării unui astfel de activ, o entitate utilizează criteriile din IAS 18 *Venituri* pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea de bunuri. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare și leaseback.

115. Dacă, în concordanță cu principiul recunoașterii de la punctul 21, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii unei părți din imobilizarea necorporală, atunci ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. Dacă o entitate nu poate stabili valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe un indiciu al costului părții înlocuite în momentul dobândirii sau generării ei interne.

▼M12

115A. În cazul unui drept redobândit într-o combinare de întreprinderi, dacă dreptul este re-emis (vândut) ulterior către un terț, valoarea contabilă aferentă, dacă există, trebuie utilizată la determinarea câștigului sau pierderii din re-emitere.

▼B

116. Contraprestația de primit la cedarea unei imobilizări necorporale este recunoscută inițial la valoarea sa justă. Dacă plata pentru imobilizarea necorporală este amânată, contraprestația primită este recunoscută inițial la echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre valoarea nominală a contraprestației și echivalentul în numerar al prețului este recunoscută ca venit din dobânzi în conformitate cu IAS 18, reflectând randamentul propriu-zis al creanței.

117. Amortizarea unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă determinată nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată, decât dacă activul a fost depreciat complet sau este clasificat drept fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Aspecte generale

118. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincția între imobilizările necorporale generate intern și celelalte imobilizări necorporale:

(a) dacă duratele de viață utilă sunt nedeterminate sau determinate și, în cazul în care sunt determinate, duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;

(b) metodele de amortizare utilizate pentru imobilizările necorporale cu durate de viață utilă determinate;

(c) valoarea contabilă brută și orice amortizări cumulate (agregate cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei;

(d) elementul-rând (elementele-rânduri) din situația veniturilor și a cheltuielilor în care este inclusă orice amortizare a imobilizărilor necorporale;

(e) o reconciliere a valorii contabile de la începutul și de la sfârșitul perioadei, arătând:

(i) intrările, indicându-le separat pe cele din dezvoltarea internă, pe cele dobândite separat și pe cele dobândite prin combinări de întreprinderi;

(ii) activele clasificate drept deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 și alte cedări;

(iii) creșterile sau diminuările pe parcursul perioadei rezultate din reevaluări în conformitate cu punctele 75, 85 și 86 și din pierderi din depreciere recunoscute sau reluate ►M5 în alte elemente ale rezultatului global ◄ în conformitate cu IAS 36 (dacă există);

(iv) pierderile din depreciere recunoscute în profit sau pierdere pe parcursul perioadei în conformitate cu IAS 36 (dacă există);

(v) pierderile din depreciere reluate în profit sau pierdere pe parcursul perioadei în conformitate cu IAS 36 (dacă există);

(vi) orice amortizare recunoscută în această perioadă;

▼B

(vii) diferențele nete de schimb valutar rezultate din conversia situațiilor financiare în moneda de prezentare și din conversia operațiunilor din străinătate în moneda de prezentare a entității; și

(viii) alte modificări în valoarea contabilă pe parcursul perioadei.

119. O clasă de imobilizări necorporale reprezintă un grup de active similare ca natură și utilizare în activitățile unei entități. Exemplele de clase separate pot include:

(a) nume de mărci;

(b) titluri de ziare și reviste;

(c) programe de calculator;

(d) licențe și francize;

(e) drepturi de autor, brevete și alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de întreținere și de exploatare;

(f) rețete, formule, modele, desene și prototipuri; și

(g) imobilizări necorporale în curs de dezvoltare.

Clasele menționate mai sus sunt dezagregate (agregate) în clase mai mici (mai mari) dacă aceasta duce la informații mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare.

120. O entitate prezintă informații privind imobilizările necorporale depreciate în conformitate cu IAS 36, în plus față de informațiile prevăzute la punctul 118 litera (e) subpunctele (iii)-(v).

121. IAS 8 prevede ca o entitate să prezinte natura și valoarea unei modificări a unei estimări contabile care are un efect semnificativ în perioada curentă sau care este preconizată să aibă un efect semnificativ în perioadele ulterioare. Necesitatea prezentării acestor informații poate fi determinată de modificări în:

(a) evaluarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale;

(b) metoda de amortizare; sau

(c) valorile reziduale.

122. O entitate trebuie să prezinte, de asemenea:

(a) pentru o imobilizare necorporală evaluată ca având o durată de viață utilă nedeterminată, valoarea contabilă a activului în cauză și motivele care sprijină evaluarea unei durate de viață utilă nedeterminate. Atunci când prezintă aceste motive, entitatea trebuie să descrie factorul (factorii) care a(u) avut un rol semnificativ în determinarea faptului că activul are o durată de viață utilă nedeterminată.

(b) o descriere, valoarea contabilă și perioada de amortizare rămasă a oricărei imobilizări necorporale individuale care este semnificativă în situațiile financiare ale entității.

(c) pentru imobilizările necorporale dobândite printr-o subvenție guvernamentală și recunoscute inițial la valoarea justă (a se vedea punctul 44):

(i) valoarea justă recunoscută inițial pentru aceste active;

▼B

(ii) valoarea lor contabilă; și

(iii) dacă ele sunt evaluate după recunoaștere în conformitate cu modelul bazat pe cost sau cu modelul de reevaluare.

(d) existența și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale asupra cărora dreptul de proprietate este limitat și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale depuse drept garanție pentru datorii.

(e) valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția imobilizărilor necorporale.

123. Atunci când o entitate descrie factorul (factorii) care a(au) avut un rol semnificativ în determinarea faptului că durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată, entitatea ia în considerare lista de factori de la punctul 90.

Imobilizări necorporale evaluate după recunoaștere pe baza modelului de reevaluare

124. În cazul în care imobilizările necorporale sunt contabilizate la valori reevaluate, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale:

(i) data efectivă a reevaluării;

(ii) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale reevaluate; și

(iii) valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în cazul în care clasa reevaluată de imobilizări necorporale ar fi fost evaluată după recunoaștere folosindu-se modelul bazat pe cost descris la punctul 74;

(b) valoarea surplusului din reevaluare aferent imobilizărilor necorporale la începutul și la sfârșitul perioadei, indicând modificările survenite în cursul perioadei și orice restricții privind distribuirea soldului către ►M5 proprietari ◄; și

(c) metodele și presupunerile semnificative aplicate pentru estimarea valorilor juste ale imobilizărilor.

125. Pentru prezentarea informațiilor este posibil să fie necesară agregarea claselor de active reevaluate în clase mai mari. Cu toate acestea, clasele nu sunt agregate dacă acest lucru ar avea drept rezultat o combinare a unei clase de imobilizări necorporale care să includă valori evaluate atât în conformitate cu modelul bazat pe cost, cât și în conformitate cu modelul de reevaluare.

Cheltuieli de cercetare și dezvoltare

126. O entitate trebuie să prezinte valoarea agregată a cheltuielilor de cercetare și dezvoltare recunoscute drept cost în cursul perioadei.

127. Cheltuielile de cercetare și dezvoltare conțin toate acele cheltuieli care pot fi atribuite direct activităților de cercetare și dezvoltare (a se vedea punctele 66 și 67 pentru recomandări privind tipul de cheltuieli care trebuie incluse în sensul dispozițiilor de prezentare a informațiilor de la punctul 126).

Alte informații

128. O entitate este încurajată, dar nu obligată, să prezinte următoarele informații:

(a) o descriere a oricărei imobilizări necorporale amortizate complet care este încă utilizată; și

▼B

(b) o scurtă descriere a imobilizărilor necorporale semnificative care sunt controlate de entitate, dar nu sunt recunoscute ca active deoarece nu au îndeplinit criteriile de recunoaştere din cadrul prezentului standard sau deoarece au fost dobândite sau generate înaintea intrării în vigoare a versiunii publicate în 1998 a IAS 38 *Imobilizări necorporale*.

DISPOZIŢII TRANZITORII ŞI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

▼M12

_____

130. O entitate trebuie să aplice prezentul standard:

▼B

(a) contabilizării imobilizărilor necorporale dobândite prin combinări de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară; şi

(b) contabilizării tuturor celorlalte imobilizări necorporale prospectiv de la începutul primei perioade anuale care începe la data de 31 martie 2004 sau ulterior acestei date. Astfel, entitatea nu trebuie să ajusteze valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale recunoscute la acea dată. Cu toate acestea, entitatea trebuie să aplice, la acea dată, prezentul standard pentru a reevalua duratele de viaţă utilă ale acestor imobilizări necorporale. Dacă, drept consecinţă a acestei reevaluări, entitatea modifică evaluarea sa privind durata de viaţă utilă a unui activ, modificarea în cauză trebuie contabilizată ca modificare în estimările contabile în conformitate cu IAS 8.

130A. O entitate trebuie să aplice amendamentele de la punctul 2 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 6 pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente trebuie aplicate şi acelei perioade anterioare.

▼M5

130B. IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 85, 86 şi 118 litera (e) subpunctul (iii). O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M22

130C. IFRS 3 (revizuit în 2008) a modificat punctele 12, 33-35, 68, 69, 94 şi 130, a eliminat punctele 38 şi 129 şi a adăugat punctul 115A. *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009 au modificat punctele 36 şi 37. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificările pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Prin urmare, valorile recunoscute pentru imobilizările necorporale şi fondul comercial în cadrul combinărilor de întreprinderi anterioare nu trebuie să fie ajustate. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să aplice modificările pentru acea perioadă anterioară şi să prezinte acest fapt.

▼M8

130D. Punctele 69, 70 şi 98 au fost modificate, iar punctul 69A a fost adăugat prin *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M22

130E. *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009 au modificat punctele 40 și 41. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificările pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

Schimburi de active similare

131. Dispoziția de la punctele 129 și 130 litera (b) de a aplica prezentul standard prospectiv înseamnă că, dacă un schimb de active a fost evaluat înainte de data intrării în vigoare a prezentului standard pe baza valorii contabile a activului cedat, atunci entitatea nu va retrata valoarea contabilă a activului dobândit pentru a reflecta valoarea sa justă la data achiziției.

Aplicarea anticipată

132. Entitățile pentru care se aplică punctul 130 sunt încurajate să aplice dispozițiile prezentului standard înainte de datele de intrare în vigoare specificate la punctul 130. Cu toate acestea, dacă o entitate aplică prezentul standard înainte de acele date de intrare în vigoare, ea trebuie, de asemenea, să aplice concomitent IFRS 3 și IAS 36 (conform revizuirii din 2004).

RETRAGEREA IAS 38 (EMIS ÎN 1998)

133. Prezentul standard înlocuiește IAS 38 *Imobilizări necorporale* (emis în 1998).

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 39

Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a stabili principii pentru recunoașterea și evaluarea activelor financiare, a datoriilor financiare și a anumitor contracte de cumpărare sau vânzare a elementelor nefinanciare. Cerințele de prezentare a informațiilor despre instrumentele financiare sunt prezentate în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*. Cerințele de prezentare a informațiilor privind instrumentele financiare se găsesc în IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat.*

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie să fie aplicat de către toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, exceptând:

(a) acele interese în filiale, entități asociate și asocieri în participație ce sunt contabilizate conform IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* sau IAS 31 *Interese în asocierile în participație*. Totuși, entitățile trebuie să aplice prezentul standard unei participații într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație care, în conformitate cu IAS 27, IAS 28 sau IAS 31, este contabilizată în baza prezentului standard. Entitățile trebuie să aplice, de asemenea, prezentul standard instrumentelor derivate legate de un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație, cu excepția cazului în care instrumentul derivat corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii al entității din IAS 32;

(b) drepturile și obligațiile rezultate din contractele de leasing pentru care se aplică IAS 17 *Contracte de leasing*. Cu toate acestea:

(i) creanțele care decurg din contracte de leasing, recunoscute de un locator fac obiectul prevederilor privind derecunoașterea și deprecierea din prezentul standard (a se vedea punctele 15-37, 58, 59, 63-65 și apendicele A punctele AG36-AG52 și AG84-AG93);

(ii) datoriile care decurg din contracte de leasing financiar, recunoscute de un locatar fac obiectul prevederilor privind derecunoașterea din prezentul standard (a se vedea punctele 39-42 și apendicele A punctele AG57-AG63); și

(iii) instrumentele derivate care sunt încorporate în contractele de leasing fac obiectul prevederilor privind instrumentele derivate încorporate din prezentul standard (a se vedea punctele 10-13 și apendicele A punctele AG27-AG33);

(c) drepturile și obligațiile angajatorilor conform planurilor de beneficii pentru angajați, la care se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților*;

▼M6

(d) instrumentele financiare emise de entitate care corespund definiției unui instrument de capitaluri proprii din IAS 32 (inclusiv opțiuni și warrante) sau care trebuie să fie clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau cu punctele 16C și 16D din IAS 32. Cu toate acestea, deținătorul unor astfel de instrumente de capitaluri proprii trebuie să aplice prezentul standard acelor instrumente, mai puțin în cazul în care ele corespund excepției de la litera (a) de mai sus;

▼B

(e) drepturile și obligațiile din cadrul unui (i) contract de asigurări așa cum sunt ele definite în IFRS 4 *Contracte de asigurări,* altele decât drepturile și obligațiile unui emitent care rezultă conform unui contract de asigurare care corespunde definiției unui contract de garanție financiară de la punctul 9, sau (ii) din cadrul unui contract care intră sub incidența IFRS 4 deoarece conține o caracteristică de participare discreționară. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică unui instrument derivat care este încorporat într-un astfel de contract care intră sub incidența IFRS 4 dacă instrumentul derivat nu este în sine un contract care intră sub incidența IFRS 4 (a se vedea punctele 10-13 și apendicele A punctele AG27-AG33 din prezentul standard). Mai mult, dacă un emitent al contractelor de garanții financiare a afirmat anterior în mod explicit că el consideră astfel de contracte drept contracte de asigurări și a utilizat contabilitatea aplicabilă contractelor de asigurare, utilizatorul poate alege să aplice fie prezentul standard, fie IFRS 4 pentru astfel de contracte de garanții financiare (a se vedea punctele AG4 și AG4A). Emitentul poate face alegerea contract cu contract, dar alegerea pentru fiecare contract este irevocabilă;

▼M12

_____

▼M22

(g) contractele forward dintre un dobânditor și un acționar vânzător pentru cumpărarea sau vânzarea unei entități dobândite care va avea drept rezultat o combinare de întreprinderi la o dată viitoare de achiziție. Termenul de contract forward nu trebuie să depășească o perioadă rezonabilă care este necesară în mod normal pentru a obține aprobările necesare și pentru finalizarea tranzacției;

▼B

(h) angajamentele de creditare, cu excepția celor descrise la punctul 4. Un emitent al unui angajament de creditare trebuie să aplice IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* angajamentelor de creditare care nu intră sub incidența prezentului standard. Totuși, toate angajamentele de creditare fac obiectul prevederilor de derecunoaștere din cadrul prezentului standard (a se vedea punctele 15-42 și apendicele A punctele AG36-AG63);

(i) instrumentele financiare, contractele și obligațiile din cadrul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni pentru care se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, cu excepția contractelor care intră sub incidența punctelor 5-7 din prezentul standard, cărora li se aplică prezentul standard;

(j) drepturile la plăți care să reprezinte pentru entitate rambursări ale cheltuielilor pe care este obligată să le facă pentru a deconta o datorie pe care o recunoaște drept provizion, conform IAS 37, sau pentru care, într-o perioadă anterioară, entitatea a recunoscut un provizion, în conformitate cu IAS 37.

3. [Eliminat]

4. Următoarele angajamente de creditare intră sub incidența prezentului standard:

(a) angajamentele de creditare pe care entitatea le desemnează ca datorii financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere. O entitate care are experiență în vânzarea activelor care rezultă din angajamentele sale de creditare la scurt timp după inițiere trebuie să aplice prezentul standard tuturor angajamentelor sale de creditare din aceeași clasă;

▼B

(b) angajamentele de creditare care pot fi decontate net în numerar sau prin livrarea sau emiterea unui alt instrument financiar. Aceste angajamente de creditare sunt instrumente financiare derivate. Un angajament de creditare nu este considerat drept decontat net pentru simplul motiv că împrumutul este plătit în rate (de exemplu, un împrumut pentru o construcție ipotecată care se plătește în rate odată cu avansarea lucrărilor de construcției);

(c) angajamentele pentru furnizarea unui împrumut la o rată a dobânzii sub valoarea pieței. Punctul 47 litera (d) specifică evaluarea ulterioară a datoriilor care rezultă din aceste angajamente de creditare.

5. Prezentul standard trebuie să fie aplicat acelor contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontat net în numerar sau în alt instrument financiar, prin schimbul de instrumente financiare, ca și cum contractele ar fi instrumente financiare, cu excepția contractelor inițiate și continuate în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare.

6. Există diferite moduri în care un contract de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar poate fi decontat net în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare. Acestea includ:

(a) când termenii unui contract permit oricărei părți să-l deconteze net în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare;

(b) atunci când capacitatea de a deconta net în numerar sau într-un alt instrument financiar, sau prin schimbul de instrumente financiare nu este explicită în termenii contractuali, dar entitatea obișnuiește să deconteze contracte similare net în numerar sau într-un alt instrument financiar, sau prin schimbul de instrumente financiare (fie cu cealaltă parte, prin inițierea unor contracte de compensare, fie prin vânzarea contractului înainte de exercitarea sau expirarea acestuia);

(c) atunci când, pentru contracte similare, entitatea obișnuiește să accepte livrarea activului suport și să îl vândă la scurt timp după livrare, în scopul generării unui profit din fluctuațiile prețului pe termen scurt sau marjei dealerului; și

(d) atunci când elementul nefinanciar care face obiectul contractului se poate converti ușor în numerar.

Un contract la care se aplică litera (b) sau (c) nu este încheiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare și, în consecință, intră sub incidența prezentului standard. Alte contracte la care se aplică punctul 5 sunt evaluate pentru a determina dacă au fost încheiate și sunt menținute în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare și, în consecință, dacă intră sub incidența prezentului standard.

▼B

7. O opțiune emisă de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontată net în numerar sau într-un alt instrument financiar, sau prin schimbul unor instrumente financiare, în conformitate cu punctul 6 litera (a) sau (d) intră sub incidența prezentului standard. Un astfel de contract nu poate fi inițiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare.

DEFINIȚII

8. Termenii definiți în IAS 32 sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesurile specificate la punctul 11 din IAS 32. IAS 32 definește următorii termeni:

— instrument financiar

— activ financiar

— datorie financiară

— instrument de capitaluri proprii

și oferă îndrumări pentru aplicarea acestor definiții.

▼M8

9. Următorii termeni sunt folosiți în prezentul standard cu sensul specificat în continuare:

▼B

Definiția unui instrument derivat

Un *instrument derivat* este un instrument financiar sau un alt contract care intră sub incidența prezentului standard (a se vedea punctele 2-7) care întrunește toate cele trei caracteristici de mai jos:

(a) valoarea sa se modifică ca reacție la modificările anumitor rate ale dobânzii, prețului unui instrument financiar, prețului mărfurilor, cursurilor de schimb valutar, indicilor de preț sau ratelor, ratingului de credit sau indicelui de creditare, sau a altor variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, aceasta să nu fie specifică unei părți contractuale (uneori denumită „suport”);

(b) nu necesită nicio investiție inițială netă sau necesită o investiție inițială netă care este mai mică decât s-ar impune pentru alte tipuri de contracte care se preconizează să aibă reacții similare la modificările factorilor pieței; și

(c) este decontat la o dată viitoare.

Definițiile celor patru categorii de instrumente financiare

Un *activ financiar sau o datorie financiară evaluat(ă) la valoarea justă prin profit sau pierdere* este un activ financiar sau o datorie financiară care întrunește oricare dintre următoarele condiții.

▼M8

(a) Este clasificat(ă) drept deținut(ă) în vederea tranzacționării. Un activ financiar sau o datorie financiară este clasificat(ă) drept deținut(ă) în vederea tranzacționării dacă:

(i) este dobândit(ă) sau suportat(ă) în principal în scopul vânzării sau răscumpărării în viitorul apropiat;

▼M8

(ii) la recunoașterea inițială este parte a unui portofoliu de instrumente financiare identificate gestionate împreună și pentru care există dovezi ale unui tipar real recent de urmărire a profitului pe termen scurt; sau

(iii) este un instrument derivat (cu excepția unui instrument derivat care este un contract de garanție financiară sau un instrument desemnat și eficace de acoperire împotriva riscurilor);

▼B

(b) La recunoașterea inițială este clasificat(ă) de către entitate drept evaluat(ă) la valoarea justă prin profit sau pierdere. O entitate poate utiliza această desemnare numai atunci când i se permite acest lucru conform punctului 11A sau când, acționând astfel, rezultă mai multe informații, deoarece fie

(i) elimină sau reduce în mod semnificativ o inconsecvență de evaluare sau recunoaștere (uneori numită „neconcordanță contabilă”) care ar rezulta altminteri din evaluarea activelor sau datoriilor sau din recunoașterea câștigurilor și pierderilor din acestea pe diferite baze; fie

(ii) un grup de active financiare, datorii financiare sau ambele sunt gestionate împreună, performanța acestora fiind evaluată la valoarea justă, în conformitate cu o gestionare documentată a riscului sau cu o strategie de investiții, iar informațiile despre grup sunt furnizate pe plan intern pe acea bază către personalul cheie de conducere al entității [conform definiției din IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate* (revizuit în 2003)], de exemplu, consiliul de administrație al entității și directorul executiv.

În IFRS 7, punctele 9-11 și B4 impun entității să furnizeze informații despre activele financiare și datoriile financiare pe care le-a desemnat la valoarea justă prin profit sau pierdere, inclusiv modul de satisfacere a acestor condiții. Pentru instrumentele care îndeplinesc condițiile în conformitate cu subpunctul (ii) de mai sus, această prezentare include o descriere narativă a modului în care desemnarea la valoarea justă prin profit sau pierdere este conformă cu gestionarea documentată a riscului de către entitate sau cu strategia de investiții a entității.

Investițiile în capitalurile proprii care nu au un preț cotat de piață pe o piață activă și a căror valoare justă nu poate fi evaluată fiabil [a se vedea punctul 46 litera (c) și apendicele A punctele AG80 și AG81] nu trebuie desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

Trebuie să se observe faptul că punctele 48, 48A, 49 și apendicele A punctele AG69-AG82, care stabilesc dispozițiile pentru determinarea unei evaluări fiabile a valorii juste a unui activ financiar sau a unei datorii financiare, se aplică și tuturor elementelor care sunt evaluate la valoarea justă fie prin desemnare fie altminteri, sau a căror valoare justă este prezentată.

▼B

Investițiile păstrate până la scadență sunt active financiare nederivate cu plăți fixe sau determinabile și cu o scadență fixă pe care o entitate are intenția pozitivă și capacitatea de a le păstra până la scadență (a se vedea apendicele A punctele AG16-AG25), altele decât:

(a) cele pe care, la recunoașterea inițială, entitatea le desemnează la valoarea justă prin profit sau pierdere;

(b) cele pe care entitatea le desemnează drept disponibile în vederea vânzării; și

(c) cele care corespund definiției împrumuturilor și creanțelor.

O entitate nu trebuie să clasifice nici un activ financiar drept păstrate până la scadență dacă entitatea a vândut sau a reclasificat, în anul financiar curent sau în ultimii doi ani financiari precedenți, mai mult decât o valoare nesemnificativă din investițiile păstrate până la scadență (mai mult decât nesemnificativă în raport cu valoarea totală a investițiilor păstrate până la scadență), altele decât cele din vânzări sau reclasificările care:

(i) sunt atât de aproape de scadență sau de data anticipată de răscumpărare a activelor financiare (de exemplu, la mai puțin de trei luni înainte de data scadenței), încât modificările ratei de pe piață a dobânzii nu au un efect semnificativ asupra valorii juste a activelor financiare;

(ii) au loc după ce entitatea a colectat cea mai mare parte din valoarea inițială a activului financiar prin plăți programate sau plăți anticipate; sau

(iii) se pot atribui unui eveniment izolat care iese din sfera de control a entității, nu se repetă și nu ar fi putut fi anticipat în mod rezonabil de către entitate.

Împrumuturile și creanțele sunt active financiare nederivate cu plăți fixe sau determinabile și care nu sunt cotate pe o piață activă, altele decât:

(a) cele pe care entitatea intenționează să le vândă imediat sau în scurt timp, care trebuie clasificate drept deținute în vederea tranzacționării, și cele pe care entitatea, la recunoașterea inițială, le desemnează la valoarea justă prin profit sau pierdere;

(b) cele pe care entitatea, la recunoașterea inițială, le desemnează drept disponibile în vederea vânzării; sau

(c) cele pentru care deținătorul s-ar putea să nu recupereze în mod substanțial toată investiția inițială, din altă cauză decât deteriorarea creditului, care trebuie clasificate drept disponibile în vederea vânzării.

Un interes dobândit prin punerea în comun a activelor care nu sunt împrumuturi sau creanțe (de exemplu, un interes într-un fond mutual sau într-un fond similar) nu este un împrumut sau o creanță.

Activele financiare disponibile în vederea vânzării sunt acele active financiare nederivate care sunt desemnate drept disponibile pentru vânzare sau care nu sunt clasificate drept (a) împrumuturi și creanțe, (b) investiții păstrate până la scadență sau (c) active financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼B

Definiția unui contract de garanție financiară

Un *contract de garanție financiară* este un contract care solicită emitentului să facă plăți specificate pentru a rambursa deținătorului o pierdere pe care acesta o suportă din cauză că un anumit debitor nu face plata la timp în conformitate cu termenii inițiali sau modificați ai unui instrument de datorie.

Definiții legate de recunoaștere și evaluare

Costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare este valoarea la care activul financiar sau datoria financiară este evaluat(ă) la recunoașterea inițială minus rambursările de principal, plus sau minus amortizarea cumulată utilizând metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială și valoarea la scadență, și minus orice reducere (directă sau prin utilizarea unui cont de provizion) pentru depreciere sau imposibilitatea de recuperare.

Metoda dobânzii efective este o metodă de calcul al costului amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare (sau al unui grup de active financiare sau datorii financiare) și de alocare a profitului din dobânzi sau a cheltuielilor cu dobânzile în perioada relevantă. *Rata dobânzii efective* reprezintă rata care actualizează exact plățile și încasările viitoare în numerar pe durata de viață așteptată a instrumentului financiar sau, acolo unde este cazul, pe o durată mai scurtă, la valoarea contabilă netă a activului financiar sau a datoriei financiare. La calcularea ratei dobânzii efective, o entitate trebuie să estimeze fluxurile de trezorerie luând în considerare toate condițiile contractuale ale instrumentului financiar (de exemplu, plata în avans, opțiunile call și alte opțiuni similare), dar nu trebuie să ia în calcul pierderile viitoare din creditare. Calculul include toate comisioanele și punctele plătite sau încasate de părțile participante la contract care fac parte integrantă din rata dobânzii efective (a se vedea IAS 18 *Venituri*), costurile de tranzacție și toate celelalte prime și reduceri. Se presupune că fluxurile de trezorerie și durata de viață preconizată a unui grup de instrumente financiare similare pot fi evaluate fiabil. Cu toate acestea, în acele cazuri rare în care nu este posibilă estimarea fiabilă a fluxurilor de trezorerie sau a duratei de viață preconizate a unui instrument financiar (sau grup de instrumente financiare), entitatea trebuie să utilizeze fluxurile de trezorerie contractuale pe întreaga durată contractuală a instrumentului financiar (sau a grupului de instrumente financiare).

Derecunoașterea este înlăturarea unui activ financiar sau a unei datorii financiare recunoscute anterior din ►**M5** situația poziției financiare a ◄ entității.

Valoarea justă este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective ([1]).

O *cumpărare sau o vânzare standard* este o cumpărare sau o vânzare a unui activ financiar printr-un contract ale cărui condiții impun livrarea activului în cadrul perioadei de timp stabilite în general prin reglementări sau convenții pe piața în cauză.

([1]) Punctele 48-49 și AG69-AG82 ale apendicelui A conțin dispoziții pentru determinarea valorii juste a unui activ financiar sau a unei datorii financiare.

▼B

Costurile tranzacției sunt costuri marginale care se pot atribui direct achiziției, emiterii sau cedării unui activ financiar sau unei datorii financiare (a se vedea apendicele A punctul AG13). Un cost marginal este un cost care nu ar fi fost suportat dacă entitatea nu ar fi achiziționat, emis sau cedat instrumentul financiar.

Definiții privind contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor

Un *angajament ferm* este un acord irevocabil de a schimba o cantitate specificată de resurse la un preț specificat, la o dată sau la mai multe date viitoare specificate.

O *tranzacție prognozată* este o tranzacție viitoare neangajată, dar anticipată.

Un *instrument de acoperire împotriva riscurilor* este un instrument derivat desemnat sau (doar pentru o acoperire împotriva riscurilor variațiilor cursurilor de schimb valutar) un activ financiar nederivat sau o datorie financiară nederivată desemnate a căror valoare justă sau ale căror fluxuri de trezorerie sunt preconizate să compenseze modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale unui element desemnat acoperit împotriva riscurilor (punctele 72-77 și apendicele A punctele AG94-AG97 detaliază definiția unui instrument de acoperire împotriva riscurilor).

Un *element acoperit împotriva riscurilor* este un activ, o datorie, un angajament ferm, o tranzacție prognozată foarte probabilă sau o investiție netă într-o operațiune din străinătate care (a) expune entitatea la riscul modificărilor valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie viitoare și (b) este clasificată drept acoperită împotriva riscurilor (punctele 78-84 și apendicele A punctele AG98-AG101 detaliază definiția elementelor acoperite împotriva riscurilor).

Eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor este gradul în care modificările în valoarea justă sau fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit împotriva riscurilor care se pot atribui unui risc acoperit sunt compensate prin modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea apendicele A punctele AG105-AG113).

INSTRUMENTE DERIVATE ÎNCORPORATE

10. Un instrument derivat încorporat este o componentă a unui instrument derivat hibrid (combinat) care include și un contract-gazdă nederivat – având ca efect faptul că modul de variație a unor fluxuri de trezorerie generate de instrumentul combinat este similar cu cel al unui instrument derivat de sine stătător. Un instrument derivat încorporat generează unele sau toate fluxurile de trezorerie pentru care, altminteri, s-ar stipula în contract modificarea acestora în funcție de o variabilă specificată ca rata dobânzii, prețul instrumentului financiar, prețul mărfii, cursul de schimb valutar, indicele de preț sau indicele ratei sau alte variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila să nu fie specifică nici unei părți contractuale. Un instrument derivat care este atașat unui instrument financiar, dar este transferabil, conform contractului, independent de acel instrument, sau care are un partener diferit de acel instrument, nu este un instrument derivat încorporat, ci un instrument financiar separat.

11. Un instrument financiar derivat încorporat trebuie diferențiat de contractul de bază (gazdă) și considerat ca un instrument derivat, în concordanță cu prezentul standard, dacă și numai dacă:

(a) caracteristicile și riscurile economice aferente instrumentelor derivate încorporate nu sunt strâns legate de caracteristicile și riscurile economice aferente contractului-gazdă (a se vedea apendicele A punctele AG30 și AG33);

▼B

(b) un instrument separat care are aceiaşi termeni ca şi instrumentul derivat încorporat ar corespunde definiției unui instrument derivat; şi

(c) instrumentul hibrid (combinat) nu este evaluat la valoarea justă cu modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere (adică un instrument derivat care este încorporat într-un activ financiar sau într-o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere nu este separat).

În cazul în care un instrument derivat este separat, contractul-gazdă trebuie contabilizat conform prezentului standard dacă este un instrument financiar şi în conformitate cu alte standarde corespunzătoare în cazul în care nu este un instrument financiar. Prezentul standard nu specifică dacă un instrument derivat încorporat trebuie prezentat separat în situațiile financiare propriu-zise.

11A. Contrar punctului 11, dacă un contract conține unul sau mai multe instrumente derivate încorporate, o entitate poate desemna întregul contract hibrid (combinat) drept un activ financiar sau o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere, în afară de cazul în care:

(a) instrumentul (instrumentele) derivat(e) încorporat(e) nu modifică în mod semnificativ fluxurile de trezorerie care ar fi cerute altminteri de contract; sau

(b) este clar în urma unei scurte analize sau fără nici o analiză, atunci când un instrument similar hibrid (combinat) este pentru prima dată luat în considerare, că separarea instrumentului (instrumentelor) derivat(e) încorporat(e) este interzisă, cum este cazul opțiunii de plată în avans încorporată într-un împrumut care permite deținătorului să plătească în avans împrumutul pentru aproximativ costul său amortizat.

▼M20

12. În cazul în care, conform prezentului Standard, o entitate trebuie să separe un instrument derivat încorporat de contractul-gazdă al acestuia, dar nu poate să evalueze separat instrumentul derivat încorporat, fie în momentul achiziției, fie la sfârşitul unei perioade ulterioare de raportare financiară, aceasta trebuie să desemneze întregul contract hibrid (combinat) la valoarea justă prin profit sau pierdere. În mod similar, dacă o entitate nu poate să evalueze separat instrumentul derivat încorporat care ar trebui să fie separat la reclasificarea unui contract hibrid (combinat) în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, respectiva reclasificare este interzisă. În asemenea situații, contractul hibrid (combinat) rămâne clasificat în întregime la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼B

13. Dacă o entitate este incapabilă să determine fiabil valoarea justă a unui instrument derivat încorporat pe baza termenilor şi condițiilor sale (de exemplu, deoarece instrumentul derivat încorporat este bazat pe un instrument de capitaluri proprii necotat), valoarea justă a instrumentului derivat este diferența dintre valoarea justă a instrumentului hibrid şi valoarea justă a contractului-gazdă, dacă acestea pot fi determinate în baza prezentului standard. Dacă entitatea este incapabilă să determine valoarea justă a instrumentului derivat încorporat utilizând această metodă, se aplică punctul 12, iar instrumentul hibrid (combinat) este desemnat la valoarea justă prin profit sau pierdere.

RECUNOAŞTERE ŞI DERECUNOAŞTERE

Recunoaştere inițială

14. O entitate trebuie să recunoască un activ financiar sau o datorie financiară în ►M5 situația poziției financiare ◄ atunci şi numai atunci când acesta (aceasta) devine parte din prevederile contractuale ale instrumentului. (A se vedea punctul 38 cu privire la achizițiile standard de active financiare.)

▼B

Derecunoașterea unui activ financiar

15. În situațiile financiare consolidate, punctele 16-23 și apendicele A punctele AG34-AG52 se aplică la nivel consolidat. De aici rezultă că o entitate mai întâi își consolidează toate filialele în conformitate cu IAS 27 și SIC-12 *Consolidare – Entități cu scop special*, și apoi aplică punctele 16-23 și apendicele A punctele AG34-AG52 grupului rezultat.

16. Înainte de a evalua eventualitatea, și măsura în care derecunoașterea este adecvată în conformitate cu punctele 17-23, o entitate determină dacă acele puncte ar trebui aplicate unei părți din activele financiare (sau unei părți dintr-un grup de active financiare similare) sau unui activ financiar (sau unui grup de active financiare similare) în ansamblul său, după cum urmează.

(a) Punctele 17-23 se aplică unei părți dintr-un activ financiar (sau unei părți dintr-un grup de active financiare similare) dacă, și numai dacă, partea care a fost luată în considerare pentru derecunoaștere îndeplinește una dintre următoarele trei condiții.

(i) Partea conține doar fluxuri de trezorerie clar identificate dintr-un activ financiar (sau un grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate inițiază o separare a componentei de dobândă prin care un partener obține dreptul asupra fluxurilor de trezorerie din dobânzi, dar nu și asupra fluxurilor de trezorerie din principal dintr-un instrument de datorie, punctele 17-23 se aplică fluxurilor de trezorerie din dobândă.

(ii) Partea conține doar o porțiune complet proporțională (*pro rata*) din fluxurile de trezorerie dintr-un activ financiar (sau dintr-un grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate încheie un contract prin care partenerul obține drepturile asupra unei părți de 90 % din toate fluxurile de trezorerie ale unui instrument de datorie, punctele 17-23 se aplică celor 90 % din acele fluxuri de trezorerie. Dacă există mai mult de un singur partener, nu se impune fiecărui partener să dețină o parte proporțională din fluxurile de trezorerie, cu condiția ca entitatea care transferă să dețină o parte complet proporțională.

(iii) Partea conține doar o porțiune complet proporțională (*pro rata*) din fluxurile de trezorerie clar identificate dintr-un activ financiar (sau dintr-un grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate începe un contract prin care partenerul obține drepturile asupra unei părți de 90 % din fluxurile de trezorerie din dobândă dintr-un activ financiar, punctele 17-23 se aplică celor 90 % din acele fluxuri de trezorerie din dobândă. Dacă există mai mult de un singur partener, nu se impune fiecărui partener să dețină o parte proporțională din fluxurile de trezorerie, cu condiția ca entitatea care transferă să dețină o parte complet proporțională.

▼B

(b) În toate celelalte cazuri, punctele 17-23 sunt aplicate activului financiar per ansamblu (sau grupului de active financiare similare per ansamblu). De exemplu, atunci când o entitate transferă (i) drepturile asupra primelor sau ultimelor 90 % din încasările în numerar de pe urma unui activ financiar (sau a unui grup de active financiare) sau (ii) drepturile asupra 90 % din fluxurile de trezorerie dintr-un grup de creanțe, dar oferă o garanție pentru a compensa cumpărătorul pentru orice pierderi din credite până la 8 % din valoarea principalului creanțelor, punctele 17-23 se aplică activului financiar (sau unui grup de active financiare similare) per ansamblu.

La punctele 17-26, termenul de „activ financiar” se referă fie la o parte dintr-un activ financiar (sau la o parte dintr-un grup de active financiare similare), așa cum s-a arătat la litera (a) de mai sus, fie, altminteri, la un activ financiar (sau la un grup de active financiare similare) în ansamblul său.

17. O entitate trebuie să derecunoască un activ financiar atunci și doar atunci când:

(a) drepturile contractuale asupra fluxurilor de trezorerie decurse din activul financiar expiră; sau

(b) transferă activul financiar așa cum se arată la punctele 18 și 19, iar transferul îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere în conformitate cu punctul 20.

(A se vedea punctul 38 pentru vânzări standard ale activelor financiare.)

18. O entitate transferă un activ financiar dacă, și numai dacă, ea fie:

(a) transferă drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar; sau

(b) păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor destinatari printr-un contract care îndeplinește condițiile de la punctul 19.

19. Atunci când o entitate păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar („activul original”), dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie uneia sau mai multor entități („eventualii destinatari”), entitatea tratează tranzacția ca pe un transfer al activului financiar dacă, și numai dacă, toate cele trei condiții următoare sunt îndeplinite.

(a) Entitatea nu are nici o obligație de a plăti sume eventualilor destinatari, cu excepția cazului în care ea încasează sume echivalente de pe urma activului original. Avansurile pe termen scurt ale entității, cu dreptul la recuperarea completă a sumei împrumutate plus dobânda angajată la ratele pieței, nu reprezintă încălcări ale acestei condiții.

(b) Entității i se interzice prin condițiile din contractul de transfer să vândă sau să pună gaj pe activul original din alte motive decât garantarea obligației de a le plăti eventualilor destinatari fluxurile de trezorerie.

▼B

(c) Entitatea are obligația de a remite orice fluxuri de trezorerie pe care le încasează în numele eventualilor destinatari fără întârzieri semnificative. În plus, entitatea nu are dreptul de a reinvesti aceste fluxuri de trezorerie, cu excepția cazului în care investițiile sunt făcute în numerar sau în echivalente de numerar (așa cum sunt acestea definite în IAS 7 ►M5 *Situația aferentă fluxurilor de trezorerie* ◄) în timpul scurtei perioade de decontare de la data încasării și până la data la care trebuie făcută plata către eventualii parteneri, iar dobânda obținută de pe urma unor astfel de investiții este transmisă eventualilor destinatari.

20. Atunci când o entitate transferă un activ financiar (a se vedea punctul 18), ea trebuie să evalueze măsura în care păstrează riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra activului financiar. În acest caz:

(a) dacă entitatea transferă marea majoritate a riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra activului financiar, entitatea trebuie să derecunoască activul financiar și să recunoască separat, ca active sau datorii, orice drepturi și obligații create sau păstrate în cadrul transferului;

(b) dacă entitatea păstrează marea majoritate a riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra activului financiar, entitatea trebuie să continue să recunoască activul financiar;

(c) dacă entitatea nici nu transferă, nici nu păstrează marea majoritate a riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra activului financiar, entitatea trebuie să determine dacă a păstrat controlul asupra activului financiar. În acest caz:

(i) dacă entitatea nu a păstrat controlul, ea trebuie să derecunoască activul financiar și să recunoască separat ca active sau datorii orice drepturi și obligații create sau păstrate în cadrul transferului;

(ii) dacă entitatea a păstrat controlul, ea trebuie să continue să recunoască activul financiar în măsura continuării implicării sale în activul financiar (a se vedea punctul 30).

21. Transferul riscurilor și beneficiilor (a se vedea punctul 20) este evaluat prin compararea expunerii entității, înainte și după transfer, cu variabilitatea valorilor și plasării în timp a fluxurilor nete de trezorerie din activul transferat. O entitate a păstrat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ financiar dacă expunerea sa la variabilitatea valorii curente a fluxurilor nete de trezorerie viitoare din activul financiar nu se modifică semnificativ în urma transferului (de exemplu, deoarece entitatea a vândut un activ financiar care făcea obiectul unui acord pentru a-l cumpăra înapoi la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului). O entitate a transferat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ financiar dacă expunerea sa la o astfel de variabilitate nu mai este semnificativă în comparație cu variabilitatea totală din valoarea curentă a fluxurilor nete de trezorerie viitoare asociate activului financiar (de exemplu, deoarece entitatea a vândut un activ financiar care făcea doar obiectul unei opțiuni de a-l răscumpăra la valoarea sa justă de la momentul reachiziției sau deoarece a transferat o parte complet proporțională din fluxurile de trezorerie rezultate dintr-un activ financiar mai mare printr-un contract, cum ar fi o subparticipare la împrumut, care îndeplinește condițiile din punctul 19).

▼B

22. Deseori va deveni evident dacă o entitate a transferat sau a păstrat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate și nu va mai fi nevoie de alte calcule. În alte cazuri, va fi necesară calcularea și compararea expunerii entității la variabilitatea din valoarea actualizată a fluxurilor nete de trezorerie viitoare înainte și după transfer. Calcularea și compararea sunt făcute utilizându-se drept rată de actualizare o rată a dobânzii curente pe piață corespunzătoare. Este luată în considerare orice variabilitate posibilă în mod rezonabil a fluxurilor nete de trezorerie, acordând mai multă importanță celor mai probabile rezultate.

23. Eventualitatea ca o entitate sa fi păstrat controlul [a se vedea punctul 20 litera (c)] asupra activului transferat depinde de capacitatea entității care transferă activul de a vinde acest activ. Dacă entitatea căreia i s-a transferat activul are capacitatea practică de a vinde activul, în ansamblul său, unei terțe părți externe și poate să își exercite această capacitate unilateral și fără a avea nevoie să impună restricții suplimentare asupra transferului, entitatea nu a păstrat controlul. În toate celelalte cazuri, entitatea a păstrat controlul.

Transferuri care îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere [a se vedea punctul 20 litera (a) și litera (c) subpunctul (i)]

24. Dacă o entitate transferă un activ financiar printr-un transfer care îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere per ansamblu și păstrează dreptul de a administra activul financiar în schimbul unui onorariu, ea trebuie să recunoască fie un activ de administrare, fie o datorie de administrare pentru acel contract de administrare. Dacă nu se așteaptă ca onorariul ce trebuie primit să compenseze entitatea în mod adecvat pentru prestarea serviciului de administrare, atunci o datorie legată de administrare trebuie recunoscută la valoarea sa justă. Dacă se așteaptă ca onorariul ce trebuie primit să compenseze entitatea în mod mai mult decât adecvat pentru prestarea serviciului de administrare, atunci un activ de administrare trebuie recunoscut pentru dreptul de administrare la o valoare determinată pe baza unei alocări a valorii contabile a unui activ financiar mai mare în conformitate cu punctul 27.

25. Dacă, în urma transferului, un activ financiar este derecunoscut per ansamblu, dar transferul face ca entitatea să obțină un nou activ financiar sau să își asume o nouă datorie financiară, sau o datorie de administrare, entitatea trebuie să recunoască noul activ financiar, noua datorie financiară sau de întreținere la valoarea justă.

26. La derecunoașterea unui activ financiar per ansamblu, diferența dintre:

(a) valoarea contabilă; și

(b) suma alcătuită din (i) contravaloarea primită (inclusiv orice activ nou obținut minus orice nouă datorie asumată) și (ii) orice câștig sau pierdere cumulat(ă) care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii [a se vedea punctul 55 litera (b)]

trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

27. Dacă activul transferat este parte a unui activ financiar mai mare [de exemplu, atunci când entitatea transferă fluxurile de trezorerie din dobândă care sunt parte a unui instrument de datorie, a se vedea punctul 16 litera (a)] și partea transferată îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere per ansamblu, valoarea contabilă anterioară a activului financiar mai mare trebuie împărțită între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută,

▼B

pe baza valorilor juste relative ale acelor părți la data transferului. În acest scop, un activ administrat păstrat trebuie tratat ca partea care continuă să fie recunoscută. Diferența dintre:

(a) valoarea contabilă alocată părții derecunoscute; și

(b) suma alcătuită din (i) contravaloarea primită pentru partea derecunoscută (inclusiv orice activ nou-obținut minus orice nouă datorie asumată) și (ii) orice câștig sau pierdere cumulat(ă) care a fost recunoscută direct în capitalurile proprii [a se vedea punctul 55 litera (b)]

trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere. Un câștig sau o pierdere cumulat(ă) care ar fi fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii este alocat(ă) între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută, pe baza valorilor juste relative ale acelor părți.

28. Atunci când o entitate alocă valoarea contabilă anterioară a unui activ financiar mai mare între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută, valoarea justă a părții care continuă să fie recunoscută trebuie determinată. Atunci când entitatea are o tradiție de vânzare a unor părți similare cu partea care continuă să fie recunoscută sau dacă există alte tranzacții pe piață pentru astfel de părți, prețurile recente ale tranzacțiilor reale oferă cea mai bună estimare a valorii sale juste. Atunci când nu există cotații de preț sau tranzacții recente pe piață pentru a sprijini valoarea justă a părții care continuă să fie recunoscută, cea mai bună estimare a valorii juste este diferența dintre valoarea justă a activului financiar mai mare per ansamblu și contravaloarea primită de la entitatea căreia i s-a transferat activul partea care este derecunoscută.

Transferuri care nu îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere [a se vedea punctul 20 litera (b)]

29. Dacă un transfer nu are drept rezultat derecunoașterea deoarece entitatea a păstrat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra activului transferat, entitatea trebuie să continue să recunoască activul transferat în ansamblul său și trebuie să recunoască o datorie financiară pentru contravaloarea primită. În perioadele ulterioare, entitatea trebuie să recunoască orice venit asupra activului transferat și orice cheltuială suportată în legătură cu datoria financiară.

Implicarea continuă în activele transferate [a se vedea punctul 20 litera (c) subpunctul (ii)]

30. Dacă o entitate nici nu transferă, nici nu păstrează majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ transferat și păstrează controlul activului transferat, entitatea continuă să recunoască activul transferat proporțional cu continuarea implicării sale. Măsura în care entitatea continuă să se implice în activul transferat este măsura în care ea se expune la modificările valorii activului transferat. De exemplu:

(a) atunci când continuarea implicării entității ia forma garantării activului transferat, măsura în care entitatea continuă să se implice este valoarea mai mică dintre (i) valoarea activului și (ii) valoarea maximă a contravalorii primite pe care entitatea ar putea să fie nevoită să o ramburseze („valoarea garanției”);

▼B

(b) atunci când continuarea implicării entității ia forma unei opțiuni emise sau cumpărate (sau amândouă) pe activul transferat, măsura în care entitatea continuă să se implice este valoarea activului transferat pe care entitatea ar putea să îl reachiziționeze. Cu toate acestea, în cazul unei opțiuni put emisă pe un activ care este evaluat la valoarea justă, măsura în care entitatea continuă să se implice este limitată la valoarea mai mică dintre valoarea activului transferat și prețul de exercitare al opțiunii (a se vedea punctul AG48);

(c) atunci când continuarea implicării entității ia forma unei opțiuni decontate în numerar sau a unui provizion similar pentru activul transferat, măsura în care entitatea continuă să se implice este evaluată în același mod ca cel ce rezultă din alte opțiuni decât cele decontate în numerar așa cum se arată la litera (b) de mai sus.

31. Atunci când o entitate continuă să recunoască un activ în măsura continuării implicării sale, entitatea recunoaște, de asemenea, o datorie asociată. În ciuda celorlalte dispoziții de evaluare din prezentul standard, activul transferat și datoria asociată sunt evaluate pe o bază care reflectă drepturile și obligațiile pe care le-a păstrat entitatea. Datoria asociată este evaluată astfel încât valoarea contabilă netă a activului transferat și datoria asociată să fie:

(a) costul amortizat al drepturilor și obligațiilor păstrate de către entitate, dacă activul transferat este evaluat la costul amortizat; sau

(b) egală cu valoarea justă a drepturilor și obligațiilor păstrate de către entitate la evaluarea pe o bază de sine stătătoare, dacă activul transferat este evaluat la valoarea justă.

32. Entitatea trebuie să continue să recunoască orice venit rezultat din activul transferat în măsura implicării sale continue și trebuie să recunoască orice cheltuială suportată în legătură cu o datorie asociată.

33. În scopul unei evaluări ulterioare, modificările recunoscute în valoarea justă a activului transferat și a datoriei asociate sunt contabilizate consecvent între ele în conformitate cu punctul 55 și nu trebuie compensate.

34. În cazul în care continuarea implicării unei entități are loc doar pentru o parte a activului financiar (de exemplu, atunci când entitatea păstrează o opțiune de reachiziționare a unei părți dintr-un activ transferat sau un interes rezidual care nu are drept rezultat păstrarea majorității riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate și entitatea păstrează controlul), entitatea împarte valoarea contabilă anterioară a activului financiar între partea pe care continuă să o recunoască prin implicarea continuă și partea pe care nu o mai recunoaște pe baza valorilor juste relative ale acelor părți la data transferului. În acest scop, se aplică dispozițiile de la punctul 28. Diferența dintre:

(a) valoarea contabilă alocată părții care nu mai este recunoscută; și

▼B

(b) suma alcătuită din (i) contravaloarea primită pentru partea care nu mai este recunoscută și (ii) orice câștig sau pierdere cumulat(ă) alocat(ă) ei care ar fi fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii [a se vedea punctul 55 litera (b)]

trebuie recunoscută în profit sau pierdere. Un câștig sau o pierdere cumulat(ă) care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii este împărțit(ă) între partea care continuă să fie recunoscută și partea care nu mai este recunoscută, pe baza valorilor juste relative ale acelor părți.

35. Dacă activul transferat este evaluat la costul amortizat, opțiunea din prezentul standard de a desemna o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere nu este aplicabilă datoriei asociate.

Toate transferurile

36. Dacă un activ transferat continuă să fie recunoscut, activul și datoria asociată nu trebuie compensate. Similar, entitatea nu trebuie să compenseze niciun venit generat de activul transferat cu nici o cheltuială suportată în legătură cu datoria asociată (a se vedea IAS 32 punctul 42).

37. Dacă o entitate care transferă activul oferă garanții reale care nu sunt în numerar (cum ar fi instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii) entității căreia i se transferă activul, contabilizarea garanțiilor reale de către entitatea care a făcut transferul activului și de către entitatea căreia i se transferă activul depinde de existența dreptului entității căreia i se transferă activul de a vinde sau de a regaja garanția reală, sau de îndeplinirea/ne-îndeplinirea obligațiilor de către entitatea care a transferat activul. Entitatea care a transferat activul și entitatea căreia i se transferă activul trebuie să contabilizeze garanțiile reale după cum urmează:

(a) dacă entitatea căreia i s-a transferat activul are dreptul, prin contract sau prin tradiție, de a vinde sau regaja garanția reală, atunci entitatea care a transferat activul trebuie să reclasifice acel activ în ►**M5** situația poziției sale financiare ◄ (de exemplu, ca pe un activ împrumutat, instrument de capitaluri proprii gajat sau creanță din răscumpărare) separat de alte active;

(b) dacă entitatea căreia i se transferă activul vinde garanțiile reale care i-au fost gajate, ea trebuie să recunoască încasările din vânzare și o datorie evaluată la valoarea justă pentru obligația sa de a rambursa garanția reală;

(c) dacă entitatea care a transferat activul nu își îndeplinește obligațiile conform condițiilor din contract și nu mai are dreptul de a răscumpăra garanția reală, ea trebuie să derecunoască garanția reală, iar entitatea căreia i se transferă activul trebuie să recunoască garanția reală ca pe un activ al său evaluat inițial la valoarea justă sau, dacă a vândut deja garanția reală, trebuie să derecunoască obligația sa de a rambursa garanția reală;

(d) cu excepția celor prevăzute la litera (c), entitatea care a transferat activul trebuie să continue să considere garanția reală drept activ al său, iar entitatea căreia i se transferă activul nu trebuie să recunoască garanția reală drept activ.

Cumpărarea sau vânzarea standard a unui activ financiar

38. O cumpărare sau o vânzare standard a activelor financiare trebuie să fie recunoscută și derecunoscută, după caz, utilizându-se contabilitatea la data tranzacției sau contabilitatea la data decontării (a se vedea apendicele A punctele AG53-AG56).

Derecunoașterea unei datorii financiare

39. O entitate trebuie să înlăture o datorie financiară (sau o parte a unei datorii financiare) din ►**M5** situația poziției sale financiare ◄ atunci când, și numai atunci când, ea este lichidată – adică atunci când obligația specificată în contract este stinsă sau anulată sau expiră.

▼B

40. Un schimb între un creditor și un debitor existenți de instrumente de datorie cu condiții substanțial diferite trebuie să fie contabilizat ca lichidare a datoriei financiare inițiale și ca recunoaștere a unei noi datorii financiare. Similar, o modificare substanțială a condițiilor unei datorii financiare existente sau a unei părți a acesteia (fie că se poate sau nu atribui dificultăților financiare în care se află debitorul) trebuie să fie contabilizată drept o lichidare a datoriei financiare inițiale și o recunoaștere a unei datorii financiare noi.

41. Diferența dintre valoarea contabilă a unei datorii financiare (sau a unei părți dintr-o datorie financiară) lichidate sau transferate unei alte părți și contravaloarea plătită, inclusiv orice alte active decât cele în numerar transferate sau datorii asumate, trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

42. Dacă o entitate răscumpără o parte a unei datorii financiare, entitatea trebuie să aloce valoarea contabilă anterioară a datoriei financiare între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută pe baza valorilor juste relative ale acelor părți la data răscumpărării. Diferența dintre (a) valoarea contabilă alocată părții derecunoscute și (b) contravaloarea plătită, inclusiv orice alte active decât cele în numerar transferate sau datorii asumate, pentru partea derecunoscută, trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

EVALUARE

Evaluarea inițială a activelor financiare și a datoriilor financiare

43. Atunci când un activ financiar sau o datorie financiară este recunoscut (ă) inițial, o entitate îl (o) trebuie să evalueze la valoarea sa justă plus, în cazul unui activ financiar sau al unei datorii financiare care nu este la valoarea justă prin profit sau pierdere, costurile tranzacției care pot fi atribuite direct achiziției sau emiterii activului financiar sau datoriei financiare.

44. Atunci când o entitate utilizează contabilizarea la data decontării pentru un activ care apoi este evaluat la cost sau la costul amortizat, activul este recunoscut inițial la valoarea sa justă de la data tranzacționării (a se vedea apendicele A punctele AG53-AG56).

Evaluarea ulterioară a activelor financiare

45. Din punct de vedere al evaluării unui activ financiar după recunoașterea inițială, prezentul standard clasifică activele financiare în următoarele patru categorii definite la punctul 9:

(a) active financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere;

(b) investiții păstrate până la scadență;

(c) împrumuturi și creanțe; și

(d) active financiare disponibile pentru vânzare.

▼B

Aceste categorii se aplică evaluării și recunoașterii profitului sau pierderii conform prezentului standard. Entitatea ar putea folosi alte descrieri pentru aceste categorii sau alte clasificări atunci când prezintă informații în situațiile financiare. Entitatea trebuie să prezinte în note informațiile impuse de IFRS 7.

46. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze activele financiare, inclusiv instrumentele derivate ce constituie active, la valoarea lor justă, fără nici o deducere a costurilor de tranzacție ce ar putea să apară din vânzare sau altă cedare, excepție făcând următoarele categorii de active financiare:

(a) împrumuturile și creanțele, după cum sunt ele definite la punctul 9, care trebuie evaluate la costul amortizat utilizând metoda dobânzii efective;

(b) investițiile păstrate până la scadență, după cum sunt ele definite la punctul 9, care trebuie evaluate la costul amortizat utilizând metoda dobânzii efective; și

(c) investițiile în instrumentele de capitaluri proprii care nu au un preț cotat de piață pe o piață activă și a căror valoare justă nu poate fi evaluată fiabil și instrumentele derivate care sunt legate de, și care trebuie decontate prin, livrarea unor asemenea instrumente de capitaluri proprii necotate, care trebuie evaluate la cost (a se vedea apendicele A punctele AG80 și AG81).

Activele financiare ce sunt desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor fac obiectul evaluării conform dispozițiilor contabilității de acoperire împotriva riscurilor de la punctele 89-102. Toate activele financiare, cu excepția celor evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, fac obiectul examinării pentru depreciere în conformitate cu punctele 58-70 și cu apendicele A punctele AG84-AG93.

Evaluarea ulterioară a datoriilor financiare

47. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze la costul amortizat, utilizând metoda dobânzii efective, toate datoriile financiare, cu excepția:

(a) datoriilor financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. Astfel de datorii, inclusiv instrumentele derivate care sunt datorii, trebuie evaluate la valoarea justă, cu excepția unei datorii derivate care este legată de și trebuie decontată prin livrarea unui instrument de capitaluri proprii necotat a cărui valoare justă nu poate fi evaluată fiabil și care trebuie evaluată la cost;

(b) datoriilor financiare care apar atunci când un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condițiile pentru a fi derecunoscut sau este contabilizat utilizând abordarea implicării continue. Punctele 29 și 31 se aplică evaluării unor astfel de datorii financiare;

(c) contractelor de garanții financiare așa cum sunt definite la punctul 9. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de contract [în afara cazului aplicării punctului 47 litera (a) sau (b)] trebuie să îl evalueze la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și

(ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 43) minus, acolo unde este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18;

▼B

(d) angajamente pentru furnizarea unui împrumut la o rată a dobânzii sub valoarea pieței. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de angajament [în afară de cazul în care se aplică punctul 47 litera(a)] trebuie să îl evalueze la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și

(ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 43) minus, acolo unde este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18.

Datoriile financiare care sunt desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor fac obiectul evaluării conform dispozițiilor contabilității de acoperire împotriva riscului de la punctele 89-102.

Considerente privind evaluarea la valoarea justă

48. Pentru determinarea valorii juste a unui activ financiar sau a unei datorii financiare în sensul aplicării prezentului standard, a IAS 32 sau a IFRS 7, o entitate trebuie să aplice punctele AG69-AG82 ale apendicelui A.

48A Cea mai bună dovadă a valorii juste o reprezintă prețurile cotate pe o piață activă. Dacă piața pentru un instrument financiar nu este activă, o entitate stabilește valoarea justă utilizând o tehnică de evaluare. Obiectivul utilizării unei tehnici de evaluare este de a stabili care ar fi fost prețul tranzacției la data evaluării într-un schimb efectuat în condiții obiective motivat de considerente normale de afaceri. Tehnicile de evaluare includ utilizarea informațiilor din tranzacții recente desfășurate în condiții obiective de piață, între părți interesate și în cunoștință de cauză, dacă acestea sunt disponibile, și referințe la valoarea justă actuală a unui alt instrument care este foarte similar, la analiza fluxurilor de trezorerie actualizate și la modelele de evaluare a opțiunilor. Dacă există o tehnică de evaluare utilizată în mod obișnuit de participanții de pe piață pentru stabilirea prețului unui instrument și dacă s-a demonstrat că acea tehnică oferă estimări fiabile de prețuri obținute în tranzacțiile reale de pe piață, entitatea utilizează acea tehnică. Tehnica de evaluare aleasă utilizează la maximum intrările de date de pe piață și se bazează cât mai puțin posibil pe intrările de date specifice entității. Ea încorporează toți factorii pe care participanții de pe piață i-ar lua în considerare la stabilirea prețului și este conformă cu metodologiile economice acceptate pentru stabilirea prețului instrumentelor financiare. Periodic, o entitate calibrează tehnica de evaluare și testează validitatea sa utilizând prețuri din orice tranzacții actuale observabile pe piață pentru același instrument (adică fără a modifica instrumentul sau forma sa) sau pe baza oricăror informații de piață care sunt disponibile și observabile.

49. Valoarea justă a datoriei financiare care are un element care poate fi caracterizat „la vedere” (de exemplu, un depozit la vedere) nu este mai mică decât suma de plată „la vedere”, actualizată de la prima dată de la care suma poate fi cerută spre plată.

Reclasificări

50. O entitate:

(a) nu trebuie să reclasifice un instrument financiar derivat în sau în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în timp ce este deținut sau emis;

(b) nu trebuie să reclasifice niciun instrument financiar în sau în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă la recunoașterea inițială a fost desemnat de entitate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere; și

▼B

(c) poate, dacă un activ financiar nu mai este deținut în scopul vânzării sau al răscumpărării în viitorul apropiat (fără a aduce atingere faptului că este posibil ca activul financiar să fi fost dobândit sau suportat în principal în scopul vânzării sau al recumpărării lui în viitorul apropiat), să reclasifice respectivul instrument financiar în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă sunt îndeplinite cerințele de la punctele 50B sau 50D.

O entitate nu trebuie să reclasifice un instrument financiar în categoria de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere după recunoașterea inițială.

▼M8

50A. Următoarele modificări ale circumstanțelor nu sunt reclasificări în sensul punctului 50:

(a) un instrument financiar derivat care a fost anterior un instrument desemnat și eficace de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie sau într-o acoperire a unei investiții nete, nu se mai califică ca atare;

(b) un instrument financiar derivat devine un instrument desemnat și eficace de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie sau într-o acoperire a unei investiții nete;

(c) activele financiare sunt reclasificate când o societate de asigurare își modifică politicile contabile în conformitate cu punctul 45 din IFRS 4.

▼B

50B. Un activ financiar căruia i se aplică punctul 50 litera (c) (cu excepția unui activ financiar de tipul descris la punctul 50D) poate fi reclasificat în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere doar în situații rare.

50C. Dacă o entitate reclasifică un activ financiar în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 50B, activul financiar trebuie reclasificat la valoarea sa justă la data reclasificării. Orice câștig sau pierdere deja recunoscut(ă) în profit sau pierdere nu trebuie reluate. Valoarea justă a activului financiar la data reclasificării devine noul său cost sau cost amortizat, după caz.

50D. Un activ financiar căruia i se aplică punctul 50 litera (c) care ar fi corespuns definiției împrumuturilor și creanțelor (dacă nu s-ar fi cerut ca activul financiar să fie clasificat drept deținut în vederea tranzacționării la recunoașterea inițială) poate fi reclasificat în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă entitatea are intenția și capacitatea de a păstra activul financiar în viitorul apropiat sau până la scadență.

50E. Un activ financiar clasificat drept disponibil în vederea vânzării care ar fi corespuns definiției împrumuturilor și creanțelor (dacă nu ar fi fost desemnat drept disponibil în vederea vânzării) poate fi reclasificat din categoria disponibil în vederea vânzării în categoria împrumuturi și creanțe dacă entitatea are intenția și capacitatea de a păstra activul financiar în viitorul apropiat sau până la scadență.

▼B

50F. Dacă o entitate reclasifică un activ financiar în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 50D sau în afara categoriei disponibil în vederea vânzării în conformitate cu punctul 50E, aceasta trebuie să reclasifice activul financiar la valoarea sa justă la data reclasificării. Pentru un activ financiar reclasificat în conformitate cu punctul 50D, orice câştig sau pierdere recunocut(ă) deja în profit sau pierdere nu trebuie reluate. Valoarea justă a activului financiar la data reclasificării devine noul său cost sau cost amortizat, după caz. Pentru un activ financiar reclasificat în afara categoriei disponibil în vederea vânzării în conformitate cu punctul 50E, orice câştig sau pierdere anterioare generat(ă) de activul respectiv care a fost recunoscut(ă) la alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 55 litera (b) trebuie contabilizat(ă) în conformitate cu punctul 54.

51. Dacă, în urma modificării intenţiei sau capacităţii, nu mai este potrivită clasificarea unei investiţii drept păstrată până la scadenţă, ea trebuie reclasificată drept disponibilă în vederea vânzării şi va fi reevaluată la valoarea justă, iar diferenţa dintre valoarea sa contabilă şi valoarea justă trebuie să fie contabilizată în conformitate cu punctul 55 litera (b).

52. De fiecare dată când vânzările sau reclasificarea unei valori mai mult decât nesemnificative a investiţiilor păstrate până la scadenţă nu îndeplinesc niciuna dintre condiţiile de la punctul 9, orice investiţii păstrate până la scadenţă rămase trebuie reclasificate drept disponibile în vederea vânzării. În cazul unor astfel de reclasificări, diferenţa dintre valoarea lor contabilă şi valoarea justă trebuie să fie contabilizată în conformitate cu punctul 55 litera (b).

53. Dacă devine disponibilă o evaluare fiabilă pentru un activ financiar sau o datorie financiară pentru care o astfel de evaluare nu a fost disponibilă înainte şi se prevede ca activul sau datoria să fie evaluat (ă) la valoarea justă dacă este disponibilă o evaluare fiabilă [a se vedea punctul 46 litera (c) şi punctul 47], activul sau datoria va fi reevaluat (ă) la valoarea justă, iar diferenţa dintre valoarea sa contabilă şi valoarea justă trebuie să fie contabilizată în conformitate cu punctul 55.

54. Dacă, în urma modificării intenţiei sau capacităţii, sau în rarele situaţii în care nu mai este disponibilă o evaluare fiabilă a valorii juste [a se vedea punctul 46 litera (c) şi punctul 47], sau din cauză că „cele două exerciţii financiare precedente" la care se face referire la punctul 9 au trecut, devine potrivită înregistrarea unei datorii financiare sau a unui activ financiar mai degrabă la cost sau la cost amortizat decât la valoarea justă, iar valoarea justă contabilizată a activului financiar sau a datoriei financiare la acea dată devine noul său cost sau cost amortizat, după caz. ►**M5** Orice câştig sau pierdere precedent(ă) care decurge din acel activ, care a fost recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 55 litera (b) trebuie să fie contabilizat(ă) după cum urmează: ◄

(a) în cazul unui activ financiar cu o dată de scadenţă fixă, pierderea sau câştigul trebuie amortizat(ă) în profit sau pierdere pe parcursul duratei de viaţă utilă rămasă a investiţiei păstrate până la scadenţă utilizând metoda dobânzii efective. Orice diferenţă dintre noul cost amortizat şi valoarea de la scadenţă trebuie, de asemenea, amortizată pe parcursul vieţii rămase a activului financiar utilizând metoda dobânzii efective, în mod similar cu amortizarea unei prime şi a unei reduceri. ►**M5** Dacă activul financiar este depreciat ulterior, orice câştig sau pierdere care a fost recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global se reclasifică din capitalurile proprii în profit sau pierdere în conformitate cu punctul 67; ◄

▼M5

(b) în cazul unui activ financiar care nu are o dată fixă de scadență, câștigul sau pierderea trebuie să fie recunoscut(ă) în profit sau pierdere atunci când activul financiar va fi vândut sau cedat în alt mod. Dacă activul financiar este ulterior depreciat, orice câștig sau pierdere anterior(anterioară) care a fost recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global este reclasificat(ă) din capitalurile proprii în profit sau pierdere în conformitate cu punctul 67.

▼B

Câștiguri și pierderi

55. Un câștig sau o pierdere rezultând dintr-o modificare a valorii juste a unui activ financiar sau a unei datorii financiare ce nu constituie parte a unei relații de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 89-102) trebuie să fie recunoscut(ă) după cum urmează.

(a) Un câștig sau o pierdere generat(ă) de un activ financiar sau de o datorie financiară clasificat(ă) drept evaluat(ă) la valoarea justă prin profit sau pierdere trebuie să fie recunoscut(ă) în profit sau pierdere.

▼M5

(b) Un câștig sau o pierdere generat(ă) de un activ financiar disponibil pentru vânzare trebuie să fie recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global, cu excepția pierderilor din depreciere (a se vedea punctele 67-70) și a câștigurilor și pierderilor din diferențele de curs valutar (a se vedea Anexa A punctul AG83), până când activul financiar este derecunoscut. În acel moment, câștigul sau pierderea cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global trebuie să fie reclasificat(ă) din capitaluri proprii în profit sau pierdere, ca ajustare din reclasificare [a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)]. Totuși, …

▼B

56. Pentru activele financiare și datoriile financiare contabilizate la cost amortizat (a se vedea punctele 46 și 47), un câștig sau o pierdere este recunoscut(ă) în profit sau pierdere atunci când activul financiar sau datoria financiară este derecunoscut(ă) sau depreciat(ă), și prin procesul de amortizare. Totuși, pentru active financiare sau pentru datorii financiare care sunt elemente acoperite împotriva riscurilor (a se vedea punctele 78-84 și apendicele A punctele AG98-AG101) contabilizarea câștigului sau pierderii trebuie să fie conformă punctelor 89-102.

57. În cazul în care o entitate recunoaște activele financiare utilizând contabilitatea la data decontării (a se vedea punctul 38 și apendicele A punctele AG53 și AG56), nu este recunoscută nicio modificare a valorii juste a activului ce urmează a fi primit pe parcursul perioadei dintre data tranzacționării și data decontării, pentru activele contabilizate la cost sau la cost amortizat (excepție făcând pierderile din depreciere). Pentru activele contabilizate la valoarea justă însă, modificarea valorii juste trebuie recunoscută în profit sau pierdere sau în capitalurile proprii, după cum este cazul, conform punctului 55.

▼B

Deprecierea și irecuperabilitatea activelor financiare

58. O entitate trebuie să evalueze la ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄ măsura în care există vreo dovadă obiectivă că un activ financiar sau un grup de active financiare este depreciat. Dacă există orice dovadă de acest fel, entitatea trebuie să aplice punctul 63 (pentru active financiare contabilizate la cost amortizat), punctul 66 (pentru active financiare contabilizate la cost) sau punctul 67 (pentru active financiare disponibile pentru vânzare) pentru a determina valoarea oricărei pierderi din depreciere.

59. Un activ financiar sau un grup de active financiare este depreciat și sunt suportate pierderi din depreciere dacă și numai dacă există dovezi obiective ale deprecierii ca rezultat al unuia sau al mai multor evenimente care au apărut după recunoașterea inițială a activului (un „eveniment care ocazionează pierderi”), și dacă acel eveniment (sau evenimente) care ocazionează pierderi are un impact asupra viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate ale activului financiar sau ale grupului de active financiare care pot fi estimate fiabil. Se poate să nu fie posibilă identificarea unui singur eveniment distinctiv care a cauzat deprecierea. Mai degrabă se poate ca efectul combinat al mai multor evenimente să fi cauzat deprecierea. Pierderile preconizate ca rezultat al unor evenimente viitoare, indiferent de cât de probabile sunt, nu sunt recunoscute. Dovezile obiective că un activ financiar sau un grup de active este depreciat includ informații care pot fi observate, care intră în atenția deținătorului activului, despre următoarele evenimente care ocazionează pierderi:

(a) dificultatea financiară semnificativă a emitentului sau a debitorului;

(b) o încălcare a contractului, de exemplu, neîndeplinirea obligației de plată a dobânzii sau principalului;

(c) creditorul, din motive economice sau juridice legate de dificultățile financiare în care se află debitorul, îi acordă debitorului o concesie pe care altminteri creditorul nu ar lua-o în considerare;

(d) devine probabil că debitorul va intra în faliment sau în altă formă de reorganizare financiară;

(e) dispariția unei piețe active pentru acel activ financiar din cauza dificultăților financiare; sau

(f) date observabile care arată că există o scădere cuantificabilă în viitoarele fluxuri de trezorerie estimate dintr-un grup de active financiare de la recunoașterea inițială a acelor active, cu toate că scăderea nu poate fi încă identificată cu activele financiare individuale din grup, inclusiv:

(i) modificări nefavorabile ale statutului plăților debitorilor din grup (de exemplu, un număr mai mare de plăți întârziate sau un număr mai mare de debitori care folosesc cărți de credit și care și-au atins limita de credit și plătesc suma minimă pe lună); sau

▼B

(ii) condiții economice naționale sau locale care sunt corelate cu neexecutarea obligațiilor privind activele din grup (de exemplu, creșterea ratei șomajului în aria geografică a debitorilor, o scădere a prețurilor proprietăților imobiliare pentru ipoteci în domeniile relevante, o scădere a prețurilor petrolului pentru împrumuturi acordate producătorilor de petrol sau modificări nefavorabile ale condițiilor economice care afectează debitorii din grup).

60. Dispariția unei piețe active din cauza faptului că instrumentele financiare ale entității nu mai sunt tranzacționate public nu constituie în sine o dovadă de depreciere. Reducerea ratingului de credit al unei entități nu constituie, în sine, dovada unei deprecieri, cu toate că aceasta poate constitui dovada unei deprecieri atunci când este luată în considerare împreună cu alte informații disponibile. O scădere a valorii juste a unui activ financiar sub costul său sau sub costul său amortizat nu constituie neapărat o dovadă de depreciere (de exemplu, o scădere în valoarea justă a unei investiții într-un instrument de datorie care rezultă dintr-o creștere a ratei dobânzii fără risc).

61. În plus față de tipurile de evenimente de la punctul 59, dovezile obiective ale deprecierii unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii includ informații privind modificările semnificative care au un efect nefavorabil și care au avut loc în mediul tehnologic, de piață, economic sau juridic în care operează emitentul, și indică faptul că s-ar putea să nu mai fie recuperat costul unei investiții în instrumentul de capitaluri proprii. O scădere semnificativă sau prelungită a valorii juste a unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii sub costul său reprezintă de asemenea o dovadă obiectivă de depreciere.

62. În anumite cazuri datele observabile necesare pentru a estima valoarea unei pierderi din deprecierea unui activ financiar pot fi limitate sau pot să nu mai fie relevante pe deplin în situațiile actuale. De exemplu, aceasta ar putea fi situația atunci când un debitor se află în dificultăți financiare și există puține informații istorice disponibile legate de debitori similari. În asemenea cazuri, o entitate își folosește raționamentul bazat pe experiență pentru a estima valoarea oricărei pierderi din depreciere. În mod similar, o entitate își utilizează raționamentul bazat pe experiență pentru a ajusta datele observabile pentru ca un grup de active financiare să reflecte situațiile actuale (a se vedea punctul AG89). Utilizarea estimărilor rezonabile este o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu le subminează fiabilitatea.

Active financiare contabilizate la cost amortizat

63. Dacă există dovezi obiective că a apărut o pierdere din deprecierea împrumuturilor și creanțelor sau a investițiilor păstrate până la scadență contabilizate la costul amortizat, valoarea pierderii este evaluată drept diferența dintre valoarea contabilă a activului și valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate (excluzând pierderile viitoare din credit care nu au fost suportate) actualizate la rata inițială a dobânzii efective a activului financiar (adică rata dobânzii efective calculată la recunoașterea inițială). Valoarea contabilă a activului trebuie redusă fie direct, fie prin utilizarea unui cont de provizion pentru depreciere. Valoarea pierderii trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

▼B

64. O entitate evaluează mai întâi măsura în care există dovezi obiective ale deprecierii, individual, pentru activele financiare care sunt în mod individual semnificative, şi apoi individual sau colectiv pentru activele financiare care nu sunt în mod individual semnificative (a se vedea punctul 59). Dacă o entitate determină că nu există nicio dovadă obiectivă de depreciere pentru un activ financiar evaluat individual, fie că este semnificativ fie că nu este, ea include activul într-un grup de active financiare care au caracteristici similare ale riscului de credit şi le evaluează pentru depreciere colectiv. Activele care sunt evaluate individual pentru depreciere şi pentru care este recunoscută, sau continuă a fi recunoscută, o pierdere din depreciere nu sunt incluse într-o evaluare colectivă a deprecierii.

65. În cazul în care, într-o perioadă ulterioară, valoarea pierderii aferente din depreciere scade, iar descreşterea poate fi corelată obiectiv cu un eveniment ce apare după ce a fost recunoscută deprecierea (cum ar fi o îmbunătăţire a ratingului de credit al debitorului), pierderea din depreciere recunoscută anterior trebuie reluată fie direct, fie prin ajustarea unui cont de provizion pentru depreciere. Reluarea nu trebuie să aibă drept rezultat o valoare contabilă a activului financiar mai mare decât valoarea ce ar fi constituit costul amortizat, dacă deprecierea nu ar fi fost recunoscută la data la care deprecierea este reluată. Valoarea reluării trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

Active financiare contabilizate la cost

66. Dacă există dovezi obiective că a apărut o pierdere din deprecierea unui instrument de capitaluri proprii necotat care nu este contabilizat la valoarea justă deoarece valoarea sa justă nu poate fi evaluată fiabil, sau din deprecierea unui activ derivat care este legat de şi trebuie decontat prin livrarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotat, valoarea pierderii din depreciere este evaluată drept diferenţa dintre valoarea contabilă a activului financiar şi valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate actualizate la rata actuală de rentabilitate de piaţă pentru active financiare similare [a se vedea punctul 46 litera (c) şi apendicele A punctele AG80 şi AG81]. Astfel de pierderi din depreciere nu trebuie reluate.

Active financiare disponibile pentru vânzare

67. Atunci când o scădere a valorii juste a unui activ financiar disponibil pentru vânzare a fost recunoscută direct în capitalurile proprii şi există dovezi obiective că activul este depreciat (a se vedea punctul 59), pierderea cumulată care a fost recunoscută direct în capitalurile proprii trebuie ►**M5** reclasificată din capital propriu în profit sau pierdere drept o ajustare din reclasificare ◄ chiar dacă activul financiar nu a fost derecunoscut.

68. Valoarea pierderii cumulate care este ►**M5** reclasificată din capital propriu în profit sau pierdere drept o ajustare din reclasificare ◄ conform punctului 67 trebuie să fie diferenţa dintre costul de achiziţie (net de orice plată a principalului şi de amortizare) şi valoarea justă actuală, minus orice pierdere din depreciere pentru acel activ financiar recunoscută anterior în profit sau pierdere.

69. Pierderile din depreciere recunoscute în profit sau pierdere pentru o investiţie într-un instrument de capitaluri proprii clasificat drept disponibil în vederea vânzării nu trebuie reluate în profit sau pierdere.

▼B

70. Dacă, într-o perioadă ulterioară, valoarea justă a unui instrument de datorie clasificat drept disponibil în vederea vânzării creşte şi acea creştere poate fi legată în mod obiectiv de un eveniment care apare după ce pierderea din depreciere a fost recunoscută în profit sau pierdere, pierderea din depreciere trebuie reluată, iar suma reluării recunoscută în profit sau pierdere.

ACOPERIREA ÎMPOTRIVA RISCURILOR

71. În cazul în care există o relaţie de acoperire împotriva riscurilor desemnată între un instrument de acoperire şi un element acoperit, aşa cum este prezentată la punctele 85-88 şi apendicele A punctele AG102-AG104, contabilizarea câştigului sau a pierderii din instrumentul de acoperire sau din elementul acoperit trebuie să respecte prevederile punctelor 89-102.

Instrumente de acoperire împotriva riscurilor

Instrumente care intră în această categorie

72. Prezentul standard nu restricţionează circumstanţele în care un instrument derivat poate fi desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor sub rezerva îndeplinirii condiţiilor de la punctul 88 sunt îndeplinite, excepţie făcând anumite opţiuni emise (a se vedea apendicele A punctul AG94). Totuşi, un activ financiar nederivat sau o datorie financiară nederivată poate fi desemnat(ă) ca instrument de acoperire numai pentru o operaţiune de acoperire împotriva riscului valutar.

▼M8

73. În sensul contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor, doar instrumentele care implică o parte din afara entităţii raportoare (adică externă grupului sau entităţii individuale care face obiectul raportării) pot fi desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor. Cu toate că entităţile individuale din cadrul unui grup consolidat sau diviziile din cadrul unei entităţi pot intra într-o tranzacţie de acoperire împotriva riscurilor cu alte entităţi din grup sau divizii din cadrul entităţii, orice tranzacţii de acest fel din cadrul grupului sunt eliminate la consolidare. De aceea, astfel de tranzacţii de acoperire împotriva riscurilor nu îndeplinesc condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situaţiile financiare consolidate ale grupului. Totuşi, ele pot îndeplini condiţiile pentru contabilitatea de acoperire în situaţiile financiare individuale sau separate ale entităţilor individuale din cadrul grupului, cu condiţia ca ele să fie externe entităţii individuale care face obiectul raportării.

▼B

Desemnarea instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor

74. În mod normal, există o singură evaluare a valorii juste a unui instrument de acoperire împotriva riscurilor în ansamblul său, iar factorii care generează modificări ale valorii juste sunt interdependenţi. Astfel, o relaţie de acoperire împotriva riscurilor este desemnată de către o entitate pentru un instrument de acoperire împotriva riscurilor în ansamblul său. Singurele excepţii permise sunt:

(a) separarea valorii intrinsece şi a valorii-timp pentru un contract pe opţiuni şi desemnarea ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar a modificării valorii intrinsece a unei opţiuni şi excluderea modificării valorii sale timp; şi

(b) separarea elementelor de dobândă de cursul de schimb la vedere al unui contract forward.

▼B

Aceste excepții sunt permise deoarece valoarea intrinsecă a opțiunii și prima contractului forward pot fi în general evaluate separat. O strategie dinamică de acoperire împotriva riscurilor care evaluează atât valoarea intrinsecă, cât și valoarea-timp a unui contract pe opțiuni poate îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.

75. O proporție a întregului instrument de acoperire împotriva riscurilor, cum ar fi 50 % din valoarea noțională, poate fi desemnată drept instrumentul de acoperire împotriva riscurilor într-o relație de acoperire împotriva riscurilor. Totuși, o relație de acoperire împotriva riscurilor nu poate fi desemnată doar pentru o parte a perioadei în care un instrument de acoperire împotriva riscurilor este încă în circulație.

76. Un singur instrument de acoperire împotriva riscurilor poate fi desemnat ca acoperire împotriva mai multor tipuri de risc cu condiția ca (a) riscurile acoperite să poată fi identificate cu claritate; (b) eficacitatea acoperirii riscurilor să poată fi demonstrată; și (c) asigurarea faptului că este posibilă o desemnare specifică a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și a diferitelor poziții de risc.

77. Două sau mai multe instrumente derivate sau diverse proporții ale lor (sau, în cazul unei acoperiri împotriva riscului de fluctuație a cursului valutar, două sau mai multe instrumente nederivate sau o proporție a lor, sau o combinare de instrumente derivate și nederivate sau proporții ale lor) pot fi considerate în combinare sau desemnate în comun ca instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, inclusiv atunci când riscul (riscurile) care apare(apar) din anumite instrumente derivate compensează acele riscuri care apar din alte instrumente derivate. Totuși, un instrument derivat de tip „collar” de dobândă sau alt instrument derivat care combină o opțiune emisă și o opțiune cumpărată nu îndeplinește condițiile unui instrument de acoperire împotriva riscurilor dacă este, de fapt, o opțiune netă emisă (pentru care se primește o primă netă). În mod asemănător, două sau mai multe instrumente (sau proporții ale lor) pot fi desemnate drept instrumentul de acoperire împotriva riscurilor doar dacă niciunul dintre ele nu este o opțiune emisă sau o opțiune netă emisă.

Elemente acoperite împotriva riscurilor

Elemente care intră în această categorie

78. Un element acoperit împotriva riscurilor poate fi un activ sau o datorie recunoscut(ă), un angajament ferm nerecunoscut, o tranzacție viitoare foarte probabilă prognozată sau o investiție netă într-o operațiune din străinătate. Elementul de acoperire poate fi (a) un singur activ, datorie, angajament ferm, o tranzacție prognozată foarte probabilă sau investiții nete în operațiuni din străinătate, sau (b) un grup de active, datorii, angajamente ferme sau tranzacții prognozate foarte probabile sau investiții nete în operațiuni din străinătate cu caracteristici de risc similare, sau (c) în acoperirea portofoliului doar împotriva riscului ratei dobânzii, o porțiune a portofoliului de active financiare sau datorii financiare care împart riscul împotriva căruia sunt acoperite.

79. Spre deosebire de împrumuturi și creanțe, o investiție păstrată până la scadență nu poate constitui un element acoperit în ceea ce privește riscul ratei dobânzii sau riscul plății în avans din cauza faptului că desemnarea unei investiții drept păstrată până la scadență necesită intenția de a păstra investiția până la data scadenței fără a ține cont de modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale unor astfel de investiții care pot fi atribuite modificărilor ratelor dobânzii. Totuși, o investiție păstrată până la scadență poate fi considerată un element acoperit în ceea ce privește riscurile aferente fluctuațiilor cursurilor de schimb valutar și riscul de credit.

▼B

►M22 80. În sensul contabilității de acoperire împotriva riscurilor, doar activele, datoriile, angajamentele ferme sau tranzacțiile prognozate foarte probabile care implică o parte externă entității pot fi desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor. Prin urmare, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor poate fi aplicată tranzacțiilor dintre entități din același grup doar în situațiile financiare separate sau individuale ale acelor entități și nu în situațiile financiare consolidate ale grupului. Ca excepție ◄, riscul valutar pentru un element monetar din interiorul grupului (de exemplu, o creanță/datorie dintre două filiale) se poate califica drept element acoperit împotriva riscului în situațiile financiare consolidate dacă are drept rezultat expunerea la pierderi sau câștiguri din diferențe de curs valutar care nu sunt eliminate pe deplin la consolidare conform IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*. Conform IAS 21, pierderile și câștigurile din cursul de schimb valutar pentru elemente monetare din interiorul grupului nu sunt pe deplin eliminate la consolidare atunci când elementul monetar din interiorul grupului este tranzacționat între două entități ale grupului care au monede funcționale diferite. De asemenea, riscul valutar al unei tranzacții prognozate din interiorul grupului care este foarte probabil a se produce poate îndeplini condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate, cu condiția ca tranzacția să fie denominată în altă monedă decât moneda funcțională a entității care inițiază tranzacția, iar riscul valutar va afecta profitul consolidat sau pierderea consolidată.

Desemnarea elementelor financiare drept elemente acoperite împotriva riscurilor

81. Dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un activ financiar sau o datorie financiară, el poate fi un element acoperit împotriva riscurilor în ceea ce privește riscurile asociate doar cu o porțiune a fluxurilor sale de trezorerie sau a valorii sale juste (cum ar fi unul sau mai multe fluxuri de trezorerie contractuale selectate sau o porțiune a lor sau un procent din valoarea justă), cu condiția ca eficiența să poată fi evaluată. De exemplu, o porțiune care poate fi identificată și evaluată separat din expunerea la rata dobânzii a unui activ purtător de dobândă sau a unei datorii purtătoare de dobândă poate fi clasificată drept riscul acoperit (cum ar fi componenta ratei dobânzii fără risc sau o rată a dobânzii de referință din expunerea totală la rata dobânzii a unui instrument financiar acoperit împotriva riscurilor).

81A În acoperirea împotriva riscurilor de expunere la rata dobânzii a valorii juste a unui portofoliu de active financiare sau de datorii financiare (și doar în cazul unei astfel de acoperiri) porțiunea acoperită poate fi desemnată mai degrabă ca o sumă într-o monedă dată (de exemplu, o sumă în dolari, euro, lire sau ranzi) decât ca o sumă de active individuale (sau datorii). Cu toate că portofoliul poate, în scopuri de gestionare a riscului, să includă active și datorii, valoarea desemnată este o valoare a activelor sau o valoare a datoriilor. Desemnarea unei valori nete care să includă active și datorii nu este permisă. Entitatea poate acoperi o porțiune din riscul privind rata dobânzii asociată cu această sumă desemnată. De exemplu, în cazul unei acoperiri a unui portofoliu care conține active care pot fi plătite în avans, entitatea poate acoperi împotriva riscurilor modificarea valorii juste care poate fi atribuită unei modificări a ratei dobânzii acoperite pe baza datelor așteptate de reevaluare mai degrabă decât pe baza celor contractuale. […]

▼B

Desemnarea elementelor nefinanciare drept elemente acoperite împotriva riscurilor

82. Dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară, atunci el trebuie desemnat ca element acoperit împotriva riscurilor (a) pentru riscuri legate de cursul valutar sau (b) în întregime pentru toate riscurile din cauza dificultății de a izola și de a evalua porțiunea corespunzătoare din modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste care poate fi atribuită riscurilor specifice, altele decât riscul valutar.

Desemnarea grupurilor de elemente drept elemente acoperite împotriva riscurilor

83. Active similare sau datorii similare trebuie agregate și acoperite împotriva riscurilor ca grup doar dacă activele individuale sau datoriile individuale din grup împart expunerea la risc care este desemnată drept acoperită. Mai mult, modificarea valorii juste care poate fi atribuită riscului acoperit pentru fiecare element individual din grup trebuie preconizată drept aproximativ proporțională cu modificarea generală a valorii juste care poate fi atribuită riscului acoperit al grupului de elemente.

84. Deoarece o entitate evaluează eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor prin compararea modificării valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie ale unui instrument de acoperire împotriva riscurilor (sau grup de instrumente similare de acoperire împotriva riscurilor) cu ale unui element acoperit împotriva riscurilor (sau grup de elemente similare acoperite împotriva riscurilor), compararea un instrument de acoperire împotriva riscurilor mai degrabă cu o poziție generală netă (de exemplu, suma netă a tuturor activelor cu rată fixă și datoriilor cu rată fixă cu date de scadență similare) decât cu un element specific acoperit împotriva riscurilor, nu îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

85. Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor recunoaște efectele compensării asupra profitului sau pierderii aferente modificărilor valorii juste a instrumentului de acoperire și a elementului acoperit împotriva riscurilor.

86. Relațiile de acoperire sunt de trei tipuri:

(a) *acoperirea valorii juste*: acoperirea expunerii la modificările valorii juste a unui activ sau a unei datorii recunoscut(e) sau a unui angajament ferm nerecunoscut, sau a unui segment identificat al unui astfel de activ, datorie sau angajament ferm ce poate fi atribuit unui risc specific și care ar putea afecta profitul sau pierderea;

(b) *acoperirea fluxurilor de trezorerie*: acoperirea expunerii la variația fluxurilor de trezorerie care (i) poate fi atribuită unui risc specific asociat cu un activ sau o datorie recunoscut(ă) (cum ar fi toate sau unele plăți de dobândă aferente creditelor cu dobândă variabilă) sau cu o tranzacție prognozată foarte probabilă, și care (ii) ar putea afecta profitul sau pierderea;

(c) *acoperirea unei investiții nete într-o operațiune din străinătate* conform definiției din IAS 21.

87. Acoperirea riscului valutar aferent unui angajament ferm poate fi contabilizată drept o acoperire a valorii juste împotriva riscului sau ca o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscului.

▼B

88. O relație de acoperire îndeplinește condițiile pentru contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor, conform punctelor 89-102 dacă și numai dacă sunt îndeplinite toate condițiile de mai jos:

(a) la inițierea operațiunii de acoperire există o desemnare și o documentație oficială privind relația de acoperire, precum și obiectivul și strategia entității de gestionare a riscului pentru a întreprinde operațiunea de acoperire împotriva riscurilor. Documentația respectivă trebuie să includă identificarea instrumentului de acoperire, elementul acoperit sau tranzacția acoperită, natura riscului care se acoperă și modul în care entitatea va efectua evaluarea eficacității instrumentului de acoperire în compensarea expunerii la modificările valorii juste a elementului acoperit sau a fluxurilor de trezorerie ce pot fi atribuite riscului acoperit;

(b) operațiunea de acoperire se preconizează a fi foarte eficace (a se vedea apendicele A punctele AG105-AG113) în procesul de compensare a modificărilor valorii juste sau fluxurilor de trezorerie aferente riscului acoperit, în concordanță cu strategia de gestionare a riscului pentru relația de acoperire respectivă;

(c) pentru operațiunile de acoperire a fluxurilor de trezorerie o tranzacție prognozată ce face obiectul operațiunii de acoperire trebuie să aibă un grad ridicat de probabilitate și trebuie să prezinte o expunere la variațiile fluxurilor de trezorerie ce ar putea, în final, afecta profitul sau pierderea;

(d) eficacitatea operațiunii de acoperire poate fi evaluată fiabil, aceasta însemnând că valoarea justă sau fluxurile de trezorerie aferente elementului acoperit care pot fi atribuite riscului acoperit și valoarea justă a instrumentului de acoperire pot fi evaluate fiabil (a se vedea punctele 46 și 47 și apendicele A punctele AG80 și AG81 pentru îndrumări privind determinarea valorii juste);

(e) operațiunea de acoperire este evaluată pe principiul continuității și determinată ca și când ar fi avut în mod real un grad înalt de eficacitate pe parcursul perioadelor de raportare financiară pentru care a fost desemnată acoperirea împotriva riscurilor.

Operațiuni de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor

89. Dacă o operațiune de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor îndeplinește condițiile prevăzute la punctul 88 pe toată durata perioadei, ea trebuie contabilizată după cum urmează:

(a) câștigul sau pierderea rezultat(ă) din reevaluarea instrumentului de acoperire la valoarea justă (pentru un instrument derivat de acoperire împotriva riscurilor) sau componenta valutară a valorii sale contabile evaluată în conformitate cu IAS 21 (pentru un instrument de acoperire împotriva riscurilor nederivat) trebuie recunoscut(ă) imediat în profit sau pierdere; și

(b) câștigul sau pierderea aferent(ă) elementului acoperit care poate fi atribuit(ă) riscului acoperit trebuie să ajusteze valoarea contabilă a elementului acoperit și trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere. Acest principiu se aplică dacă un element acoperit este, altminteri, evaluat la cost. Recunoașterea în profit sau pierdere a câștigului sau pierderii care se poate atribui riscului acoperit se aplică dacă elementul acoperit este un activ financiar disponibil pentru vânzare.

▼B

89A Pentru o acoperire a valorii juste la expunerea unei porțiuni dintr-un portofoliu de active financiare sau datorii financiare la riscul de rată a dobânzii (și doar într-o astfel de acoperire), dispoziția de la punctul 89 litera (b) poate fi îndeplinită prin prezentarea câștigului sau pierderii care poate fi atribuit(ă) elementului acoperit împotriva riscurilor fie:

(a) într-un singur element-rând separat în cadrul activelor, pentru acele perioade de timp în care se realizează reevaluarea în care elementul acoperit împotriva riscurilor este un activ; fie

(b) într-un singur element-rând separat în cadrul datoriilor, pentru acele perioade de timp în care se realizează reevaluarea în care elementul acoperit împotriva riscurilor este o datorie.

Elementele-rânduri separate la care se face referire la literele (a) și (b) de mai sus trebuie prezentate alături de activele financiare sau de datoriile financiare. Valorile incluse în aceste elemente-rânduri trebuie să fie înlăturate din ►**M5** situația poziției financiare ◄ atunci când activele sau datoriile de care sunt legate sunt derecunoscute.

90. Dacă doar anumite riscuri care pot fi atribuite unui element acoperit împotriva riscurilor sunt acoperite, modificările recunoscute ale valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor care nu sunt legate de riscul acoperit sunt recunoscute după cum se arată la punctul 55.

91. O entitate trebuie să întrerupă prospectiv contabilitatea de acoperire specificată la punctul 89 dacă:

(a) instrumentul de acoperire împotriva riscurilor expiră sau este vândut, finalizat sau exercitat (în acest scop, înlocuirea sau convertirea unui instrument de acoperire a riscurilor într-un alt instrument de acoperire a riscurilor nu constituie o expirare sau o reziliere dacă o astfel de înlocuire sau convertire face parte din strategia de acoperire împotriva riscurilor a entității pentru care s-au furnizat documente);

(b) acoperirea nu mai îndeplinește criteriile de la punctul 88 pentru a se folosi contabilitatea de acoperire; sau

(c) entitatea revocă desemnarea făcută.

92. Orice ajustare a valorii contabile a unui instrument financiar acoperit împotriva riscurilor, conform punctului 89 litera (b), pentru care este utilizată metoda dobânzii efective (sau, în cazul unei acoperiri a portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii, orice ajustare a elementului-rând separat al ►**M5** situației poziției financiare descrise ◄ la punctul 89A), trebuie amortizată în profit sau pierdere. Amortizarea poate începe imediat ce există o ajustare și nu trebuie să înceapă mai târziu de data la care elementul acoperit împotriva riscului încetează a fi ajustat pentru modificările valorii sale juste care pot fi atribuite riscului acoperit. Ajustarea este bazată pe o rată a dobânzii efective recalculată la data la care începe amortizarea. Totuși, dacă în cazul unei acoperiri a valorii juste pentru expunerea la rata dobânzii a unui portofoliu de active financiare sau datorii financiare (și doar într-un astfel de instrument de acoperire) amortizarea utilizând o rată efectivă a dobânzii recalculate nu este posibilă, ajustarea trebuie amortizată folosind metoda liniară. Ajustarea trebuie amortizată în totalitate până la data scadenței instrumentului financiar sau, în cazul unei acoperiri a unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii, până la expirarea perioadei relevante în care se realizează reevaluarea.

93. Atunci când un angajament ferm nerecunoscut este desemnat ca element acoperit împotriva riscului, modificarea ulterioară cumulată a valorii juste a angajamentului ferm care poate fi atribuită riscului acoperit este recunoscută ca activ sau datorie în câștigul sau pierderea corespunzătoare recunoscut(ă) în profit sau pierdere [a se vedea punctul 89 litera (b)]. Modificările valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscului sunt, de asemenea, recunoscute în profit sau pierdere.

▼B

94. Atunci când o entitate încheie un angajament ferm de a achiziționa un activ sau de a-și asuma o datorie care este un element acoperit împotriva riscurilor într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, valoarea contabilă inițială a activului sau a datoriei care rezultă din faptul că entitatea și-a onorat angajamentul ferm este ajustată pentru a include și modificarea cumulată a valorii juste a angajamentului ferm care poate fi atribuită riscului acoperit care a fost recunoscut în ►M5 situația poziției financiare ◄.

Operațiuni de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor

95. În cazul în care o acoperire a unui flux de trezorerie împotriva riscurilor îndeplinește condițiile de la punctul 88 pe toată durata perioadei, aceasta trebuie să fie contabilizată după cum urmează:

(a) partea de câștig sau pierdere aferentă instrumentului de acoperire ce este determinată a fi o operațiune de acoperire eficace (a se vedea punctul 88) trebuie să fie recunoscută direct în capitalurile proprii prin situația modificărilor capitalurilor proprii (a se vedea IAS 1); și

(b) partea ineficace a instrumentului de acoperire împotriva riscului din câștig sau pierdere trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

96. Mai precis, o operațiune de acoperire a unui flux de trezorerie împotriva riscului este contabilizată după cum urmează:

(a) componenta distinctă a capitalurilor proprii asociată elementului acoperit este ajustată la cea mai mică valoare dintre următoarele (în valori absolute):

(i) câștigul cumulat sau pierderea cumulată aferent(ă) elementului acoperit de la inițierea operațiunii de acoperire; și

(ii) modificarea cumulată a valorii juste (valoarea actualizată) a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate aferente elementului acoperit de la inițierea operațiunii de acoperire;

(b) orice câștig sau pierdere rămas(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire sau unei componente desemnate a acestuia (care nu reprezintă o operațiune de acoperire eficace) este recunoscut(ă) în profit sau pierdere; și

(c) dacă strategia documentată de gestionare a riscului unei entități pentru o anumită relație de acoperire exclude din evaluarea eficacității acoperirii riscurilor o componentă distinctă a câștigului sau pierderii sau a fluxurilor de trezorerie aferente instrumentului de acoperire [a se vedea punctele 74, 75 și 88 litera (a)], atunci acea componentă a câștigului sau pierderii care a fost exclusă este recunoscută în conformitate cu punctul 55.

▼M22

97. Dacă acoperirea unei tranzacții prognozate împotriva riscurilor are drept rezultat ulterior recunoașterea unui activ financiar sau a unei datorii financiare, atunci câștigurile sau pierderile asociate care au fost recunoscute la alte rezultate globale în conformitate cu punctul 95 trebuie să fie reclasificate de la capitaluri proprii în profit sau pierdere ca o ajustare de reclasificare [a se vedea IAS 1 (revizuit în 2007)] în aceeași perioadă sau aceleași perioade în care fluxurile de trezorerie acoperite preconizate afectează profitul sau pierderea (cum ar fi în perioadele în care se recunoaște venitul sau cheltuiala cu dobânda). Totuși, dacă o entitate preconizează că o parte sau toată pierderea recunoscută la alte rezultate globale nu va fi recuperată în una sau mai multe perioade viitoare, ea trebuie să reclasifice la profit sau pierdere ca ajustare de reclasificare valoarea care nu se preconizează că va fi recuperată.

▼B

98. Dacă o acoperire a unei tranzacții prognozate împotriva riscurilor are drept rezultat ulterior recunoașterea unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare, sau o tranzacție prognozată pentru un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară devine un angajament ferm pentru care se aplică contabilitatea acoperirii valorii juste împotriva riscurilor, entitatea trebuie să adopte litera (a) sau (b) de mai jos:

►M5 (a) Reclasifică câștigurile și pierderile asociate care au fost recunoscute în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 95 în profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare [a se vedea IAS 1 (revizuit în 2007)] în aceeași perioadă sau perioade în timpul căreia/cărora activul dobândit sau datoria asumată afectează profitul sau pierderea (cum ar fi perioadele în care este recunoscută cheltuiala cu amortizarea sau costul vânzărilor). Totuși, dacă o entitate se așteaptă ca toată pierderea, sau o parte din aceasta, recunoscută în alte elemente ale rezultatului global să nu fie recuperată în una sau în mai multe perioade viitoare, ea trebuie să reclasifice din capitalurile proprii în profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare valoarea care se așteaptă a nu fi recuperată.

(b) Îndepărtează câștigurile și pierderile asociate care au fost recunoscute în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 95 ◄ și le include în costul inițial sau în altă valoare contabilă a activului sau datoriei.

99. O entitate trebuie să adopte fie litera (a), fie litera (b) de la punctul 98 drept politica sa contabilă și trebuie să o aplice consecvent tuturor acoperirilor împotriva riscurilor la care se referă punctul 98.

▼M22

100. Pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, altele decât cele la care se referă punctele 97 și 98, valorile care fuseseră recunoscute la alte rezultate globale trebuie reclasificate de la capitaluri proprii în profit sau pierdere ca o ajustare de reclasificare [a se vedea IAS 1 (revizuit în 2007)] în aceeași perioadă sau aceleași perioade în care fluxurile de trezorerie prognozate acoperite afectează profitul sau pierderea (de exemplu, atunci când are loc o vânzare prognozată).

▼B

101. În oricare dintre următoarele circumstanțe o entitate trebuie să întrerupă prospectiv contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor specificată la punctele 95-100:

(a) instrumentul de acoperire împotriva riscurilor expiră sau este vândut, reziliat sau exercitat (în acest scop, înlocuirea sau convertirea unui instrument de acoperire împotriva riscurilor într-un alt instrument de acoperire împotriva riscurilor nu reprezintă o expirare sau o reziliere dacă această înlocuire sau convertire face parte din strategia documentată de acoperire împotriva riscurilor a entității). În acest caz, câștigul sau pierderea cumulat(ă) de pe urma instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare [a se vedea punctul 95 litera (a)] trebuie să rămână recunoscut(ă) separat în capitalurile proprii până la momentul la care are loc tranzacția prognozată. Atunci când aceasta are loc, se vor aplica punctele 97, 98 sau 100;

(b) acoperirea nu mai îndeplinește criteriile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la punctul 88. În acest caz, câștigul sau pierderea cumulat(ă) de pe urma instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare [a se vedea punctul 95 litera (a)] trebuie să rămână recunoscut(ă) separat în capitalurile proprii până la momentul la care are loc tranzacția prognozată. Atunci când aceasta are loc, se vor aplica punctele 97, 98 sau 100;

▼B

(c) nu se mai preconizează ca tranzacția prognozată să mai aibă loc, caz în care orice câștig sau pierdere cumulat(ă) aferent(ă) de pe urma instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare [a se vedea punctul 95 litera (a)] trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere. O tranzacție prognozată care nu mai este foarte probabilă [a se vedea punctul 88 litera (c)] poate să fie în continuare așteptată să aibă loc;

(d) entitatea revocă desemnarea. Pentru acoperirile unei tranzacții prognozate, câștigul sau pierderea cumulat(ă) de pe urma instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne recunoscut (ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era în vigoare [a se vedea punctul 95(a)] trebuie să rămână recunoscut (ă) separat în capitalurile proprii până la momentul la care are loc tranzacția prognozată sau până când aceasta nu mai este așteptată să aibă loc. Atunci când aceasta are loc, se vor aplica punctele 97, 98 sau 100. Dacă nu se mai preconizează ca tranzacția să mai aibă loc, câștigul sau pierderea cumulat(ă) care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere.

Operațiuni de acoperire a unei investiții nete împotriva riscurilor

102. Operațiunile de acoperire împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate, inclusiv o operațiune de acoperire împotriva riscurilor a unui element monetar care este contabilizat ca parte a unei investiții nete (a se vedea IAS 21), trebuie contabilizate similar acoperirilor fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor:

▼M5

(a) partea din câștig sau pierdere din instrumentul de acoperire împotriva riscurilor care este considerată a fi o acoperire eficace (a se vedea punctul 88) trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global; și

(b) partea ineficace trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

▼M11

Câștigul sau pierderea din instrumentul de acoperire împotriva riscurilor care este legat(ă) de partea eficace a acoperirii care a fost recunoscută la alte elemente ale rezultatului global trebuie reclasificată de la capitalurile proprii la profit sau pierdere, drept ajustare din reclasificare [a se vedea IAS 1 (revizuit în 2007)], în conformitate cu punctele 48-49 din IAS 21 la cedarea sau la cedarea parțială a operațiunii din străinătate.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

103. O entitate trebuie să aplice prezentul standard (inclusiv amendamentele emise în martie 2004) pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. O entitate nu trebuie să aplice prezentul standard (inclusiv amendamentele emise în martie 2004) pentru perioade anuale care încep anterior datei de 1 ianuarie 2005 decât în cazul în care ea aplică, de asemenea, IAS 32 (emis în decembrie 2003). Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

103A. O entitate trebuie să aplice amendamentul de la punctul 2 litera (j) pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRIC 5 *Drepturi la interese din fonduri de dezafectare, de reconstituire și de reabilitare a mediului* înainte de această perioadă, acest amendament trebuie aplicat pentru perioada respectivă.

▼B

103B. *Contractele de garanții financiare* (Amendamentele la IAS 39 și IFRS 4), emise în august 2005, au modificat punctul 2 literele (e) și (h), punctul 4, punctul 47 și AG4, au adăugat punctul AG4A, au adăugat o nouă definiție a contractelor de garanții financiare la punctul 9 și au eliminat punctul 3. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice amendamentele aferente la IAS 32 ([1]) și IFRS 4 în același timp.

▼M5

103C. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. Mai mult, au fost modificate punctele 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95 litera (a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4D, AG4E litera (d) subpunctul (i), AG56, AG67, AG83 și AG99B. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M12

103D. IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a eliminat punctul 2 litera (f). O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată și pentru acea perioadă anterioară.

▼M11

103E. IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraph 102. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendment shall be applied for that earlier period.

▼M6

103F. O entitate trebuie să aplice modificarea de la punctul 2 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică *Instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență și obligații ce decurg din lichidare* (amendamente la IAS 32 și IAS 1), publicat în februarie 2008, pentru o perioadă care începe anterior acestei date, modificarea de la punctul 2 trebuie aplicată pentru această perioadă anterioară.

▼M14

———————

▼M15

103G. O entitate trebuie să aplice punctele AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A și AG110B retroactiv pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică *Elemente Acoperite Eligibile* (Amendament la IAS 39) pentru o perioadă anterioară datei de 1 iulie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

([1]) Atunci când o entitate aplică IFRS 7, referirea la IAS 32 este înlocuită de referirea la IFRS 7.

▼**M14**

103H. *Reclasificarea activelor financiare* (Amendamente la IAS 39 și IFRS 7), publicat în octombrie 2008, a modificat punctele 50 și AG8 și a adăugat punctele 50B-50F. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente la 1 iulie 2008 sau ulterior acestei date. O entitate nu trebuie să reclasifice un activ financiar în conformitate cu punctele 50B, 50D sau 50E înainte de 1 iulie 2008. Orice reclasificare a activelor financiare realizată la 1 noiembrie 2008 sau ulterior acestei date trebuie să intre în vigoare doar de la data efectuării reclasificării. Orice reclasificare a activelor financiare în conformitate cu punctele 50B, 50D sau 50E nu trebuie să se aplice retroactiv înainte de 1 iulie 2008.

103I. *Reclasificarea activelor financiare – data intrării în vigoare și tranziția* (Amendamente la IAS 39 și IFRS 7), publicat în noiembrie 2008, a modificat punctul 103H. O entitate trebuie să aplice acest amendament la 1 iulie 2008 sau ulterior acestei date.

▼**M20**

103J. O entitate trebuie să aplice punctul 12, modificat de Instrumente derivate încorporate (Amendamente la IFRIC 9 și IAS 39), publicat în martie 2009, pentru perioadele anuale care se termină la 30 iunie 2009 sau ulterior acestei date.

▼**M22**

103K. Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor publicate în aprilie 2009 au modificat punctele 2 litera (g), 97, 100 și AG30 litera (g). O entitate trebuie să aplice prospectiv modificările la punctele 2 litera (g), 97 și 100 tuturor contractelor neexpirate pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. O entitate trebuie să aplice modificarea de la punctul AG30 litera (g) pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼**B**

104. Prezentul standard trebuie să fie aplicat retroactiv, cu excepția cazurilor specificate la punctele 105-108. Soldul inițial al rezultatului reportat pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată și pentru toate celelalte valori comparative trebuie să fie ajustat ca și cum prezentul standard ar fi fost întotdeauna în vigoare, cu excepția cazului în care retratarea informațiilor ar fi imposibilă. Dacă retratarea este imposibilă, atunci entitatea trebuie să prezinte acest fapt și va indica măsura în care informațiile au fost retratate.

105. Atunci când prezentul standard este aplicat pentru prima dată, unei entități i se permite să desemneze un activ financiar recunoscut anterior în profit sau pierdere drept disponibil în vederea vânzării. ►**M5** Pentru orice astfel de activ financiar entitatea trebuie să recunoască toate modificările cumulate în valoarea justă într-o componentă separată a capitalurilor proprii până la derecunoașterea sau deprecierea ulterioară, atunci când entitatea trebuie să reclasifice acel câștig sau acea pierdere cumulat(ă) din capitaluri proprii în profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare [a se vedea IAS 1 (revizuit în 2007)]. ◄ De asemenea, entitatea trebuie să:

(a) retrateze activul financiar sau datoria financiară utilizând noua desemnare în situațiile financiare comparative; și

(b) prezinte valoarea justă a activelor financiare la data desemnării și clasificarea lor și valoarea contabilă din situațiile financiare anterioare.

▼B

105A O entitate trebuie să aplice punctele 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A și AG33B și amendamentele din 2005 la punctele 9, 12 și 13 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date.

105B O entitate care aplică pentru prima dată punctele 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A și AG33B și amendamentele din 2005 la punctele 9, 12 și 13 pentru perioada sa anuală care începe anterior datei de 1 ianuarie 2006

(a) are permisiunea, atunci când aceste noi puncte modificate sunt aplicate pentru prima dată, să desemneze la valoarea justă prin profit sau pierdere orice activ financiar sau datorie financiară recunoscut(ă) anterior care îndeplinește apoi condițiile pentru o astfel de desemnare. Atunci când perioada anuală începe anterior datei de 1 septembrie 2005, astfel de desemnări trebuie să se încheie până la data de 1 septembrie 2005 și pot include, de asemenea, activele financiare și datoriile financiare recunoscute între începutul acelei perioade anuale și data de 1 septembrie 2005. Fără a aduce atingere punctului 91, orice active financiare și datorii financiare desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu acest subpunct care au fost desemnate anterior ca elemente acoperite împotriva riscurilor în relațiile contabile de acoperire a valorii juste trebuie anulată din acele relații în același timp în care sunt desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere;

(b) trebuie să prezinte valoarea justă a oricăror active financiare sau datorii financiare desemnate în conformitate cu litera (a) la data desemnării și clasificarea lor și valoarea contabilă din situațiile financiare anterioare;

(c) trebuie să anuleze desemnarea oricărui activ financiar sau datorie financiară desemnat(ă) anterior la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă nu îndeplinește condițiile pentru o astfel de desemnare în conformitate cu aceste puncte noi și modificate. Atunci când un activ financiar sau o datorie financiară va fi evaluat(ă) la costul amortizat după anularea desemnării, data anulării desemnării va fi considerată a fi data sa de recunoaștere inițială;

(d) trebuie să prezinte valoarea justă a oricăror active financiare sau datorii financiare a căror desemnare a fost anulată în conformitate cu litera (c), la data anulării desemnării, precum și noile lor clasificări.

105C O entitate care aplică pentru prima dată punctele 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A și AG33B și amendamentele din 2005 la punctele 9, 12 și 13 pentru perioada sa anuală care începe anterior sau ulterior datei de 1 ianuarie 2006

(a) trebuie să anuleze desemnarea oricărui activ financiar sau datorie financiară desemnat(ă) anterior la valoarea justă prin profit sau pierdere numai dacă nu îndeplinește condițiile pentru o astfel de desemnare în conformitate cu aceste noi puncte modificate. Atunci când un activ financiar sau o datorie financiară va fi evaluat(ă) la costul amortizat după anularea desemnării data anularea desemnării va fi considerată a fi data sa de recunoaștere inițială;

(b) nu trebuie să desemneze la valoarea justă prin profit sau pierdere orice active financiare sau datorii financiare recunoscute anterior;

(c) trebuie să prezinte valoarea justă a oricăror active financiare sau datorii financiare a căror desemnare a fost anulată în conformitate cu litera (a) la data anularea desemnării și noile lor clasificări.

▼B

105D O entitate trebuie să își retrateze situațiile financiare comparative utilizând noile desemnări de la punctul 105B sau 105C cu condiția ca, în cazul unui activ financiar, al unei datorii financiare sau al unui grup de active financiare, datorii financiare sau ambele, desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere, aceste elemente sau grupuri să fi întrunit criteriile de la punctul 9 litera (b) subpunctul (i), punctul 9 litera (b) subpunctul (ii) sau punctul 11A la începutul perioadei comparative, sau, dacă au fost dobândite după începutul perioadei comparative, să fi întrunit criteriile de la punctul 9 litera (b) subpunctul (i), punctul 9 litera (b) subpunctul (ii) sau punctul 11A la data recunoașterii inițiale.

106. Cu excepția celor permise de punctul 107, o entitate trebuie să aplice prospectiv dispozițiile de derecunoaștere de la punctele 15-37 și din apendicele A punctele AG36-AG52. În consecință, dacă o entitate a derecunoscut activele financiare în baza IAS 39 (revizuit în 2000) ca rezultat al unei tranzacții care a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2004, iar acele active nu ar fi fost recunoscute în baza prezentului standard, ea nu trebuie să recunoască acele active.

107. Fără a aduce atingere punctului 106, o entitate poate aplica dispozițiile de derecunoaștere de la punctele 15-37 și din apendicele A punctele AG36-AG52 retroactiv de la o dată la alegerea entității, cu condiția ca informațiile necesare pentru aplicarea IAS 39 activelor și datoriilor derecunoscute ca rezultat al tranzacțiilor trecute să fi fost obținute la momentul contabilizării inițiale a acelor tranzacții.

107A Fără a aduce atingere punctului 104, o entitate poate să aplice dispozițiile din ultima propoziție a punctului AG76 și punctul AG76A într-una dintre următoarele modalități:

(a) prospectiv, tranzacțiilor încheiate după 25 octombrie 2002; sau

(b) prospectiv, tranzacțiilor încheiate după 1 ianuarie 2004.

▼M5

108. O entitate nu trebuie să ajusteze valoarea contabilă a activelor nefinanciare și a datoriilor nefinanciare pentru a exclude câștigurile și pierderile legate de acoperirile împotriva riscurilor aferente fluxurilor de trezorerie care au fost incluse în valoarea contabilă înainte de începutul exercițiului financiar în care prezentul standard a fost aplicat pentru prima dată. La începutul perioadei financiare în care prezentul standard a fost aplicat pentru prima dată, orice valoare recunoscută în afara profitului sau pierderii (în alte elemente ale rezultatului global sau direct în capitalurile proprii) pentru o acoperire împotriva riscurilor a unui angajament ferm care, în baza prezentului standard, este contabilizată ca o acoperire a valorii juste, trebuie să fie reclasificată ca activ sau datorie, cu excepția unei acoperiri împotriva riscului valutar care continuă să fie tratată ca acoperire a fluxurilor de trezorerie.

▼B

108A. O entitate trebuie să aplice ultima propoziție de la punctul 80 și punctele AG99A și AG99B pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate a desemnat ca element acoperit împotriva riscurilor o tranzacție externă prognozată care

(a) este denominată în moneda funcțională a entității care încheie tranzacția;

▼B

(b) generează o expunere care va avea un efect asupra profitului sau pierderii consolidate (adică este denominată în altă monedă decât moneda de prezentare a grupului); și

(c) ar fi îndeplinit condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor dacă nu ar fi denominată în moneda funcțională a entității care o încheie,

ea ar putea aplica contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate din perioada (perioadele) anterioare datei aplicării ultimei propoziții de la punctul 80 și a punctelor AG99A și AG99B.

108B. O entitate nu trebuie să aplice punctul AG99B informațiilor comparative legate de perioadele anterioare datei aplicării ultimei propoziții de la punctul 80 și punctului AG99A.

▼M22

108C. Punctele 9, 73 și AG8 au fost modificate, iar punctul 50A a fost adăugat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. Punctul 80 a fost modificat de *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. O entitate trebuie să aplice modificările de la punctele 9 și 50A de la data și în modul în care a aplicat modificările din 2005 descrise la punctul 105A. Aplicarea anterioară a tuturor modificărilor este permisă. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

109. Prezentul standard înlocuiește IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* revizuit în octombrie 2000.

110. Prezentul standard și Îndrumările de implementare care îl însoțesc înlocuiesc Îndrumările de implementare emise de Comitetul pentru Îndrumări de Implementare al IAS 39, înființat de fostul IASC.

Apendicele A

Îndrumări de aplicare

Acest apendice este parte integrantă din prezentul standard.

DOMENIU DE APLICARE (punctele 2-7)

AG1 Anumite contracte prevăd o plată bazată pe variabile climatice, geologice sau pe alte variabile fizice. (Cele bazate pe variabile climatice sunt numite uneori „derivate în funcție de vreme”). Dacă acele contracte nu intră sub incidența IFRS 4, atunci ele intră sub incidența prezentului standard.

AG2 Prezentul standard nu modifică dispozițiile legate de planurile de beneficii ale angajaților care se conformează cu IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii* și contractele de redevență pe baza volumului de vânzări sau a veniturilor din servicii care sunt contabilizate în baza IAS 18.

▼B

AG3 Uneori, o entitate face ceea ce ea consideră drept „investiții strategice” în instrumentele de capitaluri proprii emise de o altă entitate, cu intenția de a stabili sau de a menține o relație de exploatare pe termen lung cu entitatea în care se face investiția. Entitatea-investitor utilizează IAS 28 pentru a determina dacă metoda contabilă a punerii în echivalență este potrivită pentru o astfel de investiție. Similar, entitatea-investitor utilizează IAS 31 pentru a determina dacă metoda consolidării proporționale sau cea a punerii în echivalență este corespunzătoare pentru o astfel de investiție. Dacă nici metoda punerii în echivalență, nici cea a consolidării proporționale nu sunt potrivite, entitatea aplică prezentul standard acelei investiții strategice.

AG3A Prezentul standard se aplică activelor financiare și datoriilor financiare ale asigurătorilor, altele decât drepturile și obligațiilor pe care punctul 2 litera (e) le exclude din cauză că acestea rezultă din contractele care intră sub incidența IFRS 4.

AG4 Contractele de garanții financiare pot lua diferite forme legale, cum ar fi o garanție, unele tipuri de acreditive, un contract de neexecutare a creditului sau un contract de asigurare. Tratamentul lor contabil nu depinde de forma lor legală. Următoarele sunt exemple de tratament adecvat [a se vedea punctul 2 litera (e)]:

(a) deși un contract de garanție financiară corespunde definiției contractului de asigurare din IFRS 4 dacă riscul transferat este important, emitentul aplică prezentul standard. Totuși, dacă emitentul a arătat anterior explicit că el consideră astfel de contracte drept contracte de asigurări și a utilizat contabilitatea aplicabilă contractelor de asigurări, emitentul poate alege să aplice fie prezentul standard, fie IFRS 4 pentru astfel de contracte de garanții financiare. Dacă se aplică prezentul standard, punctul 43 impune emitentului să recunoască un contract de garanție financiară inițial la valoarea justă. Dacă contractul de garanție financiară a fost emis către o parte neafiliată într-o tranzacție individuală desfășurată în condiții obiective, este probabil ca valoarea sa justă la început să fie egală cu prima primită, numai în cazul în care nu există probe contrare. Ca urmare, dacă contractul de garanție financiară nu a fost desemnat la început la valoarea justă prin profit sau pierdere sau dacă nu se aplică punctele 29-37 și AG47-AG52 (atunci când un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere sau se aplică abordarea de implicare continuă), emitentul îl evaluează la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și

(ii) valoarea recunoscută inițial, minus, acolo unde este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18 [a se vedea punctul 47 litera (c)];

(b) unele garanții legate de creditare, ca o precondiție de plată, nu impun ca deținătorul să fie expus și să suporte o pierdere atunci când debitorul nu reușește să facă plățile la timp pentru activul garantat. Un exemplu de astfel de garanție este atunci când se solicită plăți ca răspuns la modificările ratingului de credit specificat sau a indicelui de credit. Astfel de garanții nu sunt contracte de garanție financiară conform definiției din prezentul standard și nu sunt contracte de asigurări, conform definiției din IFRS 4. Astfel de garanții sunt instrumente financiare derivate, în cazul lor emitentul aplicând prezentul standard;

▼B

(c) dacă un contract de garanție financiară a fost emis în legătură cu vânzarea de bunuri, emitentul aplică IAS 18 pentru a determina momentul în care va recunoaște veniturile din garanții și când din vânzarea de bunuri.

AG4A Afirmațiile conform cărora un emitent consideră contractele drept contracte de asigurări se găsesc în mod tipic în toate comunicările emitentului cu clienții și cu organismele de reglementare, în contracte, în documentația de afaceri și în situațiile financiare. Mai mult, contractele de asigurări fac adesea obiectul dispozițiilor contabile distincte față de dispozițiile pentru alte tipuri de tranzacții, cum ar fi contractele emise de bănci sau de companiile comerciale. În astfel de cazuri, situațiile financiare ale emitentului includ în mod tipic o declarație că emitentul a utilizat acele dispoziții contabile.

DEFINIȚII (punctele 8 și 9)

Desemnarea la valoarea justă prin profit sau pierdere

AG4B Punctul 9 din prezentul standard permite unei entități să desemneze un activ financiar, o datorie financiară sau un grup de instrumente financiare (active financiare, datorii financiare sau ambele) la valoarea justă prin profit sau pierdere, cu condiția ca acționând astfel să rezulte informații mai relevante.

AG4C Decizia unei entități de a desemna un activ financiar sau o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere este similară unei alegeri a politicii contabile (deși, spre deosebire de alegerea politicii contabile, nu se impune aplicarea consecventă pentru toate tranzacțiile similare). Atunci când o entitate face o astfel de alegere, punctul 14 litera (b) din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* prevede ca politica aleasă să aibă drept rezultat situații financiare care să ofere informații mai fiabile și mai relevante despre efectele tranzacțiilor, despre alte evenimente și condiții privind poziția financiară a entității, despre performanța financiară sau despre fluxurile de trezorerie. În cazul desemnării la valoarea justă prin profit sau pierdere, punctul 9 stabilește cele două circumstanțe în care se îndeplinește cerința de a furniza mai multe informații relevante. Prin urmare, pentru a alege o astfel de desemnare în conformitate cu punctul 9 entitatea trebuie să demonstreze că se găsește într-unul (sau ambele) din cazurile respective.

Punctul 9 litera (b) subpunctul (i): Desemnarea elimină sau reduce în mod semnificativ o inconsecvență de evaluare sau de recunoaștere care ar putea apărea altminteri

AG4D Conform IAS 39, evaluarea unui activ financiar sau a unei datorii financiare și clasificarea modificărilor recunoscute ale valorii sale sunt determinate de clasificarea elementului și de măsura în care elementul face parte dintr-o relație desemnată de acoperire împotriva riscurilor. Aceste dispoziții pot genera o inconsecvență de evaluare sau de recunoaștere (numită uneori „o neconcordanță contabilă”) atunci când, de exemplu, în absența desemnării la valoarea justă prin profit sau pierdere, un activ financiar ar fi clasificat drept disponibil în vederea vânzării (cu majoritatea modificărilor valorii juste recunoscute direct la capitaluri proprii) și o datorie pe care entitatea o consideră legată va fi evaluată la costul amortizat (cu modificări ale valorii juste nerecunoscute). În astfel de cazuri, o entitate poate ajunge la concluzia că situațiile sale financiare vor furniza informații mai relevante dacă atât activul, cât și datoria au fost clasificate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼B

AG4E Următoarele exemple arată când poate fi respectată această condiție. În toate cazurile, o entitate poate utiliza această condiție pentru desemnarea activelor financiare sau a datoriilor financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere numai dacă respectă principiul de la punctul 9 litera (b) subpunctul (i).

(a) O entitate are datorii ale căror fluxuri de trezorerie se bazează contractual pe performanța activelor care altminteri ar fi clasificate drept disponibile în vederea vânzării. De exemplu, un asigurător poate avea datorii care conțin o caracteristică de participare discreționară care plătesc beneficii pentru veniturile realizate și/sau nerealizate ale fondului specificat de active ale asigurătorului. Dacă evaluarea acestor datorii reflectă prețurile curente de pe piață, clasificarea activelor la valoarea justă prin profit sau pierdere înseamnă că modificările valorii juste a activelor financiare sunt recunoscute în profit sau pierdere în aceeași perioadă cu modificările aferente ale valorii juste a datoriilor.

(b) O entitate are datorii din contracte de asigurare a căror evaluare încorporează informații curente (permise de IFRS 4, punctul 24) și active financiare pe care le consideră legate și care altminteri ar fi clasificate drept disponibile în vederea vânzării sau evaluate la costul amortizat.

(c) O entitate are active financiare, datorii financiare sau ambele care împart un risc, cum ar fi riscul ratei dobânzii, care generează modificări opuse ale valorii juste care tind să se compenseze reciproc. Totuși, numai unele dintre instrumente vor fi evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere (adică sunt instrumente financiare derivate sau sunt clasificate drept deținute în vederea tranzacționării). +ar putea întâmpla, de asemenea, ca cerințele din contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor să nu fie respectate, de exemplu, din cauza neîndeplinirii cerințelor privind eficacitatea de la punctul 88.

(d) O entitate are active financiare, datorii financiare sau ambele care împart un risc, cum ar fi riscul ratei dobânzii, care generează modificări opuse ale valorii juste tinzând să se compenseze reciproc, iar entitatea nu consideră că îndeplinesc condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor deoarece nici unul dintre instrumente nu este un instrument financiar derivat. Mai mult, în absența contabilității de acoperire împotriva riscurilor există o inconsecvență semnificativă în recunoașterea câștigurilor și pierderilor. De exemplu:

(i) entitatea a finanțat un portofoliu de active cu rată fixă care, altminteri, ar fi clasificate drept disponibile în vederea vânzării cu obligațiuni cu rată fixă ale căror modificări ale valorii juste tind să se compenseze reciproc. Raportarea atât a activelor, cât și a obligațiunilor la valoarea justă prin profit sau pierdere corectează inconsecvența care ar rezulta altminteri din evaluarea activelor la valoarea justă cu ►M5 modificările recunoscute în alte elemente ale rezultatului global ◄ și cu obligațiunile la costul amortizat;

▼B

(ii) entitatea a finanțat un grup specific de împrumuturi prin emiterea unor obligațiuni tranzacționate ale căror modificări ale valorii juste tind să se compenseze reciproc. Dacă, în plus, entitatea cumpără și vinde în mod regulat obligațiunile, dar rareori, dacă o face vreodată, cumpără și vinde împrumuturile, raportarea atât a împrumuturilor, cât și a obligațiunilor la valoarea justă prin profit sau pierdere elimină inconsecvența plasării în timp a recunoașterii câștigurilor și pierderilor care altminteri ar rezulta din evaluarea lor atât la costul amortizat, cât și la recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi de fiecare dată când se răscumpără o obligațiune.

AG4F În cazuri asemănătoare celor descrise la punctul precedent, desemnarea, la recunoașterea inițială, a activelor financiare și datoriilor financiare care nu sunt evaluate altminteri la valoarea justă prin profit sau pierdere poate elimina sau reduce semnificativ inconsecvența de evaluare sau de recunoaștere și poate produce informații mai relevante. În scopuri practice, entitatea nu trebuie să abordeze toate activele și datoriile generând o inconsecvență de evaluare sau de recunoaștere exact în același timp. Este permisă o întârziere rezonabilă cu condiția ca fiecare tranzacție să fie desemnată la valoarea justă prin profit sau pierdere la recunoașterea sa inițială și în acel moment se preconizează că vor avea loc toate tranzacțiile rămase.

AG4G Nu se acceptă desemnarea numai a unora dintre activele financiare și dintre datoriile financiare care poate avea ca rezultat o inconsecvență a valorii juste prin profit sau pierdere dacă prin acest lucru nu se elimină sau se reduce în mod semnificativ inconsecvența și, prin urmare, nu se obțin mai multe informații relevante. Totuși, ar fi acceptabil să se desemneze numai un număr de active financiare similare sau de datorii financiare similare dacă prin acest lucru se obține o reducere semnificativă (și posibil o reducere mai mare decât prin alte desemnări permise) a inconsecvenței. De exemplu, să presupunem că o entitate are un număr de datorii financiare similare care însumează 100 u. m. ([1]) și un număr de active financiare similare care însumează 50 u.m., dar care sunt evaluate pe baze diferite. Entitatea poate reduce în mod semnificativ inconsecvența de evaluare prin desemnarea la recunoașterea inițială a tuturor activelor, dar numai a unora dintre datorii (de exemplu, datoriile individuale cu un total combinat de 45 u.m.) la valoarea justă prin profit sau pierdere. Totuși, deoarece desemnarea la valoarea justă prin profit sau pierdere poate fi aplicată numai întregului instrument financiar, entitatea din acest exemplu trebuie să desemneze una sau mai multe datorii în ansamblul lor. Ea nu poate desemna nici o componentă a unei datorii (de exemplu, modificările valorii care se pot atribui nu numai unui singur risc, cum ar fi modificările într-o rată a dobânzii de bază) și nici o proporție (adică procent) dintr-o datorie.

Punctul 9 litera (b) subpunctul (ii): Un grup de active financiare, de datorii financiare sau ambele este gestionat, iar performanța este evaluată pe baza valorii juste, în conformitate cu o gestionare documentată a riscului sau cu o strategie de investiții

AG4H O entitate poate gestiona și evalua performanța unui grup de active financiare, de datorii financiare sau ambele astfel încât evaluarea acelui grup la valoarea justă prin profit sau pierdere să genereze informații mai relevante. Accentul în acest caz se pune pe modalitatea în care entitatea gestionează și evaluează performanța, și nu asupra naturii instrumentelor sale financiare.

([1]) În prezentul standard, valorile monetare sunt denominate în „unități monetare” (u.m.).

▼B

AG4I Următoarele exemple arată când ar putea fi respectată această condiție. În toate cazurile, o entitate poate utiliza această condiție pentru desemnarea activelor financiare sau a datoriilor financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere numai dacă respectă principiul de la punctul 9 litera (b) subpunctul (ii).

(a) Entitatea este o organizație cu capital în asociere, un fond mutual, o unitate de investiții cu fonduri variabile sau o entitate similară a cărei activitate este investirea în active financiare pentru a obține profit din rentabilitatea lor totală sub formă de dobândă sau dividende și modificări ale valorii juste. IAS 28 și IAS 31 permit ca astfel de investiții să fie excluse din aria lor de aplicabilitate cu condiția ca ele să fie evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. O entitate poate aplica aceeași politică contabilă și altor investiții gestionate pe baza veniturilor totale, dar asupra cărora influența sa este insuficientă pentru ca ele să intre sub incidența IAS 28 sau IAS 31.

(b) Entitatea are active financiare și datorii financiare care împart unul sau mai multe riscuri și aceste riscuri sunt gestionate și evaluate pe baza valorii juste, în conformitate cu o politică documentată de gestionare a activelor și datoriilor. Un exemplu ar putea fi o entitate care a emis „produse structurate” care conțin multiple instrumente derivate încorporate și gestionează riscurile rezultante pe baza valorii juste, utilizând o combinație de instrumente financiare derivate și nederivate. Un exemplu similar ar putea fi o entitate care inițiază împrumuturi cu rată fixă a dobânzii și gestionează riscul ratei dobânzii de referință rezultat utilizând o combinație de instrumente financiare derivate și nederivate.

(c) Entitatea este un asigurător care deține un portofoliu de active financiare, gestionează acest portofoliu pentru a-i maximiza rentabilitatea totală (adică dobânzile sau dividendele și modificările valorii juste) și își evaluează performanța pe această bază. Portofoliul poate fi deținut pentru susținerea datoriilor specifice, a capitalurilor proprii sau a ambelor. Dacă portofoliul este deținut pentru susținerea datoriilor specifice, condiția de la punctul 9 litera (b) subpunctul (ii) poate fi întrunită pentru active indiferent dacă asigurătorul gestionează și evaluează datoriile pe baza valorii juste. Condiția de la punctul 9 litera (b) subpunctul (ii) poate fi respectată atunci când obiectivul asigurătorului este de a maximiza rentabilitatea totală a activelor pe termen mai lung, indiferent dacă valorile plătite deținătorilor contractelor participante depind de alți factori, cum ar fi valoarea câștigurilor realizate într-o perioadă mai scurtă (de exemplu, un an) sau sunt de competența exclusivă a asigurătorului.

AG4J Așa cum s-a arătat mai sus, această condiție se bazează pe modalitatea în care entitatea gestionează și evaluează performanța grupului de instrumente financiare în cauză. Prin urmare (supusă dispoziției de desemnare la recunoașterea inițială), o entitate care desemnează instrumentele financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere pe baza acestei condiții trebuie să desemneze astfel și toate instrumentele financiare eligibile care sunt gestionate și evaluate împreună.

▼B

AG4K Documentația strategiei unei entități nu trebuie să fie extinsă, ci trebuie să fie suficientă pentru a demonstra respectarea punctului 9 litera (b) subpunctul (ii). O astfel de documentație nu este solicitată pentru fiecare element în parte și se poate face pe baza portofoliului. De exemplu, dacă sistemul de gestionare a performanței unui departament – aprobat de personalul-cheie din conducerea entității – demonstrează în mod clar că performanța sa este evaluată pe baza rentabilității totale, nu se mai solicită o documentație suplimentară pentru a demonstra respectarea punctului 9 litera (b) subpunctul (ii).

Rata dobânzii efective

AG5 În anumite cazuri, activele financiare sunt dobândite cu o reducere semnificativă care reflectă pierderile din credit suportate. Entitățile includ astfel de pierderi din credit suportate în fluxurile de trezorerie estimate atunci când se calculează rata dobânzii efective.

AG6 Atunci când aplică metoda dobânzii efective, o entitate amortizează în general orice onorarii, puncte plătite sau primite, costuri ale tranzacției și alte prime sau reduceri incluse în calculul ratei dobânzii efective pe durata de viață preconizată a instrumentului. Cu toate acestea, este utilizată o perioadă mai scurtă dacă aceasta este perioada de care se leagă onorariile, punctele plătite sau primite, costurile tranzacției și primele sau reducerile. Acesta va fi cazul atunci când variabilei de care se leagă onorariile, punctele plătite sau primite, costurile tranzacției și primele sau reducerile îi este restabilit prețul la ratele pieței înainte de scadența preconizată a instrumentului. Într-un astfel de caz, perioada corespunzătoare de amortizare este perioada până la următoarea dată de reevaluare. De exemplu, dacă o primă sau o reducere aferentă unui instrument cu o rată fluctuantă reflectă dobânda care a fost angajată pentru instrument începând cu momentul de la care dobânda a fost plătită ultima dată sau modificările ratelor pieței din momentul în care rata fluctuantă a dobânzii a fost restabilită la ratele pieței, acesta va fi amortizat la următoarea dată la care dobânda fluctuantă este restabilită la ratele pieței. Aceasta pentru că prima sau reducerea se leagă de perioada următoarei date a restabilirii dobânzii deoarece, la acea dată, variabila de care este legată prima sau reducerea (adică ratele dobânzii) este restabilită la ratele pieței. Dacă, totuși, prima sau reducerea rezultă dintr-o modificare a marjei de credit peste rata fluctuantă specificată în instrument sau peste alte variabile care nu sunt restabilite la ratele pieței, acesta este amortizat pe durata de viață preconizată a instrumentului.

AG7 Pentru activele financiare cu rată fluctuantă și pentru datoriile financiare cu rată fluctuantă, reestimarea periodică a fluxurilor de trezorerie pentru a reflecta mișcările ratelor de piață ale dobânzii modifică rata efectivă a dobânzii. Dacă un activ financiar cu rată fluctuantă sau o datorie financiară cu rată fluctuantă este recunoscut (ă) inițial la o valoare egală cu principalul de încasat sau de plată la scadență, reestimarea plăților viitoare de dobânzi nu are în mod normal niciun efect semnificativ asupra valorii contabile a activului sau a datoriei.

▼M8

AG8 Dacă o entitate își revizuiește estimările de plăți sau încasări, entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a activului financiar sau a datoriei financiare (sau a grupului de instrumente financiare) pentru a reflecta fluxurile de trezorerie estimate reale și revizuite. Entitatea recalculează valoarea contabilă prin calcularea valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate la rata dobânzii efective inițiale a instrumentului financiar sau, dacă este cazul, la rata dobânzii efective revizuite, calculată în conformitate cu punctul 92. Ajustarea este recunoscută în profit sau pierdere ca venit sau cheltuială. Dacă un activ financiar este reclasificat în conformitate

▼M8

cu punctele 50B, 50D sau 50E și entitatea mărește ulterior estimările încasărilor viitoare în numerar ca urmare a recuperabilității crescute a respectivelor încasări în numerar, efectul respectivei măriri trebuie recunoscut mai degrabă ca o ajustare la rata dobânzii efective de la data schimbării estimării decât ca o ajustare la valoarea contabilă a activului la data modificării estimării.

▼B

Instrumente derivate

AG9 Exemple tipice de instrumente derivate sunt contractele futures și forward, swap și de opțiuni. Un instrument derivat are în general o valoare nominală, care este o valoare monetară, un număr de acțiuni, un număr de unități de greutate sau volum, sau alte unități specificate în contract. Cu toate acestea, un instrument derivat nu impune deținătorului sau emitentului să investească sau să primească valoarea nominală la începutul contractului. În schimb, un instrument derivat ar putea impune o plată fixă sau plata unei sume care se poate modifica (dar nu proporțional cu o modificare a activului-suport) drept rezultat al unui anumit eveniment viitor care nu este legat de o valoare nominală. De exemplu, un contract poate impune o plată fixă de 1 000 u.m. ([1]) dacă LIBOR pe șase luni crește cu 100 de puncte de bază. Un astfel de contract este un instrument derivat chiar dacă o valoare nominală nu este specificată.

AG10 Definiția unui instrument derivat în prezentul standard include contractele care sunt decontate brut prin livrarea elementului suport (de exemplu, un contract forward de cumpărare a unui instrument de datorie cu rată fixă). O entitate poate avea un contract de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontat net în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare (de exemplu, un contract de cumpărare sau vânzare a unei mărfi la un preț fix la o dată viitoare). Un astfel de contract intră sub incidența prezentului standard, cu excepția cazului în care el a fost încheiat și continuă să fie deținut în scopul livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare (a se vedea punctele 5-7).

AG11 Una dintre caracteristicile definitorii ale unui instrument derivat este aceea că el are o investiție inițială netă care este mai mică decât s-ar impune pentru alte tipuri de contracte de la care s-ar aștepta să aibă o reacție similară la modificările factorilor de piață. Un contract pe opțiuni corespunde acelei definiții deoarece prima este mai mică decât investiția care ar fi necesară pentru obținerea instrumentului financiar suport de care este legată opțiunea. Un swap valutar care necesită un schimb inițial de diverse monede cu valori juste egale corespunde definiției deoarece are o investiție inițială netă zero.

AG12 O cumpărare sau o vânzare standard dă naștere unui angajament cu preț fix între data tranzacționării și data decontării care corespunde definiției unui instrument derivat. Cu toate acestea, din cauza duratei scurte a angajamentului, nu este recunoscut ca instrument financiar derivat. Mai degrabă prezentul standard tratează contabilizarea specială a acestor contracte standard (a se vedea punctele 38 și AG53-AG56).

([1]) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.).

▼B

AG12A Definiția unui instrument derivat se referă la variabilele nefinanciare care nu sunt specifice unei părți din contract. Acestea includ un indice de pierderi cauzate de cutremure într-o anumită regiune și un indice de temperatură într-un anumit oraș. Variabilele nefinanciare specifice unei părți la contract includ producerea sau neproducerea unui incendiu care deteriorează sau distruge un activ al unei părți la contract. O modificare a valorii juste a unui activ nefinanciar este specifică proprietarului dacă valoarea justă reflectă nu doar modificările prețurilor pieței pentru acest fel de active (o variabilă financiară), ci și starea unui anumit activ nefinanciar deținut (o variabilă nefinanciară). De exemplu, dacă o garanție a valorii reziduale a unei anumite mașini expune garantul la riscul modificărilor stării fizice a mașinii, modificarea acelei valori reziduale este specifică proprietarului mașinii.

Costurile tranzacției

AG13 Costurile tranzacției includ onorariile și comisioanele plătite agenților (inclusiv angajaților care acționează ca agenți de vânzări), consilierilor, brokerilor și dealerilor, cotizațiile plătite agențiilor de reglementare și comisiilor de valori mobiliare, și impozitele și taxele de transfer. Costurile tranzacției nu includ prime sau reduceri de datorie, costuri de finanțare sau costuri interne administrative sau de deținere.

Activele financiare și datoriile financiare deținute în vederea tranzacționării

AG14 Tranzacționarea reflectă în general cumpărarea și vânzarea activă și frecventă, iar instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării sunt utilizate în general cu obiectivul de a genera profit din fluctuațiile pe termen scurt ale prețului sau marjei dealerului.

AG15 Datoriile financiare deținute în vederea tranzacționării includ:

(a) datoriile derivate care nu sunt contabilizate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor;

(b) obligațiile de a livra active financiare împrumutate de un vânzător „short” (adică o entitate care vinde active financiare pe care le-a împrumutat și pe care nu le deține încă);

(c) datoriile financiare care sunt suportate cu intenția de a le reachiziționa în viitorul apropiat (de exemplu, un instrument cotat de datorie pe care emitentul îl poate răscumpăra în viitorul apropiat în funcție de modificările valorii sale juste); și

(d) datoriile financiare care fac parte dintr-un portofoliu de instrumente financiare identificate care sunt gestionate împreună și pentru care există dovada unui tipar recent de încasare a profitului pe termen scurt.

Faptul că o datorie este utilizată pentru a finanța activități de tranzacționare nu face în sine ca acea datorie să fie una care este deținută în vederea tranzacționării.

Investiții păstrate până la scadență

AG16 O entitate nu are intenția pozitivă de a păstra până la scadență o investiție într-un activ financiar cu o scadență fixă dacă:

(a) entitatea intenționează să păstreze activul financiar pentru o perioadă nedeterminată;

▼B

(b) entitatea este gata să vândă activul financiar (cu excepția cazului în care situația apare ca o situație care este nerecurentă și care nu ar fi putut fi anticipată rezonabil de către entitate) ca răspuns la modificările ratelor dobânzii sau ale riscurilor pieței, ca răspuns la nevoile de lichidități, la modificările disponibilității și randamentului investițiilor alternative, la modificările surselor de finanțare și la condițiile sau modificările riscului valutar; sau

(c) emitentul are dreptul de a deconta activul financiar la o valoare semnificativ mai mică decât costul său amortizat.

AG17 Un instrument de datorie cu o rată a dobânzii variabilă poate îndeplini criteriile unei investiții păstrate până la scadență. Instrumentele de capitaluri proprii nu pot fi investiții păstrate până la scadență fie pentru că au o durată de viață nedeterminată (cum sunt acțiunile ordinare), fie pentru că sumele pe care deținătorul le poate primi pot varia într-o manieră care nu este predeterminată (cum ar fi opțiunile pe acțiuni, warrantele și drepturile similare). În ceea ce privește definiția investițiilor păstrate până la scadență, plățile fixe sau determinabile și scadența fixă înseamnă că un contract definește sumele și datele de plată pentru deținător, cum sunt plățile dobânzii și principalului. Un risc semnificativ de neplată nu împiedică o clasificare a unui activ financiar drept investiție păstrată până la scadență, atâta vreme cât plățile sale contractuale sunt fixe sau determinabile, iar celelalte criterii pentru acea clasificare sunt îndeplinite. Dacă termenii unui instrument de datorie perpetuă abordează plățile de dobânzi pe o perioadă nedeterminată, atunci instrumentul nu poate fi clasificat drept păstrat până la scadență deoarece nu există nici o dată de scadență.

AG18 Criteriile pentru clasificarea drept investiții păstrate până la scadență sunt îndeplinite pentru un activ financiar care este răscumpărabil înainte de scadență de către emitent dacă deținătorul intenționează și este capabil să îl păstreze până ce este răscumpărat sau până la scadență, și dacă deținătorul și-ar recupera în mare parte valoarea contabilă. Opțiunea call a emitentului, dacă este exercitată, un face decât să accelereze scadența activului. Cu toate acestea, dacă activul financiar este răscumpărabil înainte de scadență pe o bază care ar face ca deținătorul să nu își recupereze cea mai mare parte din valoarea contabilă, activul financiar nu poate fi clasificat drept investiție păstrată până la scadență. Entitatea ia în considerare orice primă plătită și orice costuri de tranzacție capitalizate în a determina măsura în care valoarea contabilă ar fi recuperată în cea mai mare parte.

AG19 Un activ financiar care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență (adică deținătorul are dreptul de a impune emitentului să ramburseze sau să răscumpere activul financiar înainte de scadență) nu poate fi clasificat drept investiție păstrată până la scadență deoarece faptul de a plăti pentru o caracteristică put a unui activ financiar nu este consecvent cu exprimarea unei intenții de a păstra activul financiar până la scadență.

AG20 Pentru majoritatea activelor financiare, valoarea justă este o măsură mai potrivită decât costul amortizat. Clasificarea în funcție de păstrarea până la scadență este o excepție, dar numai dacă entitatea are intenția pozitivă și capacitatea de a păstra investiția până la scadență. Atunci când activitățile unei entități pun la îndoială intenția și capacitatea sa de a păstra astfel de investiții până la scadență, punctul 9 împiedică utilizarea excepției pe o perioadă rezonabilă de timp.

▼B

AG21 Un scenariu al unui dezastru care este doar puțin probabil, cum ar fi o spargere la o bancă sau o altă situație care afectează un asigurător, nu este un aspect luat în analiză de o entitate atunci când aceasta decide dacă are sau nu intenția pozitivă și capacitatea de a păstra investiția până la scadență.

AG22 Vânzările anterioare scadenței ar putea îndeplini condiția de la punctul 9 – și deci să nu ridice semne de întrebare cu privire la intenția entității de a păstra alte investiții până la scadență – dacă se pot atribui vreuneia dintre următoarele situații:

(a) deteriorarea semnificativă a bonității emitentului. De exemplu, o vânzare în urma unei scăderi a ratingului de credit de către o agenție de rating externă nu ar ridica neapărat semne de întrebare în privința intenției entității de a păstra alte investiții până la scadență dacă scăderea oferă dovezi ale unei deteriorări semnificative a bonității emitentului judecate prin comparație cu ratingul de credit la recunoașterea inițială. Similar, dacă o entitate utilizează ratinguri interne pentru evaluarea expunerilor, modificările acelor ratinguri interne pot ajuta la identificarea emitenților pentru care a existat o deteriorare semnificativă a bonității, cu condiția ca abordarea entității cu privire la stabilirea ratingurilor interne și la modificările din acele ratinguri să ofere o măsură unitară, fiabilă și obiectivă a calității creditului emitenților. Dacă există dovezi că un activ financiar este depreciat (a se vedea punctele 58 și 59), deteriorarea bonității este deseori privită ca fiind semnificativă;

(b) o modificare a legii fiscale care elimină sau reduce semnificativ scutirea fiscală a dobânzii din investiția păstrată până la scadență (dar nu o modificare a legii fiscale care revizuiește ratele impozitului marginal aplicabile venitului din dobânzi);

(c) o combinare de întreprinderi de proporții sau o operațiune de cedare majoră (cum ar fi o vânzare a unui segment) care necesită vânzarea sau transferul investițiilor păstrate până la scadență pentru a menține poziția existentă a entității față de riscul ratei dobânzii sau politica sa în ceea ce privește riscul creditului (deși combinarea de întreprinderi este un eveniment sub controlul entității, modificările în portofoliul său de investiții pentru a menține poziția față de riscul ratei dobânzii sau politica în ceea ce privește riscul creditului pot fi mai degrabă cauzale decât anticipate);

(d) o modificare a dispozițiilor statutare sau de reglementare care modifică semnificativ fie ceea ce constituie o investiție permisivă, fie nivelul maxim al unor anumite tipuri de investiții, determinând deci entitatea să cedeze investiția păstrată până la scadență;

(e) o creștere semnificativă a dispozițiilor de reglementare cu privire la capital a sectorului de activitate, care determină entitatea să-și restrângă activitatea prin vânzarea unor investiții păstrate până la scadență;

(f) o creștere semnificativă a ponderilor riscului investițiilor păstrate până la scadență utilizate în scopuri de reglementare a adecvării capitalului în funcție de riscuri.

AG23 O entitate nu are capacitatea demonstrată de a păstra până la scadență o investiție într-un activ financiar cu scadență fixă dacă:

(a) nu are resurse financiare disponibile pentru a continua să finanțeze investiția până la scadență; sau

▼B

(b) este supusă unei constrângeri, legale sau de altă natură, existente care ar putea să o împiedice în intenția de a păstra activul financiar până la scadență. (Cu toate acestea, opțiunea call a unui emitent nu blochează neapărat intenția entității de a păstra activul financiar până la scadență – a se vedea punctul AG18.)

AG24 Alte circumstanțe decât cele descrise în punctele AG16-AG23 pot indica faptul că o entitate nu are intenția clară sau capacitatea de a deține o investiție până la scadență.

AG25 O entitate își evaluează intenția și capacitatea de a păstra investițiile până la scadență nu numai la recunoașterea inițială a respectivelor active financiare, ci și la ►**M5** finalul fiecărei perioade ulterioare de raportare ◄.

Împrumuturi și creanțe

AG26 Orice activ financiar nederivat cu plăți fixe sau determinabile (inclusiv împrumuturile acordate, creanțele comerciale, investițiile în instrumente de datorie și depozitele păstrate la bănci) ar putea să corespundă definiției împrumuturilor și creanțelor. Cu toate acestea, un activ financiar care este cotat pe o piață activă (cum ar fi un instrument de datorie cotat, a se vedea punctul AG71) nu îndeplinește condițiile pentru clasificarea ca împrumut sau creanță. Activele financiare care nu corespund definiției împrumuturilor și creanțelor pot fi clasificate drept investiții păstrate până la scadență dacă îndeplinesc condițiile pentru acea clasificare (a se vedea punctele 9 și AG16-AG25). La recunoașterea inițială a unui activ financiar care altminteri ar fi clasificat drept împrumut sau creanță, o entitate îl poate desemna ca activ financiar la valoarea justă prin profit sau pierdere, sau drept disponibil în vederea vânzării.

INSTRUMENTE DERIVATE ÎNCORPORATE (punctele 10-13)

AG27 Dacă un contract-gazdă nu are o scadență declarată sau predeterminată și reprezintă o dobândă reziduală din activele nete ale unei entități, caracteristicile sale economice și riscurile sunt cele ale instrumentului de capitaluri proprii, iar un instrument derivat încorporat ar trebui să aibă caracteristici de capitaluri proprii legate de aceeași entitate pentru a fi considerat drept strâns legat. Dacă un contract-gazdă nu este un instrument de capitaluri proprii și corespunde definiției unui instrument financiar, caracteristicile sale economice și riscurile sunt acelea ale unui instrument de datorie.

AG28 Un instrument derivat încorporat non-opțiune (cum ar fi un swap sau un forward încorporat) este separat de contractul său gazdă pe baza condițiilor esențiale declarate sau implicite, astfel încât să aibă o valoare justă egală cu zero la recunoașterea inițială. Un instrument derivat încorporat bazat pe opțiuni (cum este un instrument încorporat put, call, cap, floor sau swaption) este separat de contractul său gazdă pe baza condițiilor declarate sau pe baza caracteristicii opțiunii. Valoarea contabilă inițială a instrumentului-gazdă este valoarea reziduală de după separarea instrumentului derivat încorporat.

AG29 În general, multiplele caracteristici derivative încorporate într-un singur instrument sunt tratate ca un singur instrument derivat încorporat compus. Cu toate acestea, instrumentele derivate încorporate care sunt clasificate drept capitaluri proprii (a se vedea IAS 32) sunt contabilizate separat de cele clasificate drept active sau datorii. În plus, dacă un instrument are mai mult de un instrument derivat încorporat, iar acele instrumente derivate prezintă diferite expuneri la risc și sunt ușor de separat și independente unele de altele, ele sunt contabilizate separat.

▼B

AG30 În următoarele exemple caracteristicile economice și riscurile unui instrument derivat încorporat nu sunt strâns legate de contractul-gazdă [punctul 11 litera (a)]. În aceste exemple, presupunând că sunt îndeplinite condițiile de la punctul 11 literele (b) și (c), o entitate contabilizează instrumentul derivat încorporat separat de contractul-gazdă.

(a) O opțiune put încorporată într-un instrument care permite deținătorului să ceară emitentului să reachiziționeze instrumentul pentru o sumă în numerar sau pentru alte active care variază pe baza modificării prețului sau indicelui mărfurilor sau capitalurilor proprii nu este strâns legată de un instrument-gazdă de datorie.

(b) O opțiune call încorporată într-un instrument de capitaluri proprii care permite emitentului să reachiziționeze acel instrument de capitaluri proprii la un preț specificat nu este strâns legată de instrumentul-gazdă de capitaluri proprii din perspectiva deținătorului (din perspectiva emitentului, opțiunea call este un instrument de capitaluri proprii, cu condiția ca ea să îndeplinească condițiile pentru respectiva clasificare în baza IAS 32, caz în care este exclusă din domeniul de aplicare al prezentului standard).

(c) O opțiune sau o prevedere automată de a extinde termenul rămas până la scadența unui instrument de datorie nu este strâns legată de instrumentul-gazdă de datorie decât dacă există o ajustare concomitentă la rata aproximativă a dobânzii actuale pe piață la momentul extinderii. Dacă o entitate emite un instrument de datorie, iar deținătorul acelui instrument emite către un terț o opțiune call asupra instrumentului de datorie, atunci emitentul vede opțiunea call ca extinzând termenul până la scadența instrumentului de datorie, cu condiția ca emitentului să i se poată impune să participe la sau să faciliteze repunerea pe piață a instrumentului de datorie ca rezultat al exercitării opțiunii call.

(d) Dobânda indexată în funcție de capitalurile proprii sau plățile principalului încorporate într-un instrument-gazdă de datorie sau într-un contract de asigurare – prin care valoarea dobânzii sau principalului este indexată la valoarea instrumentelor de capitaluri proprii – nu sunt strâns legate de instrumentul-gazdă deoarece riscurile inerente contractului-gazdă și instrumentului derivat încorporat sunt diferite.

(e) Dobânda indexată în funcție de marfă sau plățile principalului încorporate într-un instrument-gazdă de datorie sau într-un contract de asigurare – prin care valoarea dobânzii sau principalului este indexată la prețul mărfii (cum este aurul) – nu sunt strâns legate de instrumentul de datorie deoarece riscurile inerente contractului-gazdă și instrumentului derivat încorporat sunt diferite.

(f) O caracteristică de conversie a capitalurilor proprii încorporată într-un instrument de datorie convertibil nu este strâns legată de instrumentul-gazdă de datorie din perspectiva deținătorului instrumentului (din perspectiva emitentului, opțiunea de conversie a capitalurilor proprii este un instrument de capitaluri proprii și este exclusă din domeniul de aplicare al prezentului standard cu condiția să îndeplinească condițiile pentru această clasificare în baza IAS 32).

▼M22

(g) O opțiune call, put sau de plată anticipată încorporată într-un contract-gazdă de datorie sau într-un contract-gazdă de asigurare nu este strâns legată de contractul-gazdă în afară de cazul în care:

(i) prețul de exercitare a opțiunii este aproximativ egal la fiecare dată de exercitare cu costul amortizat al instrumentului-gazdă de datorie sau cu valoarea contabilă a contractului-gazdă de asigurare; sau

▼**M22**

(ii) prețul de exercitare a opțiunii de plată în avans rambursează creditorul până la o valoare care atinge cel mult valoarea actualizată aproximativă a dobânzii pierdute pentru perioada rămasă din contractul-gazdă. Dobânda pierdură este produsul valorii principalului plătite în avans înmulțit cu diferența de rată a dobânzii. Diferența de rată a dobânzii este surplusul ratei dobânzii efective a contractului-gazdă față de rata dobânzii efective pe care entitatea ar primi-o la data plății în avans dacă ar reinvesti valoarea principalului plătit în avans într-un contract similar pentru perioada rămasă din contractul-gazdă.

Evaluarea care urmărește să determine dacă opțiunea call sau put este strâns legată de contractul gazdă de datorie se face înainte de separarea elementului de capitaluri proprii al unui instrument convertibil de datorie, în conformitate cu IAS 32.

▼**B**

(h) Instrumentele derivate de credit care sunt încorporate într-un instrument-gazdă de datorie și care permit unei părți („beneficiarul”) să transfere riscul de credit al unui anumit activ de referință, pe care poate să nu îl dețină, unei alte părți („garantul”) nu sunt strâns legate de instrumentul-gazdă de datorie. Astfel de instrumente derivate de credit permit garantului să își asume riscul de credit asociat cu activul de referință fără a-l deține în mod direct.

AG31 Un exemplu de instrument hibrid este un instrument financiar care dă deținătorului dreptul de a vinde instrumentul financiar înapoi emitentului în schimbul unei sume în numerar sau în schimbul altor active financiare care variază pe baza modificărilor indicelui de capitaluri proprii sau de marfă care poate crește sau descrește (un „instrument care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență”). Cu excepția cazului în care emitentul, la recunoașterea inițială, desemnează instrumentul care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență ca datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere, este necesară separarea unui instrument derivat încorporat (adică plata indexată a principalului) în baza punctului 11 deoarece contractul-gazdă este un instrument de datorie în conformitate cu punctul AG27, iar plata indexată a principalului nu este strâns legată de un instrument-gazdă de datorie în baza punctului AG30 litera (a). Deoarece plata principalului poate crește și descrește, instrumentul derivat încorporat este un instrument derivat non-opțiune a cărui valoare este indexată la variabila de bază.

AG32 În cazul unui instrument care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență și care poate fi vândut înapoi în orice moment pentru o sumă în numerar egală cu o parte proporțională din valoarea activului net al unei entități (cum sunt unitățile unui fond mutual deschis sau anumite produse de investiții legate de unități), efectul separării unui instrument derivat încorporat și al contabilizării fiecărei componente este evaluarea instrumentului combinat la valoarea de răscumpărare care este plătibilă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ dacă deținătorul și-a exercitat dreptul de a vinde instrumentul înapoi emitentului.

AG33 În următoarele exemple caracteristicile economice și riscurile unui instrument derivat încorporat sunt strâns legate de caracteristicile economice și riscurile contractului-gazdă. În aceste exemple, o entitate nu contabilizează instrumentul derivat încorporat separat de contractul-gazdă.

▼B

(a) Un instrument derivat încorporat în care activul-suport este o rată a dobânzii sau un indice de rată a dobânzii care poate modifica valoarea dobânzii care altminteri ar fi plătită sau primită printr-un contract-gazdă de datorie purtător de dobândă sau printr-un contract de asigurări este strâns legat de contractul-gazdă, cu excepția cazului în care instrumentul combinat poate fi decontat astfel încât deținătorul să nu își recupereze cea mai mare parte din investiția sa recunoscută sau astfel încât instrumentul derivat încorporat să poată cel puțin să dubleze rata inițială de rentabilitate a deținătorului din contractul-gazdă, și ar putea avea drept rezultat o rată a rentabilității care este de cel puțin două ori mai mare decât ar fi fost rentabilitatea pieței pentru un contract cu aceleași condiții ca și contractul-gazdă.

(b) Un „floor” sau un „cap” încorporat pe rata dobânzii unui contract de datorie sau unui contract de asigurări este strâns legat de contractul-gazdă, cu condiția ca acel „cap” să fie la sau peste rata dobânzii pieței, acel „floor” să fie la sau sub rata dobânzii pieței atunci când este emis contractul, iar acel „cap” sau „floor” să nu își realizeze efectul de pârghie în relația cu contractul-gazdă. Similar, prevederile incluse într-un contract de cumpărare sau vânzare a unui activ (de exemplu, o marfă) care stabilesc un „cap” și un „floor” pentru prețul care trebuie plătit sau primit pentru activ sunt strâns legate de contractul-gazdă dacă atât „cap”-ul, cât și „floor”-ul ar fi în afara banilor („out of the money”) la inițierea lor și nu și-ar realiza efectul de pârghie.

(c) Un instrument derivat valutar încorporat care oferă un flux de plăți ale principalului sau ale dobânzii denominate în valută și care este încorporat într-un instrument-gazdă de datorie (de exemplu, o obligațiune valutară dual ă) este strâns legat de instrumentul-gazdă de datorie. Un astfel de instrument derivat nu este separat de instrumentul-gazdă deoarece IAS 21 prevede ca pierderile și câștigurile valutare din elemente monetare să fie recunoscute în profit sau pierdere.

(d) Un instrument derivat valutar încorporat într-un contract-gazdă care este un contract de asigurări sau care nu este un instrument financiar (cum ar fi un contract pentru cumpărarea sau vânzarea unui element nefinanciar acolo unde prețul este denominat în valută) este strâns legat de contractul-gazdă, cu condiția să nu realizeze efect de levier, să nu conțină o caracteristică de opțiune și să necesite plăți denominate în una dintre următoarele monede:

(i) moneda funcțională a oricărei părți importante din acel contract;

(ii) moneda în care prețul bunului sau serviciului aferent care este achiziționat sau livrat este în mod normal denominată în tranzacțiile comerciale din întreaga lume (cum ar fi dolarul american pentru tranzacțiile cu țiței); sau

(iii) moneda care este folosită în general în contractele de achiziționare sau vânzare a elementelor nefinanciare în mediul economic în care are loc tranzacția (de exemplu, o monedă relativ stabilă și lichidă care este utilizată în general în tranzacțiile de afaceri locale sau în comerțul exterior).

▼B

(e) O opțiune de plată anticipată încorporată într-o componentă de dobândă sau într-o componentă de capital este strâns legată de contractul-gazdă cu condiția ca acesta (i) să fi rezultat inițial din separarea dreptului de a primi fluxuri de trezorerie contractuale dintr-un instrument financiar care, în sine, nu conținea un instrument derivat încorporat, și (ii) să nu conțină condiții care nu existau în contractul-gazdă de datorie inițial.

(f) Un instrument derivat încorporat într-un contract-gazdă de leasing este strâns legat de contractul-gazdă dacă instrumentul derivat încorporat este (i) un indice legat de inflație, cum ar fi un indice al plăților leasingului sau un indice al prețurilor de consum (cu condiția ca leasingul să nu fie compensat și ca indicele să fie legat de inflație în propriul mediu economic al entității), (ii) alcătuit din închirieri contingente bazate pe vânzări aferente sau (iii) alcătuit din închirieri contingente bazate pe ratele variabile ale dobânzii.

(g) O caracteristică de relaționare a unităților, încorporată într-un instrument financiar gazdă sau într-un contract-gazdă de asigurări, este strâns legată de instrumentul-gazdă sau de contractul-gazdă dacă plățile denominate în unități sunt evaluate la valorile curente ale unităților care reflectă valorile juste ale activelor fondului. O caracteristică de relaționare a unităților este o condiție contractuală care prevede plăți denominate în unități ale unui fond de investiții intern sau extern.

(h) Un instrument derivat încorporat într-un contract de asigurări este strâns legat de contractul-gazdă de asigurări dacă instrumentul derivat încorporat și contractul-gazdă sunt atât de interdependente încât entitatea nu poate evalua separat instrumentul derivat încorporat (adică fără a lua în considerare contractul-gazdă).

Instrumente care conțin instrumente derivate încorporate

AG33A Atunci când o entitate devine parte a unui instrument hibrid (combinat) care conține unul sau mai multe instrumente derivate încorporate, punctul 11 impune entității să identifice orice astfel de instrument derivat încorporat, să evalueze măsura în care se impune ca acesta să fie separat de contractul-gazdă și, pentru cele care trebuie să fie separate, să evalueze instrumentele derivate la valoarea justă la recunoașterea inițială și ulterior. Aceste dispoziții pot fi mai complexe sau pot avea drept rezultat evaluări mai puțin fiabile decât evaluarea întregului instrument la valoarea justă prin profit sau pierdere. Din acest motiv, prezentul standard permite ca întregul instrument să fie desemnat la valoarea justă prin profit sau pierdere.

AG33B O astfel de desemnare poate fi utilizată chiar dacă punctul 11 impune ca instrumentele derivate încorporate să fie separate de contractul-gazdă sau interzice o astfel de separare. Totuși, punctul 11A nu justifică desemnarea instrumentului hibrid (combinat) la valoarea justă prin profit sau pierdere în cazurile enunțate în punctul 11A literele (a) și (b), deoarece acest lucru nu ar reduce complexitatea sau nu ar mări fiabilitatea.

RECUNOAȘTERE ȘI DERECUNOAȘTERE (punctele 14-42)

Recunoașterea inițială (punctul 14)

AG34 Ca o consecință a principiului de la punctul 14, o entitate își recunoaște în ►M5 situația poziției financiare ◄ toate drepturile și obligațiile contractuale din cadrul instrumentelor derivate ca active

▼B

și, respectiv, datorii, cu excepția instrumentelor derivate care împiedică înregistrarea ca vânzare a unui transfer de active financiare (a se vedea punctul AG49). Dacă un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere, entitatea căreia i se transferă activul nu recunoaște activul transferat ca pe activul său (a se vedea punctul AG50).

AG35 Următoarele sunt exemple de aplicare a principiului de la punctul 14:

(a) creanțele și datoriile necondiționate sunt recunoscute ca active sau datorii atunci când entitatea devine parte contractuală și, în consecință, are un drept legal de a primi sau o obligație legală de a plăti numerarul;

(b) activele care trebuie cumpărate și datoriile care vor fi suportate ca rezultat al unui angajament ferm de a cumpăra sau vinde bunuri sau servicii nu sunt în general recunoscute până în momentul în care cel puțin una dintre părți a acționat în baza acordului. De exemplu, o entitate care primește o comandă fermă nu recunoaște în general un activ (iar entitatea care face comanda nu recunoaște o datorie) la momentul angajamentului, ci mai degrabă întârzie recunoașterea până la momentul în care bunurile sau serviciile comandate sunt trimise, livrate sau prestate. Dacă un angajament ferm de a cumpăra sau vinde elemente nefinanciare intră sub incidența prezentului standard în conformitate cu punctele 5-7, valoarea sa justă netă este recunoscută ca activ sau datorie la data angajamentului [a se vedea litera (c) de mai jos]. În plus, dacă un angajament ferm nerecunoscut anterior este desemnat ca element acoperit într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, orice modificare a valorii juste nete care se poate atribui riscului acoperit este recunoscută ca activ sau datorie după începerea acoperirii (a se vedea punctele 93 și 94);

(c) un contract forward care intră sub incidența prezentului standard (a se vedea punctele 2-7) este recunoscut ca activ sau datorie mai degrabă la data angajamentului decât la data la care are loc decontarea. Atunci când o entitate devine parte a unui contract forward, valorile juste ale dreptului și obligației sunt deseori egale, astfel încât valoarea justă netă a contractului forward este nulă. Dacă valoarea justă netă a dreptului și obligației nu este nulă, contractul este recunoscut ca activ sau datorie;

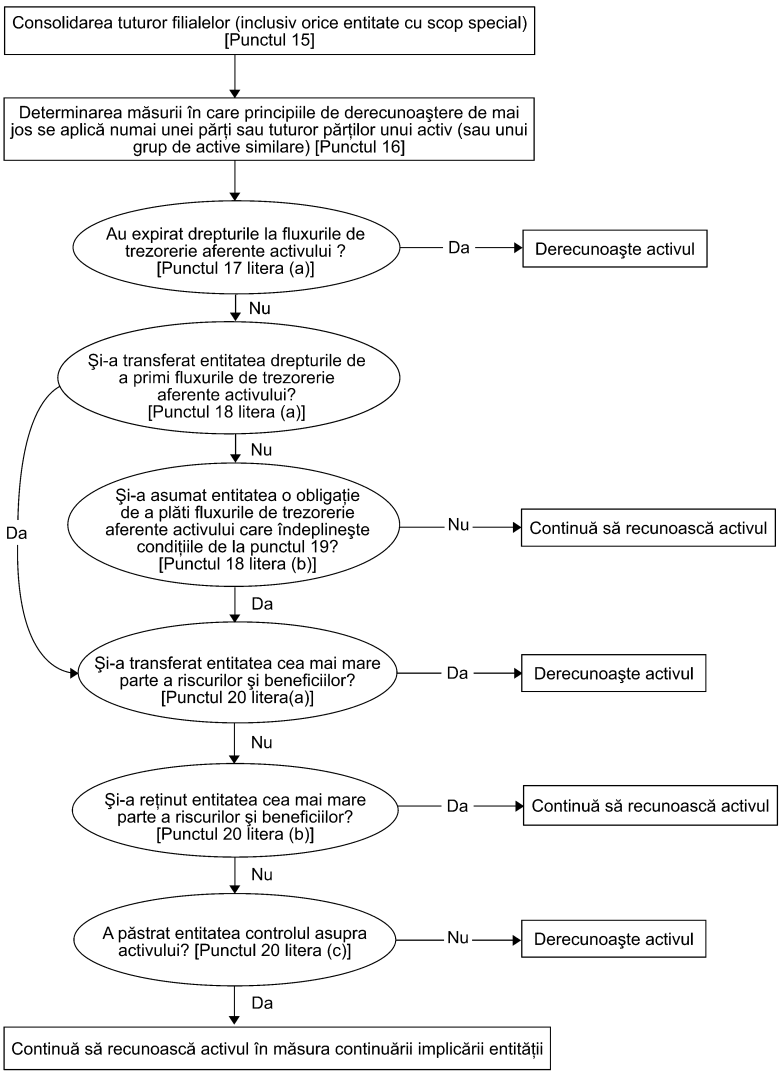
(d) contractele de opțiuni care intră sub incidența prezentului standard (a se vedea punctele 2-7) sunt recunoscute ca active sau datorii atunci când deținătorul sau vânzătorul devine parte contractantă;

(e) tranzacțiile viitoare planificate, indiferent cât sunt de probabile, nu sunt active și datorii deoarece entitatea nu a devenit parte contractantă.

▼B

Derecunoașterea unui activ financiar (punctele 15-37)

AG36 Următorul grafic ilustrează modul în care se evaluează eventualitatea și amploarea derecunoașterii unui activ financiar.



Angajamente conform cărora o entitate păstrează drepturile contractuale de a primi fluxuri de trezorerie dintr-un activ financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor destinatari [punctul 18 litera (b)]

AG37 Situația descrisă la punctul 18 litera (b) (atunci când entitatea păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie dintr-un activ financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxuri de trezorerie unuia sau mai multor destinatari) are loc, de exemplu, dacă entitatea este o entitate cu scop special sau un trust, și emite investitorilor participații în activele financiare suport pe care le deține și oferă administrarea acelor active financiare. În acest caz, activele financiare îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere dacă sunt îndeplinite condițiile de la punctele 19 și 20.

▼B

AG38 La aplicarea punctului 19, entitatea ar putea fi, de exemplu, inițiatorul activului financiar sau ar putea fi un grup care include o entitate consolidată cu scop special care a achiziționat activul financiar și care transferă fluxurile de trezorerie unor investitori terți neimplicați.

Evaluarea transferului riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate (punctul 20)

AG39 Exemple de cazuri în care entitatea a transferat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate sunt:

(a) o vânzare necondiționată a unui activ financiar;

(b) o vânzare a unui activ financiar împreună cu o opțiune de a răscumpăra activul financiar la valoarea sa justă de la momentul răscumpărării; și

(c) o vânzare a activului financiar împreună cu o opțiune put sau call care este foarte mult în afara banilor („deeply out of the money”) (adică o opțiune care este atât de mult în afara banilor („deeply out of the money”) încât este foarte puțin probabil să ajungă în bani („into the money”) înainte de expirare).

AG40 Exemple de cazuri în care o entitate a păstrat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate sunt:

(a) o tranzacție de vânzare și răscumpărare acolo unde prețul de răscumpărare este un preț fix sau prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului;

(b) un acord de împrumut al valorilor mobiliare;

(c) o vânzare a unui activ financiar împreună cu un swap global de randament care transferă înapoi entității expunerea la riscurile pieței;

(d) o vânzare a unui activ financiar împreună cu o opțiune put sau call foarte mult în bani („deep in the money”) (adică o opțiune care este atât de mult în bani („in the money”) încât este foarte puțin probabil să ajungă în afara banilor („out of the money”) înainte de expirare); și

(e) o vânzare a creanțelor pe termen scurt în care entitatea garantează să compenseze entitatea căreia i s-a transferat activul pentru pierderile probabile de credit.

AG41 Dacă o entitate determină că, drept rezultat al transferului, a transferat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate a activului transferat, nu recunoaște din nou activul transferat într-o perioadă viitoare decât dacă reachiziționează activul transferat printr-o nouă tranzacție.

Evaluarea transferului de control

AG42 O entitate nu a păstrat controlul asupra unui activ transferat dacă entitatea căreia i s-a transferat activul are capacitatea practică de a vinde activul transferat. O entitate a păstrat controlul asupra unui activ transferat dacă entitatea căreia i s-a transferat activul nu are capacitatea practică de a vinde activul transferat. Entitatea căreia i s-a transferat activul are capacitatea practică de a vinde activul transferat dacă acesta este tranzacționat pe o piață activă deoarece entitatea căreia i s-a transferat activul ar putea răscumpăra activul transferat pe piață dacă ar trebui să returneze activul entității. De exemplu, o entitate căreia i se transferă activul poate avea capacitatea practică de a vinde un activ transferat dacă activul transferat

▼B

face obiectul unei opțiuni care permite entității să îl răscumpere, dar entitatea căreia i s-a transferat activul poate foarte ușor să obțină activul transferat pe piață dacă opțiunea este exercitată. Entitatea căreia i s-a transferat activul nu are capacitatea practică de a vinde un activ transferat dacă entitatea păstrează o astfel de opțiune, iar entitatea căreia i s-a transferat activul nu poate să obțină ușor activul transferat pe piață dacă entitatea își exercită opțiunea.

AG43 Entitatea căreia i se transferă activul are capacitatea practică de a vinde activul transferat doar dacă entitatea căreia i se transferă activul poate vinde activul transferat în întregime unui terț neafiliat și dacă poate să își exercite acea capacitate unilateral și fără a impune restricții suplimentare transferului. Problema critică este ce poate face în practică entitatea căreia i se transferă activul, și nu ce drepturi contractuale are aceasta cu privire la ce poate face cu activul transferat sau la interdicțiile contractuale care există. În special:

(a) un drept contractual de a ceda activul transferat are un efect practic mic dacă nu există o piață pentru activul transferat; și

(b) capacitatea de a ceda activul transferat are un efect practic nesemnificativ dacă nu poate fi exercitată liber. Din acest motiv:

(i) capacitatea entității căreia i se transferă activul de a ceda activul transferat trebuie să fie independentă de acțiunile altora (adică trebuie să fie o capacitate unilaterală); și

(ii) entitatea căreia i se transferă activul trebuie să fie capabilă să cedeze activul transferat fără a trebui să impună transferului condiții restrictive sau „obligații conexe” (de exemplu, condițiile privind modul de administrare a unui împrumut sau a unei opțiuni care să dea entității căreia i se transferă activul dreptul de a răscumpăra activul).

AG44 Faptul că este puțin probabil ca entitatea căreia i se transferă activul să vândă activul transferat nu înseamnă, în sine, că entitatea care a transferat activul a păstrat controlul asupra activului transferat. Cu toate acestea, dacă o opțiune put sau o garanție împiedică entitatea căreia i se transferă activul să vândă activul transferat, entitatea care a transferat activul a păstrat controlul asupra activului transferat. De exemplu, dacă o opțiune put sau o garanție este suficient de valoroasă ea împiedică entitatea căreia i se transferă activul de a vinde activul transferat deoarece entitatea căreia i se transferă activul, în practică, nu ar vinde unui terț activul fără a-i atașa o opțiune similară sau alte condiții restrictive. În schimb, entitatea căreia i se transferă activul ar păstra activul transferat astfel încât să obțină plăți în baza garanției sau a opțiunii put. În aceste condiții, entitatea care transferă activul a păstrat controlul asupra activului transferat.

Transferuri care îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere

AG45 O entitate poate păstra dreptul asupra unei părți din plățile dobânzii din activele transferate drept compensare pentru administrarea acelor active. Partea din plățile dobânzii la care entitatea ar renunța la terminarea sau transferul contractului de administrare este alocată activului administrat sau datoriei administrate. Partea din plățile dobânzii la care entitatea nu ar renunța este o creanță cu componentă de dobândă. De exemplu, dacă entitatea nu ar renunța la nicio dobândă la terminarea sau transferul contractului de administrare, întreaga dobândă este o creanță cu componentă de dobândă. În sensul aplicării punctului 27, valorile juste ale activului de administrare și ale creanței cu componentă de dobândă sunt utilizate pentru a împărți

▼B

valoarea contabilă a creanței între partea activului care este derecunoscută și partea care continuă să fie recunoscută. Dacă nu există niciun comision specificat pentru administrare sau comisionul ce trebuie primit nu este preconizat să compenseze entitatea adecvat pentru administrare, o datorie pentru obligația de administrare este recunoscută la valoarea justă.

AG46 În estimarea valorilor juste ale părții care continuă să fie recunoscută și ale părții care este derecunoscută în scopul aplicării punctului 27, o entitate aplică dispozițiile privind evaluarea la valoarea justă de la punctele 48-49 și AG69-AG82 pe lângă cele de la punctul 28.

Transferuri care nu îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere

AG47 Ceea ce urmează este o aplicare a principiului prezentat în punctul 29. Dacă o garanție oferită de entitate pentru pierderile din neexecutarea obligațiilor pentru activul transferat împiedică derecunoașterea activului transferat deoarece entitatea a păstrat cea mai mare parte a riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate al activului transferat, activul transferat continuă să fie recunoscut în întregime, iar contravaloarea primită este recunoscută ca datorie.

Implicarea continuă în activele transferate

AG48 Următoarele sunt exemple de moduri în care o entitate evaluează un activ transferat și datoria asociată în conformitate cu punctul 30.

Toate activele

(a) Dacă o garanție oferită de entitate pentru a plăti pentru pierderile din neexecutarea obligațiilor pentru activul transferat împiedică derecunoașterea activului transferat în măsura implicării continue, activul transferat la data transferului este evaluat la valoarea mai mică dintre (i) valoarea contabilă a activului și (ii) suma maximă a contravalorii primite în transfer pe care entitatea ar putea să fie nevoită să o ramburseze („valoarea garanției”). Datoria asociată este evaluată inițial la valoarea garanției plus valoarea justă a garanției (care este în mod normal contravaloarea primită pentru garanție). Ulterior, valoarea justă inițială a garanției este recunoscută în profit sau pierdere pe o bază a proporției temporale (a se vedea IAS 18), iar valoarea contabilă a activului este redusă de orice pierderi din depreciere.

Active evaluate la cost amortizat

(b) Dacă o obligație de opțiune put emisă de o entitate sau un drept de opțiune call deținut de entitate împiedică derecunoașterea activului transferat, iar entitatea evaluează activul transferat la cost amortizat, datoria asociată este evaluată la costul său (adică acea contravaloare primită) ajustat pentru amortizarea oricărei diferențe dintre acel cost și costul amortizat al activului transferat la data expirării opțiunii. De exemplu, să presupunem că acel cost amortizat și valoarea contabilă a activului la data transferului reprezintă 98 u.m., iar contravaloarea primită este 95 u.m. Costul amortizat al activului la data exercitării opțiunii va fi 100 u.m. Valoarea contabilă inițială a datoriei asociate este 95 u.m., iar diferența dintre 95 u.m. și 100 u.m. este recunoscută în profit

▼B

sau pierdere utilizându-se metoda dobânzii efective. Dacă opțiunea este exercitată, orice diferență dintre valoarea contabilă a datoriei asociate și prețul de exercitare este recunoscută în profit sau pierdere.

Active evaluate la valoarea justă

(c) Dacă un drept de opțiune call păstrat de entitate împiedică derecunoașterea activului transferat, iar entitatea evaluează activul transferat la valoarea justă, activul continuă să fie evaluat la valoarea sa justă. Datoria asociată este evaluată la (i) prețul de exercitare a opțiunii minus valoarea timp a opțiunii dacă opțiunea este în sau la bani („in or at the money”), sau (ii) valoarea justă a activului transferat minus valoarea timp al opțiunii dacă opțiunea este în afara banilor („out of the money”). Ajustarea evaluării datoriei asociate asigură faptul că valoarea contabilă netă a activului și a datoriei asociate este valoarea justă a dreptului opțiunii call. De exemplu, dacă valoarea justă a activului-suport este 80 u.m., prețul de exercitare a opțiunii este 95 u.m., iar valoarea timp a opțiunii este 5 u.m., valoarea contabilă a datoriei asociate este 75 u.m. (80 u.m.-5 u.m.), iar valoarea contabilă a activului transferat este 80 u.m. (adică valoarea sa justă).

(d) Dacă o opțiune put emisă de o entitate împiedică derecunoașterea activului transferat, iar entitatea evaluează activul transferat la valoarea justă, datoria asociată este evaluată la prețul de exercitare al opțiunii plus valoarea timp a opțiunii. Evaluarea activului la valoarea justă este limitată la valoarea mai mică dintre valoarea justă și prețul de exercitare a opțiunii deoarece entitatea nu are niciun drept asupra creșterilor valorii juste a activului transferat peste prețul de exercitare a opțiunii. Acest lucru asigură faptul că valoarea contabilă netă a activului și a datoriei asociate este valoarea justă a obligației opțiunii put. De exemplu, dacă valoarea justă a activului-suport este 120 u.m., prețul de exercitare a opțiunii este 100 u.m., iar valoarea timp a opțiunii este 5 u.m., valoarea contabilă a datoriei asociate este 105 u.m. (100 u.m. + 5 u.m.), iar valoarea contabilă a activului este 100 u.m. (în acest caz prețul de exercitare a opțiunii).

(e) Dacă un „collar” sub forma unei opțiuni call cumpărate și a unei opțiuni put emise împiedică derecunoașterea activului transferat, iar entitatea evaluează activul la valoarea sa justă, ea continuă să evalueze activul la valoarea justă. Datoria asociată este evaluată la (i) suma dintre prețul de exercitare al opțiunii call și valoarea justă a opțiunii put minus valoarea timp a opțiunii call, dacă aceasta din urmă este în sau la bani („in or into the money”), sau (ii) suma dintre valoarea justă a activului și valoarea justă a opțiunii put minus valoarea timp a opțiunii call dacă opțiunea call este în afara banilor („out of the money”). Ajustarea datoriei asociate asigură faptul că valoarea contabilă netă a activului și a datoriei asociate este valoarea justă a opțiunilor deținute și emise de către entitate. De exemplu, să presupunem că o entitate transferă un activ financiar care este evaluat la valoarea justă, simultan cumpărând o opțiune call cu un preț de exercitare de 120 u.m. și vânzând

▼B

o opțiune put cu un preț de exercitare de 80 u.m. Să presupunem de asemenea că valoarea justă a activului este 100 u.m. la data transferului. Valorile timp ale opțiunilor put și call sunt 1 u.m., respectiv 5 u.m. În acest caz, entitatea recunoaște un activ de 100 u.m. (valoarea justă a activului) și o datorie de 96 u.m. [(100 u. m. + 1 u.m.) – 5 u.m.]. Acest lucru duce la o valoare netă a activului de 4 u.m., care este valoarea justă a opțiunilor deținute și emise de entitate.

Toate transferurile

AG49 În măsura în care un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere, drepturile sau obligațiile contractuale legate de transfer ale entității care transferă activul nu sunt contabilizate separat ca instrumente derivate dacă recunoașterea atât a instrumentului derivat, cât și fie a activului transferat, fie a datoriei transferate generate de transfer ar avea ca rezultat recunoașterea acelorași drepturi sau obligații de două ori. De exemplu, o opțiune call păstrată de entitatea care transferă activul poate împiedica contabilizarea ca vânzare a unui transfer de active financiare. În acest caz, opțiunea call nu este recunoscută separat ca activ derivat.

AG50 În măsura în care un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere, entitatea căreia i se transferă activul nu recunoaște activul transferat ca pe activul său. Entitatea căreia i se transferă activul derecunoaște numerarul sau alte contravalori plătite și recunoaște o creanță de la entitatea care transferă activul. Dacă entitatea care transferă activul are atât un drept, cât și o obligație de a redobândi controlul asupra întregului activ transferat pentru o sumă fixă (de exemplu, în cadrul unui acord de răscumpărare), entitatea căreia i se transferă activul poate să își contabilizeze creanța ca împrumut sau creanță.

Exemple

AG51 Următoarele exemple ilustrează aplicarea principiilor de derecunoaștere ale prezentului standard.

(a) *Acordurile de răscumpărare și împrumutul valorilor mobiliare.* Dacă un activ financiar este vândut în baza unui acord de răscumpărare a sa la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului sau dacă este împrumutat în baza unui acord de înapoiere a sa la entitatea care l-a transferat, acesta nu este derecunoscut deoarece entitatea care l-a transferat păstrează majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate. Dacă entitatea căreia i se transferă activul obține dreptul de a vinde sau de a depune drept gaj activul, entitatea care transferă activul reclasifică activul ►**M5** în situația poliței financiare ◄ ca activ împrumutat sau creanță de răscumpărare.

▼B

(b) *Acordurile de răscumpărare și împrumutul valorilor mobiliare – active care sunt în mare parte aceleași.* Dacă un activ financiar este vândut în baza unui acord de răscumpărare a aceluiași activ sau în mare parte a aceluiași activ la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului, sau dacă activul financiar este împrumutat sau dat cu împrumut în baza unui acord de returnare a aceluiași activ sau în mare parte a aceluiași activ entității care transferă activul, acesta nu este derecunoscut deoarece entitatea care face transferul activului păstrează majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate.

(c) *Acordurile de răscumpărare și împrumutul valorilor mobiliare – dreptul de substituire.* Dacă un acord de răscumpărare la un preț fix de răscumpărare sau la un preț egal cu prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului, sau o tranzacție similară de împrumut al valorilor mobiliare oferă entității căreia i se transferă dreptul de a substitui active care sunt similare și care au o valoare justă egală cu activul transferat la data răscumpărării, activul vândut sau împrumutat într-o tranzacție de răscumpărare sau de împrumut al valorilor mobiliare nu este derecunoscut deoarece entitatea care face transferul activului păstrează majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate.

(d) *Dreptul preemțiune asupra răscumpărării la valoarea justă.* Dacă o entitate vinde un activ financiar și păstrează doar dreptul de preemțiune asupra răscumpărării activul transferat la valoarea justă dacă entitatea căreia i se transferă activul îl vinde ulterior, entitatea derecunoaște activul deoarece ea a transferat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate.

(e) *Tranzacția de vânzare fictivă.* Răscumpărarea unui activ financiar la scurt timp după ce acesta a fost vândut este numită uneori vânzare fictivă. O astfel de răscumpărare nu împiedică derecunoașterea, cu condiția ca tranzacția inițială să îndeplinească cerințele pentru derecunoaștere. Cu toate acestea, dacă un acord de vânzare a unui activ financiar este încheiat concomitent cu un acord de răscumpărare a aceluiași activ la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului, activul nu este derecunoscut.

(f) *Opțiuni put și opțiuni call care sunt foarte în bani („deeply in the money”).* Dacă un activ financiar transferat poate fi cumpărat înapoi de către entitatea care l-a transferat, iar opțiunea call este foarte în bani („*deeply in the money*”), transferul nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere pentru că entitatea care face transferul activului păstrează majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate. În mod similar, dacă un activ financiar poate fi vândut înapoi („*put back*”) de către entitatea căreia i s-a transferat activul și opțiunea put este foarte în bani („*deeply in the money*”), transferul nu îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere deoarece entitatea care transferă activul a păstrat majoritatea drepturilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate.

(g) *Opțiuni put și opțiuni call care sunt mult în afara banilor („deeply out of the money”).* Un activ financiar, care este transferat ca obiect al unei opțiuni put care este mult în afara banilor („*deeply out of the money*”), deținută de entitatea căreia i s-a transferat activul sau al unei opțiuni call care este mult în afara banilor („*deeply out of the money*”), deținută de entitatea care a transferat activul, este derecunoscut. Acest lucru se întâmplă pentru că entitatea care transferă activul a transferat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate.

▼B

(h) *Activele ușor de obținut care fac obiectul unei opțiuni call care nu este nici mult în bani („deeply in the money”), nici mult în afara banilor („deeply out of the money”).* Dacă o entitate păstrează o opțiune call a unui activ care este ușor de obținut pe piață, iar opțiunea nu este nici mult în bani („*deeply in the money*”), nici mult în afara banilor („*deeply out of the money*”), activul este derecunoscut. Acest lucru se întâmplă deoarece entitatea (i) nici nu a păstrat, nici nu a transferat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate, și (ii) nu a păstrat controlul. Cu toate acestea, dacă activul nu este ușor de obținut pe piață, derecunoașterea este împiedicată în măsura valorii activului care face obiectul opțiunii call deoarece entitatea a păstrat controlul asupra activului.

(i) *Un activ care nu este ușor de obținut care face obiectul unei opțiuni put emise de o entitate care nu este nici mult în bani („deeply in the money”), nici mult în afara banilor („deeply out of the money”).* Dacă o entitate transferă un activ financiar care nu este ușor de obținut pe piață și vinde o opțiune put care nu este mult în afara banilor („*deeply out of the money*”), entitatea nici nu păstrează, nici nu transferă majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate din cauza opțiunii put emise. Entitatea păstrează controlul asupra activului dacă opțiunea put este suficient de valoroasă pentru a împiedica entitatea căreia i se transferă activul să vândă activul, caz în care activul continuă să fie recunoscut în măsura implicării continue a entității care transferă activul (a se vedea punctul AG44). Entitatea transferă controlul asupra activului dacă opțiunea put nu este suficient de valoroasă pentru a împiedica entitatea căreia i se transferă activul să vândă activul, caz în care activul este derecunoscut.

(j) *Activele care fac obiectul unei opțiuni put sau call pe valoarea justă sau al unui acord forward de răscumpărare.* Un transfer al unui activ financiar care face doar obiectul unei opțiuni put sau call sau al unui acord forward de răscumpărare care are un preț de exercitare sau de răscumpărare egal cu valoarea justă a activului financiar de la momentul răscumpărării duce la derecunoaștere din cauza transferului majorității riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate.

(k) *Opțiuni call sau put decontate în numerar.* O entitate evaluează transferul unui activ financiar care face obiectul unei opțiuni put sau call sau al unui acord forward de răscumpărare care va fi decontat net în numerar pentru a determina dacă a păstrat sau a transferat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate. Dacă entitatea nu a păstrat majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate din activul transferat, ea determină dacă a păstrat controlul asupra activului transferat. Faptul că opțiunea put sau call sau acordul de răscumpărare forward este decontat(ă) net în numerar nu înseamnă automat că entitatea a transferat controlul [a se vedea punctul AG44 și literele (g), (h) și (i) de mai sus].

▼B

(l) *Prevederi privind eliminarea conturilor*. O prevedere privind eliminarea conturilor este o opțiune (call) de răscumpărare necondiționată care îi dă entității dreptul de a pretinde înapoi activele transferate în condițiile unor restricții. Cu condiția ca o astfel de opțiune să nu ducă nici la păstrarea, nici la transferarea de către entitate a majorității riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate, ea împiedică derecunoașterea doar proporțional cu suma care face obiectul răscumpărării (presupunând că entitatea căreia i se transferă activul nu poate vinde activele). De exemplu, dacă valoarea contabilă și încasările din transferul activelor împrumutate sunt 100 000 u.m. și orice împrumut individual ar putea fi cerut înapoi, dar valoarea agregată a împrumuturilor care ar putea fi răscumpărate nu ar putea depăși 10 000 u.m., 90 000 u.m. din împrumuturi ar îndeplinii condițiile pentru derecunoaștere.

(m) *Opțiuni call de „clean-up*". O entitate, care poate fi o entitate care transferă activul, care administrează active transferate poate păstra o opțiune call de „clean-up" pentru a cumpăra activele transferate rămase atunci când valoarea activelor în circulație scade la un nivel specificat la care costul de administrare a acelor active devine împovărător în raport cu beneficiile administrării. Cu condiția ca o astfel de opțiune call de clean-up să aibă drept rezultat faptul că entitatea nu păstrează, și nici nu transferă majoritatea riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate, iar entitatea căreia i se transferă activul să nu poată vinde activele, se interzice derecunoașterea doar în măsura valorii activelor care fac obiectul opțiunii call.

(n) *Interese subordonate păstrate și garanții de credit*. O entitate îi poate oferi entității căreia i se transferă activul o ameliorare a condițiilor de credit prin subordonarea unora sau tuturor intereselor sale păstrate în activul transferat. Alternativ, o entitate îi poate oferi entității căreia i se transferă activul o ameliorare a condițiilor de credit sub forma unei garanții de credit care ar putea fi nelimitată sau limitată la o sumă specificată. Dacă entitatea păstrează în mare măsură toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra activului transferat, activul continuă a fi recunoscut în întregime. Dacă entitatea păstrează anumite, dar nu toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate și a păstrat controlul, derecunoașterea este interzisă în măsura sumei în numerar sau în alte active care ar trebui plătită de către entitate.

(o) *Swap global de randament*. O entitate poate vinde un activ financiar către o entitate căreia i se transferă activul și poate încheia un swap global de randament cu entitatea căreia i se transferă activul în momentul în care toate fluxurile de trezorerie din plățile dobânzii care decurg din activul-suport sunt remise entității în schimbul unei plăți fixe sau a unei plăți cu rate variabile și orice creșteri sau descreșteri în valoarea justă a activului-suport sunt absorbite de către entitate. Într-un astfel de caz, derecunoașterea în întregime a activului este interzisă.

(p) *Swap-uri pe rata dobânzii*. O entitate poate transfera unei alte entități un activ financiar cu rată fixă și poate încheia un contract swap pe rata dobânzii prin care entitatea căreia i se transferă activul trebuie să primească o rată fixă a dobânzii și trebuie să plătească o rată variabilă a dobânzii bazată pe o valoare noțională

▼B

care este egală cu valoarea principalului activului financiar transferat. Swap-ul de rată a dobânzii nu interzice derecunoașterea activului transferat, cu condiția ca plățile swap-ului să nu fie condiționate de plățile făcute pentru activul transferat.

(q) *Swap-uri pe rata dobânzii cu amortizare.* O entitate poate transfera unei alte entități un activ financiar cu rată fixă care este achitat în timp și intră într-un swap pe rata dobânzii cu amortizare cu entitatea căreia i se transferă activul pentru a încasa o rată fixă a dobânzii și pentru a plăti o rată variabilă a dobânzii pe baza unei valori noționale. Dacă valoarea nețională a swap-ului se amortizează astfel încât devine egală cu valoarea principalului activului financiar transferat rămasă de plată în orice moment, swap-ul ar avea drept rezultat în general faptul că entitatea păstrează un risc important de plată anticipată, caz în care entitatea fie continuă să recunoască în întregime activul transferat, fie continuă să recunoască activul transferat în măsura implicării sale continue. În mod similar, dacă amortizarea valorii noționale a swap-ului nu este legată de valoarea neplătită a principalului activului transferat, un astfel de swap nu ar avea drept rezultat păstrarea de către entitate a riscului de plată anticipată aferent activului. Așadar, derecunoașterea activului transferat nu este interzisă cu condiția ca plățile swap-ului să nu fie condiționate de plățile dobânzii făcute pentru activul transferat, iar swap-ul să nu aibă drept rezultat faptul că entitatea păstrează orice alte riscuri și beneficii semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului transferat.

AG52 Acest punct ilustrează abordarea implicării continue atunci când implicarea continuă a entității privește o parte a unui activ financiar.

Să presupunem că o entitate are un portofoliu de împrumuturi care pot fi plătite anticipat ale cărui cupon și rată a dobânzii efective sunt de 10 % și a cărui valoare a principalului și a costului amortizat este de 10 000 u.m. Aceasta intră într-o tranzacție în care, în schimbul unei plăți de 9 115 u.m., entitatea căreia i se transferă activul obține dreptul la 9 000 u.m. din orice colectare viitoare a principalului plus a dobânzilor la o rată de 9,5 %. Entitatea păstrează drepturile pentru 1 000 u.m. din orice colectări viitoare ale principalului plus dobânzile la o rată de 10 %, plus marja suplimentară de 0,5 % pentru cele 9 000 u.m. rămase din principal. Colectările din plățile anticipate sunt alocate între entitate și entitatea căreia i se transferă activul în mod proporțional conform indicelui 1:9, dar orice neexecutări ale obligațiilor sunt deduse din dobânda de 1 000 u.m. a entității până când acea dobândă este epuizată. Valoarea justă a împrumuturilor la data tranzacției este de 10 100 u.m., iar valoarea justă estimată a marjei suplimentare de 0,5 % este de 40 u.m.

Entitatea determină că a transferat anumite riscuri și beneficii semnificative aferente dreptului de proprietate (de exemplu, riscul semnificativ de plată anticipată), dar și că a păstrat anumite riscuri și beneficii semnificative aferente dreptului de proprietate (din cauza interesului său subordonat păstrat) și că a păstrat controlul. Prin urmare, aplică abordarea implicării continue.

▼B

Pentru a aplica prezentul standard, entitatea analizează tranzacția ca (a) o păstrare a unui interes păstrat complet proporțional de 1 000 u.m., plus (b) subordonarea acelui interes păstrat pentru a oferi ameliorarea condițiilor de credit ale entității căreia i se transferă activul pentru compensarea pierderilor din credit.

Entitatea calculează că 9 090 u.m. (90 % × 10 100 u.m.) din contravaloarea primită de 9 115 u.m. reprezintă contravaloarea unei părți de 90 % din întreg. Suma rămasă din contravaloarea primită (25 u.m.) reprezintă contravaloarea primită pentru subordonarea interesului său păstrat pentru a oferi ameliorarea condițiilor de credit pentru entitatea căreia i se transferă activul pentru compensarea pierderilor din credit. În plus, marja suplimentară de 0,5 % reprezintă contravaloarea primită pentru ameliorarea condițiilor de credit. În consecință, contravaloarea primită pentru ameliorarea condițiilor de credit este 65 u.m. (25 u.m.+ 40 u.m.).

Entitatea calculează pierderea sau câștigul din vânzarea părții de 90 % din fluxurile de trezorerie. Presupunând că valorile juste individuale ale părții de 90 % transferate și ale părții de 10 % păstrate nu sunt disponibile la data transferului, entitatea alocă valoarea contabilă a activului în conformitate cu punctul 28 după cum urmează:

	Valoarea justă estimată	*Procent*	*Valoarea contabilă alocată*
Partea transferată	9 090	90 %	9 000
Partea păstrată	1 010	10 %	1 000
Total	**10 100**		**10 000**

Entitatea calculează câștigul sau pierderea din vânzarea părții de 90 % din fluxurile de trezorerie prin deducerea valorii contabile alocate a părții transferate din contravaloarea primită, adică 90 u. m. (9 090 u.m. – 9 000 u.m.). Valoarea contabilă a părții păstrate de către entitate este 1 000 u.m.

În plus, entitatea recunoaște implicarea continuă care a rezultat din subordonarea interesului său păstrat pentru pierderi din credit. În consecință, recunoaște un activ de 1 000 u.m. (care este valoarea maximă a fluxurilor de trezorerie pe care nu ar primi-o ca urmare a subordonării) și o datorie aferentă de 1 065 u.m. (care este valoarea maximă a fluxurilor de trezorerie pe care nu ar primi-o ca urmare a subordonării, adică 1 000 u.m., plus valoarea justă a subordonării, de 65 u.m.).

Entitatea utilizează toate informațiile de mai sus pentru a contabiliza tranzacția după cum urmează:

	Debit	*Credit*
Activul inițial	—	9 000
Activul recunoscut pentru subordonare sau interesul rezidual	1 000	—

▼B

	Debit	*Credit*
Activul pentru contravaloarea primită sub forma marjei suplimentare	40	—
Profit sau pierdere (câştig din transfer)	—	90
Datorie	—	1 065
Numerar primit	9 115	—
Total	**10 155**	**10 155**

Imediat după tranzacţie, valoarea contabilă a activului este de 2 040 u.m., inclusiv 1 000 u.m. reprezentând costul alocat al părţii păstrate şi 1 040 u.m. reprezentând implicarea continuă suplimentară a entităţii din subordonarea interesului său păstrat pentru pierderile din credit (care include marja suplimentară de 40 u.m.).

În perioadele ulterioare, entitatea recunoaşte contravaloarea primită pentru ameliorarea condiţiilor de credit (65 u.m.) pe baza repartizării proporţionale în timp, angajează dobândă pentru activul recunoscut utilizând metoda dobânzii efective şi recunoaşte orice depreciere a creditului asupra activelor recunoscute. Pentru a exemplifica situaţia din urmă, să presupunem că în următorul an se înregistrează o pierdere din deprecierea ratingului de credit aferent împrumuturilor de 300 u.m. Entitatea îşi reduce activul recunoscut cu 600 u.m. (300 u.m. aferente interesului său păstrat, iar 300 u.m. aferente implicării continue suplimentare care apare din subordonarea interesului său păstrat pentru pierderi din credit) şi reduce datoria sa recunoscută cu 300 u.m. Rezultatul net este o cheltuială înregistrată în profit sau pierdere pentru deprecierea creditului de 300 u.m.

Cumpărarea sau vânzarea standard a unui activ financiar (punctul 38)

AG53 O cumpărare sau o vânzare standard a unui activ financiar este recunoscută utilizând fie contabilitatea la data tranzacţionării, fie contabilitatea la data decontării, după cum este descris la punctele AG55 şi AG56. Metoda folosită este aplicată consecvent pentru toate cumpărările sau vânzările de active financiare care aparţin aceleiaşi categorii definite la punctul 9. În acest scop, activele care sunt deţinute în vederea tranzacţionării formează o categorie separată faţă de activele desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

AG54 Un contract care permite sau impune decontarea netă a modificării valorii contractului nu este un contract standard. De fapt, un astfel de contract este contabilizat ca instrument derivat în perioada dintre data tranzacţionării şi data decontării.

▼B

AG55 Data tranzacționării este data la care o entitate se angajează să cumpere sau să vândă un activ. Contabilitatea la data tranzacționării se referă la (a) recunoașterea unui activ care urmează a fi primit și a datoriei de a plăti pentru acesta la data tranzacționării, și (b) derecunoașterea unui activ care este vândut, recunoașterea oricărui câștig sau oricărei pierderi din cedare și recunoașterea unei creanțe asupra cumpărătorului pentru plata la data tranzacționării. În general, dobânda nu se angajează asupra activului și datoriei corespondent(e) până la data decontării atunci când se transferă titlul.

AG56 Data decontării este data la care un activ este livrat către sau de către o entitate. Contabilitatea la data decontării se referă la (a) recunoașterea unui activ în ziua în care este primit de către entitate și (b) derecunoașterea unui activ și recunoașterea oricărui câștig sau oricărei pierderi din cedare în ziua în care este livrat de către entitate. Atunci când se aplică contabilitatea la data de decontare o entitate contabilizează orice modificare a valorii juste a activului care urmează a fi primit în timpul perioadei dintre data tranzacționării și data decontării în același fel în care contabilizează activul achiziționat. Cu alte cuvinte, modificarea valorii nu este recunoscută pentru activele contabilizate la cost sau cost amortizat; este recunoscută în profit sau pierdere pentru activele clasificate drept active financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere; și este recunoscută în capitalurile proprii pentru activele clasificate drept disponibile în vederea vânzării.

Derecunoașterea unei datorii financiare (punctele 39-42)

AG57 O datorie financiară (sau o parte din ea) este stinsă atunci când debitorul fie:

(a) achită datoria (sau o parte din ea) plătind creditorului, în mod normal în numerar, alte active financiare, bunuri sau servicii; fie

(b) este eliberat în mod legal de responsabilitatea primară legată de datorie (sau de o parte din ea), fie prin lege, fie de către creditor. (Dacă debitorul a dat o garanție că această condiție ar putea fi încă îndeplinită.)

AG58 Dacă un emitent al unui instrument de datorie răscumpără acel instrument, datoria este stinsă chiar dacă emitentul este un cumpărător sau un vânzător pe piață pentru acel instrument sau intenționează să îl revândă în viitorul apropiat.

AG59 Plata către un terț, inclusiv către un trust (uneori numită „ștergere în fond a datoriilor”), nu scutește, în sine, debitorul de obligația sa primară față de creditor, în absența unei scutiri legale.

AG60 Dacă un debitor plătește un terț pentru a-și asuma o obligație și își notifică creditorul că terțul și-a asumat obligația sa de împrumut, debitorul nu derecunoaște obligația aferentă datoriei, cu excepția cazului în care este îndeplinită condiția de la punctul AG57 litera (b). Dacă debitorul plătește un terț pentru a-și asuma o obligație și obține o scutire legală de la creditorul său, debitorul stinge datoria. Totuși, dacă debitorul este de acord să facă plățile asupra datoriei către terț sau direct creditorului său inițial, debitorul recunoaște o nouă obligație de datorie către terț.

▼B

AG61 Cu toate că scutirea legală, fie ea judiciară sau acordată de către creditor, are drept rezultat derecunoașterea unei datorii, entitatea poate recunoaște o nouă datorie dacă criteriile de derecunoaștere de la punctele 15-37 nu sunt îndeplinite pentru activele financiare transferate. Dacă acele condiții nu sunt îndeplinite, activele transferate nu sunt derecunoscute și entitatea recunoaște o nouă datorie aferentă activelor transferate.

AG62 În sensul punctului 40, condițiile sunt semnificativ diferite dacă valoarea prezentă actualizată a fluxurilor de trezorerie conform noilor condiții, inclusiv orice taxe plătite minus orice taxe primite și actualizate utilizând rata inițială a dobânzii efective, este cu cel puțin 10 % diferită de valoarea prezentă actualizată a fluxurilor de trezorerie rămase din datoria financiară inițială. Dacă un schimb de instrumente financiare sau dacă modificarea condițiilor este contabilizat(ă) drept o stingere, orice costuri sau onorarii suportate sunt recunoscute ca făcând parte din câștiguri sau pierderi din stingere. Dacă schimbul sau modificarea nu este contabilizat(ă) drept o stingere, orice costuri sau onorarii suportate ajustează valoarea contabilă a datoriei și sunt amortizate pe parcursul termenului rămas al datoriei modificate.

AG63 În anumite cazuri, un creditor îl eliberează pe debitor de obligația sa prezentă de a face plăți, dar debitorul își asumă o obligație-garanție de a plăti dacă partea care își asumă responsabilitatea în primul rând nu reușește să o îndeplinească. În aceste situații, debitorul:

(a) recunoaște o nouă datorie financiară bazată pe valoarea justă a obligației sale pentru garanție; și

(b) recunoaște un câștig sau o pierdere bazat(ă) pe diferența dintre (i) încasări și (ii) valoarea contabilă a datoriei financiare inițiale minus valoarea justă a noii datorii financiare.

EVALUARE (punctele 43-70)

Evaluarea inițială a activelor financiare și a datoriilor financiare (punctul 43)

AG64 Valoarea justă a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este în mod normal prețul tranzacției (adică valoarea justă a contravalorii încasate sau plătite, a se vedea și punctul AG76). Totuși, dacă o parte din contravaloarea dată sau primită este pentru altceva decât pentru instrumentul financiar, valoarea justă a instrumentului financiar este estimată utilizând o tehnică de evaluare (a se vedea punctele AG74-AG79). De exemplu, valoarea justă a unui împrumut pe termen lung sau a unei creanțe care nu este purtătoare de dobândă poate fi estimată drept valoarea actualizată a tuturor intrărilor viitoare de fluxuri de trezorerie actualizate utilizând ratele principale ale dobânzii de pe piață pentru instrumente financiare similare (similare în ceea ce privește moneda, condițiile, tipul ratei dobânzii și alți factori) cu un rating similar al creditului. Orice sumă împrumutată în plus este o cheltuială sau o reducere a venitului, cu excepția momentului când îndeplinește condițiile pentru a fi recunoscută drept un alt tip de activ.

AG65 Dacă o entitate este sursa unui împrumut care are o rată a dobânzii în afara pieței (de exemplu, 5 % atunci când rata pieței pentru împrumuturi similare este de 8 %) și primește un comision drept compensare, entitatea recunoaște împrumutul la valoarea sa justă, adică net de comisioanele pe care le primește. Entitatea crește rata de actualizare a profitului sau pierderii utilizând metoda ratei efective a dobânzii.

▼B

Evaluarea ulterioară a activelor financiare (punctele 45 și 46)

AG66 Dacă un instrument financiar care a fost recunoscut anterior ca activ financiar este evaluat la valoarea justă și valoarea sa justă este sub zero, acesta este o datorie financiară evaluată în conformitate cu punctul 47.

AG67 Următorul exemplu ilustrează contabilizarea costurilor de tranzacție la evaluarea inițială și ulterioară a unui activ financiar disponibil pentru vânzare. Un activ este achiziționat pentru 100 u.m. plus un comision de cumpărare de 2 u.m. Inițial, activul este recunoscut la 102 u.m. ►M5 Finalul perioadei de raportare ◄ apare la o zi după aceea, atunci când prețul cotat pe piață al activului este de 100 u.m. Dacă activul ar fi vândut, ar fi plătit un comision de 3 u.m. La acea dată, activul este evaluat la 100 u.m. (fără a ține cont de posibilul comision la vânzare) și o pierdere de 2 u.m. este recunoscută în capitalurile proprii. Dacă activul financiar disponibil pentru vânzare are plăți fixe sau determinabile, costurile tranzacției sunt amortizate în profit sau pierdere folosind metoda dobânzii efective. Dacă activul financiar disponibil pentru vânzare nu are plăți fixe sau determinabile, costurile tranzacției sunt recunoscute în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut sau este depreciat.

AG68 Instrumentele care sunt clasificate drept împrumuturi și creanțe sunt evaluate la costul amortizat fără a ține cont de intenția entității de a le deține până la scadență.

Considerente privind evaluarea la valoarea justă (punctele 48-49)

AG69 La baza definiției valorii juste stă presupunerea că o entitate își va continua activitatea fără a avea nici o intenție sau vreo nevoie de a lichida sau de a reduce semnificativ nivelul activității sale sau de a se angaja într-o tranzacție în condiții nefavorabile. Valoarea justă nu este deci valoarea pe care o entitate ar primi-o sau ar plăti-o într-o tranzacție forțată, lichidare involuntară sau vânzare forțată. Totuși, valoarea justă reflectă calitatea creditului instrumentului.

AG70 Prezentul standard utilizează termenii „preț de ofertă” și „preț cerut” (uneori numit și „prețul ofertei curente”) în contextul prețurilor cotate de pe piață și termenul „marjă de licitație” care includ doar costurile tranzacțiilor. Alte ajustări făcute pentru a ajunge la valoarea justă (de exemplu, pentru riscul de credit din contrapartidă) nu sunt incluse în termenul „marjă de licitație”.

Piață activă: prețul cotat

AG71 Un instrument financiar este considerat cotat pe o piață activă dacă prețurile cotate sunt disponibile imediat și regulat dintr-un schimb, de la un dealer, broker, grup din ramura respectivă, serviciu de stabilire a prețurilor sau agenție de reglementare, și dacă acele prețuri reprezintă tranzacții desfășurate în condiții obiective care apar în mod real pe piață. Valoarea justă este definită față de un preț la care a căzut de acord un cumpărător interesat și un vânzător interesat într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective. Obiectivul determinării valorii juste pentru un instrument financiar care este comercializat pe o piață activă este de a ajunge la prețul la care s-ar efectua tranzacția la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ pentru acel instrument (adică fără modificarea instrumentului sau a formei sale) pe cea mai avantajoasă piață activă la care entitatea are acces imediat. Totuși, entitatea ajustează prețul la piața cea mai avantajoasă pentru

▼B

a reflecta orice diferențe în riscul de credit ale contrapartidei dintre instrumentele comercializate pe acea piață și instrumentul care este evaluat. Existența unor cotații de preț publicate pe o piață activă este cea mai bună dovadă a valorii juste, și atunci când există, acestea sunt utilizate pentru a evalua activul financiar sau datoria financiară.

AG72 Prețul de piață cotat corespunzător pentru un activ deținut sau o datorie care va fi emisă este de obicei prețul de ofertă și, pentru un activ care urmează a fi dobândit sau pentru o datorie deținută, prețul cerut. Atunci când o entitate are active și datorii care au riscuri de piață care se compensează, poate utiliza prețurile medii de pe piață ca bază pentru stabilirea valorilor juste pentru pozițiile de risc care se compensează și poate aplica prețul de ofertă sau pe cel cerut poziției nete deschise, după cum este cazul. Atunci când nu sunt disponibile prețurile actuale de ofertă și cel cerut, prețul celei mai recente tranzacții oferă dovada valorii juste actuale atâta timp cât nu au existat modificări semnificative în circumstanțele economice de la momentul tranzacției. Dacă s-au modificat condițiile de la momentul tranzacției (de exemplu, o modificare a ratei dobânzii fără risc în urma celei mai recente cotări de preț pentru o obligațiune corporativă), valoarea justă reflectă modificarea condițiilor cu referire la prețurile sau la ratele actuale pentru instrumente financiare similare, după caz. În mod asemănător, dacă entitatea poate demonstra că ultimul preț al tranzacției nu este valoarea justă (de exemplu, pentru că a reflectat valoarea pe care o entitate ar primi-o sau ar plăti-o într-o tranzacție forțată, lichidare involuntară sau vânzare forțată), acel preț este ajustat. Valoarea justă a unui portofoliu de instrumente financiare este produsul dintre numărul de unități ale instrumentului și prețul său cotat pe piață. Dacă o cotație de preț publicată într-o piață activă nu există pentru un instrument financiar în întregime, dar există piață activă pentru părțile sale componente, valoarea justă este determinată pe baza prețurilor relevante de pe piață pentru părțile componente.

AG73 Dacă o rată (și nu un preț) este cotată pe o piață activă, entitatea utilizează acea rată cotată pe piață ca informație pentru o tehnică de evaluare pentru a determina valoarea justă. Dacă rata cotată pe piață nu include riscul de credit sau alți factori pe care participanții pe piață i-ar include în evaluarea instrumentului, entitatea ajustează ținând cont de toți acești factori.

Nu există o piață activă: tehnica de evaluare

AG74 Dacă piața pentru un instrument financiar nu este activă, o entitate stabilește valoarea justă utilizând o tehnică de evaluare. Tehnicile de evaluare includ utilizarea informațiilor din tranzacții recente desfășurate în condiții obiective de piață, între părți interesate și în cunoștință de cauză, dacă acestea sunt disponibile, cu privire la valoarea justă actuală a unui alt instrument care este foarte similar, la analiza fluxurilor de trezorerie actualizate și la modelele de evaluare a opțiunilor. Dacă există o tehnică de evaluare utilizată în mod obișnuit de participanții de pe piață pentru stabilirea prețului unui instrument și dacă s-a demonstrat că acea tehnică oferă estimări fiabile ale prețurilor obținute în tranzacțiile reale de pe piață, entitatea utilizează respectiva tehnică.

▼B

AG75 Obiectivul utilizării unei tehnici de evaluare este de a stabili care ar fi prețul tranzacției la data evaluării într-un schimb efectuat în condiții obiective motivat de considerente normale de afaceri. Valoarea justă este estimată pe baza rezultatelor unei tehnici de evaluare care utilizează la maxim informațiile de pe piață și se bazează cât de puțin posibil pe informațiile specifice entității. Ar fi de așteptat ca o tehnică de evaluare să ajungă la o estimare realistă a valorii juste dacă (a) reflectă rezonabil modul în care este de așteptat ca piața să evalueze prețul acelui instrument și (b) informațiile folosite de tehnica de evaluare reprezintă destul de bine așteptările pieței și evaluările factorilor risc-rentabilitate inerenți instrumentului financiar.

AG76 Prin urmare, o tehnică de evaluare (a) încorporează toți factorii pe care i-ar lua în considerare participanții de pe piață în stabilirea unui preț și (b) este în conformitate cu metodele economice acceptate pentru stabilirea prețurilor instrumentelor financiare. Periodic, o entitate calibrează tehnica de evaluare și testează validitatea sa utilizând prețuri din orice tranzacții actuale observabile pe piață pentru același instrument (fără a modifica instrumentul sau forma sa) sau pe baza oricăror informații de piață care sunt disponibile și observabile. O entitate obține în mod uniform date de pe aceeași piață unde a fost cumpărat sau unde a fost inițiat instrumentul. Cea mai bună dovadă a valorii juste a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este prețul tranzacției (adică valoarea justă a contravalorii primite sau plătite), cu excepția cazului în care valoarea justă a acelui instrument este evidențiată prin compararea cu alte tranzacții curente observabile pe piață pentru același instrument (adică fără modificarea sa sau a formei sale) sau pe baza unei tehnici de evaluare ale cărei variabile includ doar informații de pe piețele observabile.

AG76A Evaluarea ulterioară a activului sau a datoriei financiare și recunoașterea ulterioară a câștigurilor și pierderilor trebuie să fie conforme cu dispozițiile prezentului standard. Aplicarea punctului AG76 poate să conducă la nerecunoașterea niciunui câștig sau a niciunei pierderi la recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii financiare. În astfel de cazuri, IAS 39 impune ca acel câștig sau acea pierdere să fie recunoscut(ă) după recunoașterea inițială numai în măsura în care este generată de o modificare a unui factor (inclusiv timpul) pe care participanții la piață îl iau în considerare la stabilirea prețului.

AG77 Achiziția inițială sau apariția unui activ financiar sau suportarea unei datorii financiare reprezintă o tranzacție pe piață care oferă fundamentul pentru estimarea valorii juste a instrumentului financiar. În special, dacă instrumentul financiar este un instrument de datorie (cum ar fi un împrumut), valoarea sa justă poate fi determinată în funcție de condițiile de piață care au existat la data achiziției sau apariției sale, sau la condițiile actuale de piață, sau la ratele dobânzilor care sunt în prezent cerute de către entitate sau de către alte entități pentru instrumente similare de datorie (adică scadența rămasă, graficul fluxurilor de trezorerie, moneda, riscul de credit, baza dobânzii și a garanției similare). Alternativ, cu condiția să nu existe nicio modificare a riscului de credit al debitorului și a marjelor de credit aplicabile după generarea unui instrument de datorie, poate fi generată o estimare a ratei actuale a dobânzii de pe piață prin utilizarea unei rate-etalon a dobânzii care să reflecte o mai bună calitate a creditului decât instrumentul de datorie respectiv, păstrând constantă marja creditului și ajustând la modificare rata-etalon a dobânzii de la data apariției. În cazul în care s-au modificat condițiile de la cea mai recentă tranzacție de pe piață, modificarea respectivă a valorii juste a instrumentului financiar care este evaluat este determinată făcând referire la prețurile sau la ratele curente ale instrumentelor financiare ajustate după caz, pentru orice diferențe din instrumentul evaluat.

▼B

AG78 S-ar putea ca aceeași informație să nu fie disponibilă la fiecare dată de evaluare. De exemplu, la data la care o entitate face un împrumut sau achiziționează un instrument de datorie care nu este tranzacționat activ, entitatea are un preț al tranzacției care este de asemenea și prețul pieței. Totuși, s-ar putea ca nicio informație nouă asupra tranzacției să nu fie disponibilă la următoarea dată de evaluare și, cu toate că entitatea poate determina nivelul general al ratelor dobânzilor de pe piață, poate să nu știe ce nivel al riscului de credit sau al altui risc ar lua în considerare alți participanți de pe piață în evaluarea instrumentului la acea dată. S-ar putea ca o entitate să nu aibă informațiile din tranzacțiile recente pentru a determina o marjă corectă de credit pentru rata de bază a dobânzii utilizată pentru determinarea ratei de actualizare într-un calcul al valorii actualizate. Ar fi rezonabilă presupunerea că, în absența unor probe contrare, nu a avut loc nicio modificare a marjei care exista la data la care a fost făcut împrumutul. Totuși, ar fi de așteptat ca entitatea să facă eforturi rezonabile pentru a determina dacă există o dovadă că au intervenit modificări ale unor astfel de factori. Atunci când există o dovadă a modificării, entitatea ia în considerare efectele modificării determinării valorii juste a instrumentului financiar.

AG79 În aplicarea analizei fluxurilor de trezorerie actualizate, o entitate utilizează una sau mai multe rate de actualizare egale cu ratele prevalente ale venitului din instrumente financiare care au aceleași condiții și caracteristici, inclusiv calitatea de credit a instrumentului, termenul rămas pentru care este fixată rata contractuală a dobânzii, termenul rămas până la restituirea principalului și moneda în care trebuie făcute plățile. Creanțele și datoriile pe termen scurt care nu au o rată declarată a dobânzii pot fi evaluate la valoarea inițială de pe factură dacă efectul actualizării nu este semnificativ.

Nu există o piață activă: instrumente de capitaluri proprii

AG80 Valoarea justă a investițiilor în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preț cotat pe o piață activă și în derivatele care sunt legate de ele și care trebuie decontate prin livrarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotat [a se vedea punctul 46 litera (c) și punctul 47] poate fi evaluată fiabil dacă (a) variația în gama estimărilor fiabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru acel instrument sau (b) probabilitățile diverselor estimări din acea gamă pot fi evaluate fiabil și utilizate în estimarea valorii juste.

AG81 Există multe situații în care s-ar putea ca variația gamei estimărilor valorii juste fiabile a investițiilor într-un instrument de capitaluri proprii care nu au un preț cotat pe piață și a derivatelor care sunt legate de ele și care trebuie decontate prin livrarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotat [a se vedea punctul 46 litera (c) și punctul 47] să nu fie semnificativă. În mod normal este posibilă estimarea valorii juste a unui activ financiar pe care entitatea l-a achiziționat de la un partener extern. Totuși, dacă gama de estimări rezonabile ale valorii juste este semnificativă iar probabilitatea diferitelor estimări nu poate fi evaluată în mod fiabil, unei entități nu i se permite să evalueze instrumentul la valoarea justă.

Intrări de date pentru tehnicile de evaluare

AG82 O tehnică potrivită pentru estimarea valorii juste a unui anumit instrument financiar ar trebui să încorporeze date observabile de pe piață privind condițiile pieței și alți factori care s-ar putea să afecteze, foarte probabil, valoarea justă a instrumentului. Valoarea justă a unui instrument financiar va fi bazată pe unul sau mai mulți dintre următorii factori (și poate și pe alții).

▼B

(a) *Valoarea-timp a banilor (adică dobânda la rata de bază sau la rata fără risc).* Ratele de bază ale dobânzii pot fi de obicei obținute din prețuri observabile ale obligațiunilor guvernamentale și sunt de obicei cotate în publicațiile financiare. Aceste rate variază de cele mai multe ori în ceea ce privește datele preconizate ale fluxurilor de trezorerie de-a lungul unei curbe a randamentului ratelor dobânzii pentru mai multe perioade diferite de timp. Din motive practice o entitate poate folosi o rată generală, care este acceptată și disponibilă, cum ar fi LIBOR, sau o rată de swap, cum ar fi rata-etalon. (Deoarece o rată cum ar fi LIBOR nu este rata dobânzii fără risc, ajustarea riscului de credit potrivită acelui instrument financiar este determinată pe baza riscului său de credit în raport cu riscul de credit din această rată-etalon.) În anumite țări, obligațiunile guvernamentale pot fi purtătoare de risc foarte mare de credit și pot să nu ofere o rată de bază stabilă a dobânzii-etalon pentru instrumentele exprimate în acea monedă. Unele entități din aceste țări ar putea avea o mai bună poziție a creditului și o rată mai mică de împrumut decât guvernul central. Într-un astfel de caz, ratele de bază ale dobânzii pot fi mai bine determinate făcând referire la ratele dobânzii pentru cele mai bine cotate obligațiuni emise în moneda acelei jurisdicții.

(b) *Riscul de credit*. Efectul riscului de credit asupra valorii juste (adică prima peste rata de bază a dobânzii pentru riscul de credit) poate fi extras din prețurile observabile pe piață pentru instrumente tranzacționate, instrumente care au o calitate diferită a creditului sau din rate ale dobânzii observabile cerute de către creditori pentru împrumuturile cu diferite ratinguri de credit.

(c) *Cursuri de schimb ale valutelor*. Există piețe active de valută pentru marea majoritate a valutelor importante și prețurile sunt cotate zilnic în publicații financiare.

(d) *Prețurile mărfurilor*. Există prețuri observabile pe piață pentru multe mărfuri.

(e) *Prețurile capitalurilor proprii*. Prețurile (și indicii prețurilor) instrumentelor de capitaluri proprii tranzacționate sunt observabile pe anumite piețe. Tehnicile bazate pe valoarea prezentă pot fi utilizate pentru a estima prețul actual pe piață al instrumentelor de capitaluri proprii pentru care nu există prețuri observabile.

(f) *Volatilitatea pieței (adică magnitudinea viitoarelor modificări ale prețului instrumentului financiar sau al altui element).* Evaluările volatilității elementelor comercializate activ pot fi estimate corect pe baza informațiilor istorice ale pieței sau prin utilizarea volatilităților implicate în prețurile curente ale pieței.

(g) *Riscul plății anticipate și riscul de răscumpărare.* Modelele așteptate ale plăților anticipate pentru active financiare și modelele așteptate de răscumpărare pentru datorii financiare pot fi estimate pe baza informațiilor istorice. (Valoarea justă a unei datorii financiare care poate fi răscumpărată de către partener nu poate fi mai mică decât valoarea actualizată a sumei de răscumpărare – a se vedea punctul 49.)

(h) *Costuri de administrare a unui activ financiar sau a unei datorii financiare.* Costurile administrării pot fi estimate utilizând comparația cu onorariile actuale percepute de alți participanți pe piață. În momentul în care costurile de administrare a unui activ financiar sau a unei datorii financiare sunt semnificative și alți participanți pe piață ar avea costuri comparabile, emitentul le-ar lua în considerare la determinarea valorii juste a acelui activ financiar sau a acelei datorii financiare. Este probabil ca valoarea justă la inițierea unui drept contractual pentru onorarii viitoare să fie egală cu costurile de inițiere plătite pentru acestea, cu excepția momentului în care onorariile viitoare și costurile conexe nu se încadrează în valorile comparabile de pe piață.

▼B

Câştiguri şi pierderi (punctele 55-57)

AG83 O entitate aplică IAS 21 activelor financiare şi datoriilor financiare care sunt elemente monetare în conformitate cu IAS 21 şi sunt exprimate în valută. Conform IAS 21, orice câştiguri şi pierderi din active monetare şi datorii monetare sunt recunoscute în profit sau pierdere. O excepţie este un element monetar care este desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor fie într-o acoperire împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie (a se vedea punctele 95-101), fie într-o acoperire a unei investiţii nete (a se vedea punctul 102). În scopul recunoaşterii pierderilor şi câştigurilor din diferenţe de curs valutar conform IAS 21, un activ financiar monetar disponibil pentru vânzare este tratat ca şi când ar fi contabilizat la costul amortizat în valută. În consecinţă, pentru un astfel de activ financiar, diferenţele de schimb care rezultă din modificările costului amortizat sunt recunoscute în profit sau pierdere, şi alte modificări ale valorii contabile sunt recunoscute în conformitate cu punctul 55 litera (b). Pentru activele financiare disponibile pentru vânzare care nu sunt elemente monetare conform IAS 21 (de exemplu, instrumente ale capitalurilor proprii), câştigul sau pierderea care este recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii conform punctului 55 litera (b) include orice componentă legată de schimbul valutar. Dacă există o relaţie de acoperire împotriva riscurilor între un activ monetar nederivat şi o datorie monetară nederivată, modificările în componenta valutară a acelor instrumente financiare sunt recunoscute în profit sau pierdere.

Deprecierea şi irecuperabilitatea activelor financiare (punctele 58-70)

Active financiare contabilizate la cost amortizat (punctele 63-65)

AG84 Deprecierea unui activ financiar contabilizat la costul amortizat este evaluată utilizând rata efectivă a dobânzii iniţiale a instrumentului financiar deoarece actualizarea la rata actuală a dobânzii de pe piaţă ar cere, de fapt, evaluarea unui activ financiar la valoarea justă, activ care ar fi fost altminteri evaluat la costul amortizat. În situaţia în care condiţiile unui împrumut, unei creanţe sau unei investiţii deţinute până la scadenţă sunt renegociate sau modificate din cauza dificultăţilor financiare ale debitorului sau emitentului, deprecierea este evaluată utilizând rata iniţială efectivă a dobânzii dinainte de modificarea condiţiilor. Fluxurile de trezorerie aferente creanţelor pe termen scurt nu sunt actualizate dacă efectul actualizării nu este semnificativ. Dacă un împrumut, o creanţă sau o investiţie deţinută până la scadenţă are o rată variabilă a dobânzii, rata de actualizare pentru evaluarea oricăror pierderi din depreciere conform punctului 63 este rata efectivă a dobânzii actuale determinată conform contractului. Ca avantaj practic, un creditor poate evalua deprecierea unui activ financiar contabilizat la costul amortizat pe baza valorii juste a unui instrument utilizând un preţ observabil pe piaţă. Calculul valorii actualizate a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate ale unui activ financiar depus ca garanţie reflectă fluxurile de trezorerie care ar putea rezulta dintr-o lichidare minus costurile obţinerii şi vânzării garanţiei reale, indiferent dacă lichidarea este sau nu probabilă.

AG85 Procesul estimării pierderilor din depreciere ia în considerare toate expunerile creditului, nu numai pe cele ale unei slabe calităţi a creditului. De exemplu, dacă o entitate utilizează un sistem intern de notare a creditului, aceasta ia în considerare toate notele obţinute de credit şi nu doar pe cele care reflectă o gravă deteriorare a lui.

▼B

AG86 Procesul de estimare a valorii unei pierderi din depreciere poate avea drept rezultat fie o singură valoare, fie o gamă de valori posibile. În cel din urmă caz, entitatea recunoaşte o pierdere din depreciere egală cu cea mai bună estimare din cadrul acelei game ([1]) luând în considerare toate informaţiile relevante disponibile înainte ca situaţiile financiare să fie emise cu privire la condiţiile existente la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

AG87 În sensul evaluării colective a deprecierii, activele financiare sunt grupate pe baza caracteristicilor similare ale riscului care indică abilitatea debitorilor de a plăti toate sumele datorate în conformitate cu termenii contractuali (de exemplu, pe baza evaluării riscului de credit sau pe baza procesului de notare care ia în considerare tipul activului, ramura, locaţia geografică, tipul garanţiei reale, statutul trecut şi alţi factori relevanţi). Caracteristicile alese sunt relevante pentru estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie pentru grupuri de astfel de active, constituind un indiciu asupra abilităţii debitorului de a plăti toate valorile datorate conform condiţiilor contractuale ale activelor care sunt evaluate. Totuşi, probabilităţile pierderilor şi alte statistici diferă la nivelul grupului între (a) activele care au fost evaluate individual pentru depreciere şi s-a descoperit că nu sunt depreciate şi (b) activele care nu au fost evaluate individual pentru depreciere având drept rezultat că s-ar putea să fie necesare valori diferite ale deprecierii. Dacă o entitate nu are un grup de active care au caracteristici similare ale riscului, entitatea nu face evaluările suplimentare.

AG88 Pierderile din depreciere recunoscute la nivelul grupului reprezintă un pas intermediar care este condiţionat de identificarea pierderilor din depreciere la activele financiare în grupul activelor financiare care sunt evaluate în colectiv pentru depreciere. Imediat ce este disponibilă informaţia care identifică în mod specific şi individual pierderile din activele depreciate dintr-un grup, acele active sunt înlăturate din grup.

AG89 Viitoarele fluxuri de trezorerie dintr-un grup de active financiare care sunt evaluate colectiv pentru depreciere sunt estimate pe baza experienţei pierderii istorice pentru activele cu caracteristici de risc de credit care sunt similare cu cele ale activelor din grup. Entităţile care nu au o istorie de pierderi specifice entităţii sau îndeajuns de multă experienţă utilizează experienţa entităţilor asemănătoare pentru grupuri comparabile de active financiare. Experienţa pierderilor istorice este ajustată pe baza informaţiilor actuale observabile pentru a reflecta efectele condiţiilor actuale care nu au afectat perioada pe care se bazează experienţa pierderilor istorice şi pentru a îndepărta efectele condiţiilor din perioada istorică care nu mai există în prezent. Estimările modificărilor viitoarelor fluxuri de trezorerie reflectă şi sunt direct în conformitate cu modificările datelor observabile conexe de la perioadă la perioadă (cum ar fi modificările ratei şomajului, preţurile proprietăţilor imobiliare, preţurile mărfurilor, starea plăţilor sau alţi factori care indică pierderi suportate în grup şi mărimea acestor pierderi). Metodologia şi ipoteza utilizate pentru estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie sunt revizuite cu regularitate pentru a reduce orice diferenţe dintre estimările pierderii şi pierderea reală constatată.

([1]) IAS 37 punctul 39 conţine îndrumări privind determinarea celei mai bune estimări dintr-o gamă de rezultate posibile.

▼B

AG90 Ca exemplu al aplicării punctului AG89, o entitate poate determina, pe baza experienței istorice, că una dintre principalele cauze ale neexecutării obligațiilor într-un împrumut pe cardul de credit este decesul debitorului. Entitatea poate observa că rata mortalității este neschimbată de la an la an. Totuși, s-ar putea ca unii dintre debitorii din grupul entității de împrumuturi pe carduri de credit să fi murit în acel an, indicând că a fost suportată o pierdere din depreciere pentru acele împrumuturi chiar dacă la sfârșitul anului entitatea încă nu știe exact care debitori au murit. Ar fi potrivit ca o pierdere din depreciere să fie recunoscută pentru aceste pierderi „suportate, dar nu reportate". Totuși, nu ar fi potrivită recunoașterea unei pierderi din depreciere pentru decesele care se așteaptă să intervină în perioadele viitoare, deoarece evenimentul necesar pentru apariția pierderii (decesul debitorului) nu s-a întâmplat încă.

AG91 Atunci când se utilizează rate istorice ale pierderii pentru estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie este important ca informația privind ratele istorice ale pierderii să fie aplicată grupurilor care sunt definite într-o manieră conformă cu cea a grupurilor pentru care au fost observate ratele istorice ale pierderii. De aceea, metoda utilizată ar trebui să permită ca fiecare grup să fie asociat cu informații despre experiențe privind pierderea în grupurile de active cu caracteristici similare ale riscului de credit și cu date observabile relevante care reflectă condițiile actuale.

AG92 Abordări bazate pe formule sau pe metode statistice pot fi utilizate pentru a determina pierderile din depreciere într-un grup de active financiare (de exemplu, pentru soldurile împrumuturilor mici), atât timp cât sunt în conformitate cu dispozițiile de la punctele 63-65 și AG87-AG91. Orice model utilizat ar încorpora efectul valorii timp a banilor, ar lua în considerare fluxurile de trezorerie pentru toată durata de viață rămasă a unui activ (nu doar anul următor), maturitatea împrumuturilor din portofoliului și nu ar da naștere unei pierderi din depreciere la recunoașterea inițială a unui activ financiar.

Venituri din dobânzi după recunoașterea deprecierii

AG93 Odată ce valoarea contabilă a unui activ financiar sau a unui grup de active financiare similare a fost redusă ca rezultat al unei pierderi din depreciere, venitul din dobândă este apoi recunoscut utilizând rata dobânzii utilizată pentru a reduce viitoarele fluxuri de trezorerie în sensul evaluării pierderii din depreciere.

ACOPERIREA ÎMPOTRIVA RISCURILOR (punctele 71-102)

Instrumente de acoperire împotriva riscurilor (punctele 72-77)

Instrumente care intră în această categorie (punctele 72 și 73)

AG94 Pierderea potențială dintr-o opțiune a cărei valoare contabilă este redusă de către entitate ar putea fi mult mai mare ca valoare decât câștigul potențial al unui element conex acoperit împotriva riscurilor. Cu alte cuvinte, o opțiune emisă nu este eficace în reducerea expunerii elementului acoperit la riscul aferent profitului sau pierderii. Așadar, o opțiune emisă (written) nu îndeplinește condițiile pentru a fi instrument de acoperire împotriva riscurilor, decât dacă este desemnată ca o compensare a unei opțiuni cumpărate, inclusiv una încorporată într-un alt instrument financiar (de exemplu, o opțiune call emisă utilizată pentru a acoperi împotriva riscurilor o datorie răscumpărabilă înainte de scadență). Pe de altă parte, o opțiune cumpărată are câștiguri potențiale egale cu sau mai mari decât pierderile și deci are potențialul de a reduce expunerea profitului sau pierderii la modificările valorii juste a fluxurilor de trezorerie. În consecință, poate îndeplini condițiile unui instrument de acoperire împotriva riscurilor.

▼B

AG95 O investiție deținută până la scadență contabilizată la costul amortizat poate fi desemnată drept instrument de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscului de schimb valutar.

AG96 O investiție într-un instrument de capitaluri proprii necotat care nu este contabilizat la valoarea justă deoarece nu poate fi evaluat în mod fiabil sau un instrument derivat care este legat de acesta și trebuie să fie decontat prin livrarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotat [a se vedea punctul 46 litera (c) și punctul 47] nu poate fi desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor.

AG97 Propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități nu sunt active financiare sau datorii financiare ale entității și de aceea nu pot fi desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor.

Elemente acoperite împotriva riscurilor (punctele 78-84)

Elemente care intră în această categorie (punctele 78-80)

AG98 Un angajament ferm de a achiziționa într-o combinare de întreprinderi nu poate fi un element acoperit, cu excepția riscului de schimb valutar, deoarece celelalte riscuri de acoperit nu pot fi identificate sau evaluate în mod fiabil. Aceste alte riscuri sunt riscuri generale de activitate.

AG99 O investiție contabilizată prin metoda punerii în echivalență nu poate fi un element acoperit într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor deoarece metoda punerii în echivalență recunoaște în profit sau în pierdere mai degrabă partea investitorului din pierderea sau profitul entității asociate decât modificările valorii juste a investiției. Dintr-un motiv similar, o investiție într-o filială consolidată nu poate fi un element acoperit deoarece consolidarea recunoaște în profit sau în pierdere mai degrabă profitul sau pierderea filialei decât modificările valorii juste a investiției. O acoperire a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate este diferită deoarece este o acoperire a unei expuneri la riscul valutar, nu o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor aferente modificării valorii investiției.

AG99A Punctul 80 stipulează că în situațiile financiare consolidate riscul valutar dintr-o tranzacție prognozată din interiorul grupului și care este foarte probabilă poate îndeplini condițiile pentru un element acoperit împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscurilor aferente fluxurilor de trezorerie, cu condiția ca tranzacția să fie denominată într-o altă monedă decât moneda funcțională a entității care inițiază acea tranzacție, iar riscul valutar va afecta profitul și pierderea consolidate. În acest scop, o entitate poate fi o societate-mamă, o filială, o entitate asociată, o asociere în participație sau o sucursală. Dacă riscul valutar al unei tranzacții prognozate în interiorul grupului nu afectează profitul și pierderea consolidate, tranzacția din interiorul grupului nu se poate califica drept un element acoperit împotriva riscurilor. Acesta este de obicei cazul plăților drepturilor de autor, plății dobânzilor sau modificărilor personalului de conducere între membrii aceluiași grup dacă nu este vorba de o tranzacție externă aferentă. Totuși, atunci când riscul valutar al unei tranzacții prognozate în interiorul grupului va afecta profitul și pierderea consolidate, tranzacția din interiorul grupului poate îndeplini condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor. Un exemplu îl constituie vânzările prognozate sau achizițiile de stocuri dintre membrii aceluiași grup, dacă există o vânzare în curs a stocului către o parte din afara grupului. În mod similar, o vânzare prognozată de imobilizări corporale în interiorul grupului între o entitate care face parte din grup și care le-a produs și o entitate din grup care va utiliza

▼B

imobilizările corporale în operațiunile sale poate afecta ►M5 situația rezultatului global ◄ consolidat. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, deoarece imobilizările corporale vor fi depreciate de către entitatea care le achiziționează, iar valoarea recunoscută inițial pentru imobilizările corporale se poate modifica dacă tranzacția prognozată din interiorul grupului este denominată în altă monedă decât moneda funcțională a entității care le achiziționează.

▼M5

AG99B AG99BDacă acoperirea împotriva riscului a unei tranzacții preconizate din interiorul grupului îndeplinește condițiile contabilității de acoperire împotriva riscurilor, orice câștig sau pierdere recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu paragraful 95 litera (a) trebuie să fie reclasificat(ă) din capitalurile proprii în profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare în aceeași perioadă sau perioade în care riscul valutar al tranzacției acoperite împotriva riscurilor afectează profitul sau pierderea consolidat(ă).

▼M15

AG99BA O entitate poate desemna toate modificările în fluxurile de trezorerie sau valoarea justă a unui element acoperit într-o relație de acoperire împotriva riscurilor. O entitate poate desemna, de asemenea, doar modificări ale fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste a unui element acoperit care se situează peste sau sub un preț specificat ori peste sau sub nivelul unei alte variabile (un risc unilateral). Valoarea intrinsecă a unui instrument achiziționat de acoperire sub formă de opțiune (presupunând că are aceeași termeni principali ca și riscul desemnat), și nu valoarea sa timp, reflectă un risc unilateral într-un element acoperit împotriva riscurilor. De exemplu, o entitate poate desemna caracterul variabil al rezultatelor unui flux viitor de trezorerie care rezultă dintr-o creștere de preț a unei achiziții prognozate a unei mărfi. Într-o astfel de situație, sunt desemnate doar pierderile fluxurilor de trezorerie care rezultă din creșterea prețului peste nivelul specificat. Riscul acoperit nu include valoarea timp a unei opțiuni cumpărate deoarece valoare timp nu este o componentă a tranzacției prognozate care să influențeze profitul sau pierderea [punctul 86 litera (b)].

▼B

Desemnarea elementelor financiare ca elemente acoperite împotriva riscurilor (punctele 81 și 81A)

AG99C [...] Entitatea poate desemna toate fluxurile de trezorerie ale întregului activ financiar sau ale întregii datorii financiare ca element acoperit și să le acopere doar pentru un anume risc (de exemplu, doar pentru modificările care se pot atribui modificărilor LIBOR). De exemplu, în cazul unei datorii financiare a cărei rată a dobânzii efective este 100 puncte de bază sub LIBOR, o entitate poate desemna ca element acoperit întreaga datorie (adică principalul plus dobânda la LIBOR minus 100 puncte de bază) și să acopere modificarea valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie pentru întreaga datorie care se atribuie modificărilor LIBOR. Entitatea poate să aleagă de asemenea un indice de acoperire, altul decât unu la unu, pentru a îmbunătăți eficacitatea acoperirii, după cum este descris la punctul AG100.

AG99D În plus, dacă un instrument financiar cu rată fixă este acoperit la un moment ulterior emiterii sale și ratele dobânzii s-au modificat între timp, entitatea poate desemna o parte egală cu o rată de referință [...]. De exemplu, să presupunem că entitatea emite un activ financiar cu rată fixă în valoare de 100 u.m. care are o rată a dobânzii efective de 6 % în momentul în care LIBOR este 4 %. Entitatea începe să acopere acel activ la un moment ulterior, când LIBOR a crescut la 8 % și valoarea justă a activului a scăzut la 90 u.m. Entitatea calculează că dacă ar fi achiziționat activul la data la care l-a desemnat pentru

▼B

prima dată ca element acoperit pentru valoarea sa justă de 90 u.m., randamentul efectiv ar fi fost 9,5 %. […] Entitatea poate desemna o parte a LIBOR de 8 % care constă parțial în fluxuri de trezorerie din dobândă contractuale și parțial în diferența dintre valoarea justă curentă (adică 90 u.m.) și valoarea rambursabilă la scadență (adică 100 u.m.).

▼M15

AG99E Punctul 81 permite unei entități să desemneze altceva decât modificarea întregii valori juste sau caracterul variabil al fluxurilor de trezorerie ale unui instrument financiar. De exemplu:

(a) toate fluxurile de trezorerie ale unui instrument financiar pot fi desemnate pentru modificări ale fluxului de trezorerie sau a valorii juste care pot fi atribuite unor riscuri (însă nu tuturor riscurilor); sau

(b) unele dintre fluxurile de trezorerie (dar nu toate) ale unui instrument financiar pot fi desemnate pentru modificări ale fluxului de trezorerie sau a valorii juste care pot fi atribuite tuturor sau numai anumitor riscuri (de exemplu o „parte” a fluxurilor de trezorerie ale instrumentului financiar poate fi desemnată pentru modificările care pot fi atribuite tuturor sau doar anumitor riscuri).

AG99F Pentru a fi eligibile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, riscurile și părțile desemnate trebuie să fie componente separate identificabile ale instrumentului financiar iar modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste ale întregului instrument financiar rezultate din modificările riscurilor și părților desemnate trebuie să poată fi evaluate în mod credibil. De exemplu:

(a) pentru un instrument financiar cu rată fixă, acoperit pentru modificările valorii juste care pot fi atribuite modificărilor ratei dobânzii fără risc sau ratei dobânzii de referință, rata fără risc sau de referință este considerată în mod normal ca fiind o componentă separată identificabilă a instrumentului financiar și care poate fi evaluată în mod credibil;

(b) inflația nu este identificabilă separat și nu poate fi evaluată în mod credibil și desemnată ca risc sau ca parte a unui instrument financiar decât dacă sunt îndeplinite cerințele de la litera (c);

(c) o cotă de inflație specificată prin contract aferentă fluxurilor de trezorerie ale unei obligațiuni recunoscute legate de inflație (presupunând că nu există nicio cerere de contabilizare separată a unui instrument derivat încorporat) poate fi identificată și evaluată separat în mod credibil atât timp cât alte fluxuri de trezorerie ale instrumentului nu sunt afectate de cota de inflație.

▼B

Desemnarea elementelor nefinanciare ca elemente acoperite împotriva riscurilor (punctul 82)

AG100 Modificările prețului unui ingredient sau al unei componente a unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare în general nu au un efect previzibil, evaluabil separat asupra prețului elementului care să fie comparabil cu efectul, să zicem, al unei modificări a ratelor dobânzii pe piață asupra prețului unei obligațiuni. Astfel, un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară este un element acoperit doar în totalitatea sa sau doar pentru riscul de schimb valutar. Dacă există o diferență între condițiile instrumentului de acoperire împotriva

▼B

riscurilor și ale elementului acoperit (cum ar fi pentru o acoperire a unei achiziții prognozate de cafea braziliană utilizând un contract forward pentru a achiziționa cafea columbiană în condiții de altfel similare), relația de acoperire împotriva riscurilor se poate califica drept o relație acoperită cu condiția să fie îndeplinite toate dispozițiile de la punctul 88, inclusiv aceea că se preconizează ca acoperirea să fie foarte eficace. În acest scop, valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor poate fi mai mare sau mai mică decât cea a elementului acoperit dacă aceasta îmbunătățește eficacitatea relației de acoperire împotriva riscurilor. De exemplu, o analiză de regresie poate fi efectuată pentru a determina o relație statistică între elementul acoperit (de exemplu, o tranzacție cu cafea braziliană) și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor (de exemplu, o tranzacție cu cafea columbiană). Dacă există o relație statistică între cele două variabile (adică între prețurile unitare ale cafelei braziliene și cele ale cafelei columbiene), panta dreptei de regresie poate fi utilizată pentru a stabili indicele de acoperire care va maximiza eficacitatea așteptată. De exemplu, dacă panta dreptei de regresie este 1,02, un indice de acoperire pe baza a 0,98 unități de elemente acoperite la 1,00 unități de instrument de acoperire împotriva riscurilor maximizează eficacitatea așteptată. Cu toate acestea, relația de acoperire împotriva riscurilor poate duce la ineficacitate, care este recunoscută în profit sau pierdere pe durata relației de acoperire împotriva riscurilor.

Desemnarea grupurilor de elemente ca elemente acoperite împotriva riscurilor (punctele 83 și 84)

AG101 O acoperire a unei poziții nete generale (de exemplu, fără nici un activ cu rată fixă și fără nici o datorie cu rată fixă cu scadențe similare) mai degrabă decât a unui element acoperit specific nu îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Cu toate acestea, aproape același efect asupra profitului sau pierderii contabilității de acoperire împotriva riscurilor pentru acest tip de relație de acoperire împotriva riscurilor poate fi realizat prin desemnarea ca o parte a elementului acoperit din elementele de bază. De exemplu, dacă o bancă are active în valoare de 100 u.m. și datorii în valoare de 90 u.m., cu riscuri și termeni de o natură similară, și acoperă expunerea netă de 10 u.m., poate desemna ca element acoperit 10 u.m. din acele active. Această desemnare poate fi utilizată dacă astfel de active și datorii sunt instrumente cu rată fixă, caz în care aceasta reprezintă acoperirea valorii juste împotriva riscurilor, sau dacă sunt instrumente cu rate variabile, caz în care aceasta reprezintă acoperirea împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie. În mod similar, dacă o entitate are un angajament ferm de a face o achiziție în valută de 100 u.m. și un angajament ferm de a face o vânzare în valută de 90 u.m., poate acoperi valoarea netă de 10 u.m. prin achiziționarea unui instrument derivat și prin desemnarea acestuia ca un instrument de acoperire împotriva riscurilor asociat cu 10 u.m. din angajamentul ferm de achiziționare a 100 u.m.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (punctele 85-102)

AG102 Un exemplu de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor este o acoperire a expunerii la modificările valorii juste a unui instrument de datorie cu rată fixă ca rezultat al modificărilor ratelor dobânzii. O astfel de acoperire poate fi inițiată de către emitent sau de către deținător.

AG103 Un exemplu de acoperire împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie este utilizarea unui swap pentru a modifica datoria cu rată fluctuantă într-o datorie cu rată fixă (adică o acoperire a unei tranzacții viitoare în care fluxurile de trezorerie viitoare acoperite reprezintă plăți viitoare ale dobânzii).

▼B

AG104 O acoperire a unui angajament ferm (de exemplu, o acoperire a modificării prețului carburantului aferentă unui angajament contractual nerecunoscut de către o rețea publică de distribuție a energiei electrice de a cumpăra carburant la un preț fix) reprezintă o acoperire a unei expuneri la o modificare a valorii juste. În consecință, o astfel de acoperire reprezintă o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 87, o acoperire a riscului valutar a unui angajament ferm poate fi contabilizată în mod alternativ ca acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscului.

Evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor

AG105 O acoperire este considerată a fi foarte eficace dacă următoarele condiții sunt îndeplinite:

(a) la începutul acoperirii și în perioadele ulterioare se preconizează ca acoperirea să fie foarte eficientă în realizarea compensării modificărilor valorii juste sau fluxurilor de trezorerie atribuibile riscului acoperit în decursul perioadei pentru care este desemnată acoperirea. O astfel de preconizare poate fi demonstrată prin metode diferite, inclusiv o comparare a modificărilor anterioare a valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie ale elementului acoperit atribuibile riscului acoperit cu modificări anterioare a valorii juste sau fluxurilor de trezorerie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor, sau prin demonstrarea unei corelări statistice pronunțate între valoarea justă sau fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit și cele ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor. Entitatea poate să aleagă, de asemenea, un indice de acoperire, altul decât unu la unu, pentru a îmbunătăți eficacitatea după cum este descris la punctul AG100;

(b) rezultatele reale ale acoperirii sunt în intervalul de 80-125 %. De exemplu, dacă rezultatele reale sunt de așa natură încât pierderea aferentă instrumentului de acoperire împotriva riscurilor este 120 u.m. și câștigul aferent instrumentului de numerar este 100 u.m., compensarea poate fi evaluată prin 120/100, care reprezintă 120 %, sau prin 100/120, care reprezintă 83 %. În acest exemplu, presupunând că acoperirea îndeplinește condițiile de la litera (a), entitatea ar ajunge la concluzia că acoperirea a fost foarte eficace.

AG106 Eficacitatea este evaluată cel puțin la momentul la care entitatea întocmește situațiile sale financiare anuale sau interimare.

AG107 Prezentul standard nu specifică o metodă unică pentru evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor. Metoda pe care o entitate o adoptă pentru evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor depinde de strategia sa de gestionare a riscului. De exemplu, dacă strategia de gestionare a riscului a unei entități este de a ajusta valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor periodic pentru a reflecta modificările în poziția acoperită împotriva riscurilor, entitatea trebuie să demonstreze că se așteaptă ca acoperirea împotriva riscurilor să fie foarte eficace doar pentru perioada până când valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscului este ajustată data următoare. În anumite cazuri, entitatea adoptă diferite metode pentru diferite tipuri de acoperiri împotriva riscurilor. Documentația unei entități cu privire la strategia sa de acoperire împotriva riscurilor include și procedurile sale de evaluare a eficacității. Acele proceduri arată dacă evaluarea include toate câștigurile sau pierderile dintr-un instrument acoperit împotriva riscurilor sau dacă este exclusă valoarea timp a instrumentului.

AG107A […]

▼B

AG108 Dacă condițiile principale ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și ale activului, datoriei, angajamentului ferm sau tranzacției prognozate foarte probabile care este acoperită împotriva riscurilor sunt aceleași, modificările valorii juste și ale fluxurilor de trezorerie care se pot atribui riscului care este acoperit s-ar putea să se compenseze pe deplin și atunci când începe acoperirea împotriva riscului, și după aceea. De exemplu, un swap pe rata dobânzii este probabil să fie o acoperire eficace împotriva riscurilor dacă valorile nocționale și ale principalului, termenii, datele de reevaluare, datele primirii și plății dobânzii și ale principalului și baza pentru evaluarea ratelor dobânzii sunt aceleași pentru instrumentul de acoperire împotriva riscurilor și pentru elementul acoperit. În plus, o acoperire a unei cumpărări prognozate foarte probabile a unei mărfi cu un contract forward poate fi foarte eficace dacă:

(a) contractul forward este pentru cumpărarea aceleiași cantități din aceeași marfă la același moment și locație ca și cumpărarea prognozată acoperită;

(b) valoarea justă a contractului forward la început este zero; și

(c) fie modificarea reducerii sau primei contractului forward este exclusă din evaluarea eficacității și este recunoscută în profit sau pierdere, fie modificarea fluxurilor de trezorerie așteptate din tranzacția prognozată foarte probabilă este bazată pe prețul forward al mărfii.

AG109 Uneori, instrumentul de acoperire împotriva riscurilor compensează doar o parte din riscul acoperit. De exemplu, o acoperire nu este pe deplin eficace dacă instrumentul de acoperire și elementul acoperit sunt exprimate în monezi diferite care nu evoluează în tandem. De asemenea, o acoperire a riscului de rată a dobânzii utilizând un instrument derivat nu ar fi pe deplin eficace dacă o parte din modificarea valorii juste a instrumentului derivat se poate atribui riscului de credit al contrapartidei.

AG110 Pentru a îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, acoperirea trebuie să fie aferentă unui risc identificat și desemnat specific și nu numai riscului asociat activității generale a entității, și trebuie în cele din urmă să afecteze profitul sau pierderea entității. O acoperire a riscului de uzură morală a unui activ fizic sau a riscului de expropriere de către guvern nu este eligibilă pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor; eficacitatea nu poate fi evaluată deoarece acele riscuri nu pot fi evaluate în mod fiabil.

▼M15

AG110A Punctul 74 litera (a) permite unei entități să separe valoarea intrinsecă și valoarea timp a unui contract pe opțiuni și să desemneze ca instrument de acoperire a riscului doar modificarea valorii intrinseci a contractului pe opțiuni. O astfel de desemnare poate rezulta într-o relație de acoperire împotriva riscurilor care este foarte eficientă în realizarea compensării modificărilor fluxurilor de trezorerie care pot fi atribuite riscului unilateral acoperit al unei tranzacții prognozate dacă termenii principali ai tranzacției prognozate și instrumentul de acoperire sunt aceeași.

▼M15

AG110B Dacă o entitate desemnează o opțiune cumpărată per ansamblu ca instrument de acoperire a unui risc unilateral rezultat dintr-o tranzacție prognozată, relația de acoperire împotriva riscurilor nu va fi foarte eficientă. Aceasta pentru că prima plătită pentru opțiune include valoarea timp și, conform celor menționate la punctul AG99BA, un risc unilateral desemnat nu include valoarea timp a unei opțiuni. Prin urmare, în această situație nu va exista o compensare între fluxurile legate de valoarea timp a primei plătite pe opțiune și riscul acoperit desemnat.

▼B

AG111 În cazul riscului de rată a dobânzii, eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor poate fi evaluată prin întocmirea unui scadențar pentru activele financiare și datoriile financiare care să prezinte expunerea la rata netă a dobânzii, cu condiția ca expunerea netă să fie asociată cu un activ sau o datorie specifică (sau un grup specific de active sau datorii sau o parte specifică a acestora), rezultând expunerea netă, și eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor este evaluată în funcție de acel activ sau acea datorie.

AG112 La evaluarea eficacității unei acoperiri, o entitate ia în considerare în general valoarea-timp a banilor. Rata fixă a dobânzii a unui element acoperit nu trebuie să corespundă exact ratei fixe a dobânzii a unui swap desemnat ca acoperire a valorii juste împotriva riscurilor. Nici rata variabilă a dobânzii a unui activ sau datorii purtător (purtătoare) de dobândă nu trebuie să fie aceeași cu rata dobânzii variabile a unui swap desemnat ca acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscului. Valoarea justă a unui swap derivă din suma netă a decontărilor sale. Ratele fixe și variabile ale unui swap pot fi modificate fără a afecta decontarea netă dacă ambele sunt modificate cu aceeași valoare.

AG113 Dacă o entitate nu îndeplinește criteriile de eficacitate, entitatea întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la ultima dată la care a fost demonstrată eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor. Cu toate acestea, dacă entitatea identifică evenimentul sau modificarea circumstanțelor care au făcut ca relația de acoperire împotriva riscurilor să nu îndeplinească criteriile de eficacitate și demonstrează că acoperirea a fost eficace înainte ca evenimentul sau modificarea circumstanțelor să fi apărut, entitatea întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la data evenimentului sau modificării circumstanțelor.

Contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului de rată a dobânzii

AG114 Pentru acoperirea valorii juste împotriva riscului de rată a dobânzii asociat unui portofoliu de active financiare sau datorii financiare, o entitate îndeplinește dispozițiile prezentului standard dacă se conformează procedurilor stabilite la literele (a)-(i) și la punctele AG115-AG132 de mai jos.

(a) Ca parte a procesului de gestionare a riscului entitatea identifică un portofoliu de elemente al căror risc al ratei dobânzii dorește să fie acoperit. Portofoliul poate cuprinde doar active, doar datorii sau deopotrivă active și datorii. Entitatea poate identifica două sau mai multe portofolii (de exemplu, entitatea poate grupa activele sale disponibile pentru vânzare într-un portofoliu separat), caz în care aplică îndrumările de mai jos fiecărui portofoliu separat.

▼B

(b) Entitatea analizează portofoliul în perioadele de reevaluare mai degrabă pe baza datelor de reevaluare, decât pe baza datelor contractuale. Analiza în perioadele de reevaluare poate fi efectuată în diferite moduri, inclusiv programarea fluxurilor de trezorerie în perioade în care acestea sunt aşteptate să survină sau programarea valorilor nominale ale capitalului în toate perioadele până la momentul la care se anticipează reevaluarea.

(c) Pe baza acestei analize, entitatea decide valoarea pe care doreşte să o acopere. Entitatea desemnează ca element acoperit o valoare a activelor sau datoriilor (dar nu o valoare netă) din portofoliul identificat egală cu valoarea pe care doreşte să o desemneze drept acoperită. […]

(d) Entitatea desemnează riscul ratei dobânzii care este acoperit. Acest risc poate fi o parte a riscului ratei dobânzii în fiecare dintre elementele de acoperit, cum ar fi rata dobânzii de referinţă (de exemplu, LIBOR).

(e) Entitatea desemnează unul sau mai multe instrumente de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare perioadă de reevaluare.

(f) Utilizând desemnările făcute la literele (c)-(e) de mai sus, entitatea evaluează la început şi în perioadele ulterioare măsura în care se aşteaptă ca acoperirea să fie foarte eficace în decursul perioadei pentru care este desemnată acoperirea.

(g) Periodic, entitatea evaluează modificarea valorii juste a elementului acoperit [aşa cum a fost desemnat la litera (c)] care se poate atribui riscului acoperit [aşa cum a fost desemnat la litera (d)], [...]. Cu condiţia ca acoperirea să fie determinată în mod real, astfel încât să fie foarte eficientă pentru evaluare folosindu-se metoda documentată a entităţii de evaluare a eficacităţii, entitatea recunoaşte modificarea valorii juste a elementului acoperit ca un câştig sau ca o pierdere în profit sau pierdere şi în unul sau două elemente-rânduri din ►**M5** situaţia poziţiei financiare ◄, după cum s-a descris la punctul 89A. Modificarea valorii juste nu trebuie alocată activelor sau datoriilor individuale.

(h) Entitatea evaluează modificarea valorii juste a instrumentului(lor) de acoperire împotriva riscurilor [aşa cum a fost desemnat la litera (e)] şi o recunoaşte ca un câştig sau ca o pierdere în profit sau pierdere. Valoarea justă a instrumentului (instrumentelor) de acoperire împotriva riscurilor este recunoscută ca un activ sau ca o datorie în ►**M5** situaţia poziţiei financiare ◄.

(i) Orice ineficacitate [1] trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere ca diferenţa între valoarea justă la care se referă litera (g) şi cea la care se referă litera (h).

AG115 Această abordare este descrisă în detaliu mai jos. Abordarea trebuie aplicată doar acoperirii valorii juste împotriva riscurilor pentru riscul ratei dobânzii asociat unui portofoliu de active financiare sau datorii financiare.

AG116 Portofoliul identificat la punctul AG114 litera (a) poate conţine active şi datorii. Alternativ, un portofoliu poate conţine doar active sau doar datorii. Portofoliul este utilizat pentru a determina valoarea activelor sau a datoriilor pe care entitatea doreşte să le acopere. Cu toate acestea, portofoliul în sine nu este desemnat ca un element acoperit.

[1] Aceleaşi considerente privind pragul de semnificaţie se aplică în acest context aşa cum se aplică în toate IFRS-urile.

▼B

AG117 La aplicarea punctului AG114 litera (b), entitatea determină data aşteptată de reevaluare a unui element ca cea mai îndepărtată dintre datele la care elementul se aşteaptă să ajungă la scadenţă sau să se reevalueze la nivelul pieţei. Datele aşteptate de reevaluare sunt estimate la începutul acoperirii şi pe parcursul perioadei de acoperire, pe baza experienţei istorice şi a altor informaţii disponibile, inclusiv informaţii şi aşteptări cu privire la ratele de plată anticipată, ratele dobânzii şi interacţiunea între acestea. Entităţile care nu au o experienţă specifică utilizează experienţa grupurilor similare pentru instrumentele financiare comparabile. Aceste estimări sunt revizuite în mod periodic şi actualizate pe baza experienţei. În cazul unui element cu rată fixă cu plată anticipată, data aşteptată de reevaluare este data la care elementul se aşteaptă să fie plătit anticipat, cu excepţia cazului când se reevaluează la nivelul pieţei la o dată anterioară. Pentru un grup de elemente similare, analiza pe perioade de timp pe baza datelor aşteptate de reevaluare poate lua forma alocării unui procent al unui grup, mai degrabă decât pe baza elementelor individuale, fiecărei perioade de timp. O entitate poate aplica alte metodologii în scopurile acestor alocări. De exemplu, poate utiliza un multiplicator al ratelor de plată anticipate pentru alocarea amortizării împrumutului perioadelor pe baza datelor aşteptate de reevaluare. Cu toate acestea, metodologia pentru o astfel de alocare trebuie să fie în conformitate cu procedurile şi obiectivele entităţii de gestionare a riscului.

AG118 Ca un exemplu de desemnare stabilit la punctul AG114 litera (c), dacă într-o anumită perioadă de reevaluare o entitate are active cu rate fixe de 100 u.m. şi datorii cu rate fixe de 80 u.m., şi decide să le acopere întreaga poziţie netă de 20 u.m., desemnează ca element acoperit active în valoare de 20 u.m. (o parte a activelor) ([1]). Desemnarea este exprimată ca „valoarea într-o monedă” (de exemplu, o valoare în dolari, euro, lire sau ranzi) mai degrabă decât ca active individuale. Rezultă că toate activele (sau datoriile) din care este extrasă valoarea acoperită – adică întreaga valoare de 100 u.m. a activelor din exemplul de mai sus – trebuie să fie elemente a căror valoare justă se modifică ca răspuns la modificările ratei dobânzii care este acoperită […].

AG119 Entitatea se conformează, de asemenea, altor dispoziţii de desemnare şi documentare stabilite la punctul 88 litera (a). Pentru acoperirea portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii, această desemnare şi documentare specifică politica entităţii pentru toate variabilele care sunt utilizate pentru a identifica valoarea care este acoperită şi modul în care este evaluată eficacitatea, inclusiv următoarele:

(a) care active sau datorii trebuie incluse în acoperirea portofoliului şi baza de utilizat pentru înlăturarea acestora din portofoliu;

(b) modul în care entitatea estimează datele de reevaluare, inclusiv ipotezele privind rata dobânzii care susţin estimările ratelor de plată anticipată şi baza pentru modificarea acelor estimări. Aceeaşi metodă este utilizată atât pentru estimările iniţiale făcute la momentul în care un activ sau o datorie este inclus(ă) în portofoliul acoperit, cât şi pentru orice revizuiri ulterioare ale acelor estimări;

([1]) Standardul permite unei entităţi să desemneze orice valoare a activelor sau datoriilor disponibile care intră în această categorie, adică în acest exemplu orice valoare a activelor între 0 u.m. şi 100 u.m.

▼B

(c) numărul și durata perioadelor de reevaluare;

(d) cât de des va testa entitatea eficacitatea [...];

(e) metodologia utilizată de către entitate pentru a determina valoarea activelor sau a datoriilor care sunt desemnate ca elemente acoperite […];

(f) […] măsura în care entitatea va testa eficacitatea pentru fiecare perioadă de reevaluare în parte, pentru toate perioadele agregate sau prin utilizarea unei combinări între acestea două.

Politicile specificate în desemnarea și documentarea relației de acoperire împotriva riscurilor trebuie să fie în conformitate cu procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entității. Modificările politicilor nu trebuie făcute arbitrar. Acestea vor fi justificate pe baza modificărilor condițiilor de piață și a altor factori, și trebuie fundamentate pe, și consecvente cu procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entității.

AG120 Instrumentul de acoperire împotriva riscurilor menționat la punctul AG114 litera (e) poate fi un instrument derivat unic sau un portofoliu de instrumente derivate, toate conținând expunerea la riscul acoperit al ratei dobânzii desemnat la punctul AG114 litera (d) (de exemplu, un portofoliu de swap pe rate ale dobânzii care conțin toate expunerea la LIBOR). Un astfel de portofoliu de instrumente derivate poate conține poziții de compensare a riscului. Cu toate acestea, poate să nu includă opțiuni emise sau opțiuni nete emise, deoarece standardul [1] nu permite ca astfel de opțiuni să fie desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor (cu excepția cazului când o opțiune emisă este desemnată drept compensarea unei opțiuni cumpărate). Dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor acoperă valoarea desemnată la punctul AG114 litera (c) pentru mai mult decât o perioadă de reevaluare, se alocă tuturor perioadelor pe care le acoperă. Totuși, întregul instrument de acoperire trebuie alocat acelor perioade de reevaluare deoarece standardul [2] nu permite ca o relație de acoperire să fie desemnată doar pentru o parte din perioada în timpul căreia rămâne valabil un instrument de acoperire.

AG121 Atunci când entitatea evaluează modificarea valorii juste a elementului cu plată anticipată în conformitate cu punctul AG114 litera (g), o modificare a ratelor dobânzii afectează valoarea justă a elementului cu plata anticipată în două feluri: afectează valoarea justă a fluxurilor de trezorerie contractuale și valoarea justă a opțiunii cu plata anticipată care este cuprinsă într-un element cu plata anticipată. Punctul 81 din standard permite ca o entitate să desemneze o parte din activul financiar sau datoria financiară, care împarte aceeași expunere la risc, ca element acoperit împotriva riscurilor, cu condiția ca eficacitatea să poată fi evaluată. […].

AG122 Standardul nu specifică tehnicile utilizate pentru determinarea valorii la care se face referire la punctul AG114 litera (g), adică modificarea valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor, care este atribuită riscului acoperit. […]. Nu este bine să se presupună că modificările valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor sunt egale cu modificările valorii instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.

[1] A se vedea punctele 77 și AG94.
[2] A se vedea punctul 75.

▼B

AG123 Punctul 89A prevede ca, în cazul în care elementul acoperit împotriva riscurilor pentru o perioadă anume de reevaluare este un activ, modificarea valorii sale să fie prezentată într-un element-rând separat în cadrul activelor. Dimpotrivă, dacă elementul acoperit împotriva riscurilor pentru o anumită perioadă de reevaluare este o datorie, modificarea valorii sale este prezentată într-un element-rând separat din cadrul datoriilor. Acestea sunt elementele-rânduri individuale la care se face referire la punctul AG114 litera (g). Alocarea specifică la activele (sau datoriile) individuale nu este necesară.

AG124 Punctul AG114 litera (i) arată că ineficacitatea rezultă în măsura în care modificarea valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor, care se poate atribui riscului acoperit, diferă de modificarea valorii juste a instrumentului derivat de acoperire împotriva riscurilor. O astfel de diferență poate apărea din mai multe motive, care includ:

(a) [...];

(b) elementele din portofoliul acoperit împotriva riscurilor care s-au depreciat sau au fost derecunoscute;

(c) datele de plată a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și a elementului acoperit împotriva riscurilor, care sunt diferite; și

(d) alte cauze [...].

O astfel de ineficacitate ([1]) trebuie să fie identificată și recunoscută în profit sau pierdere.

AG125 În general, eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor va fi îmbunătățită:

(a) dacă entitatea își planifică elementele cu caracteristici diferite de plată anticipată într-un mod care ia în considerare diferențele din procedura de plată anticipată;

(b) atunci când numărul elementelor din portofoliu este mare. Atunci când numai câteva elemente sunt cuprinse în portofoliu, este probabilă o ineficacitate relativ mare dacă unul dintre elemente este plătit mai devreme sau mai târziu decât s-a prevăzut. Dimpotrivă, atunci când portofoliul conține multe elemente, procedura de plată anticipată poate fi preconizată cu mai multă precizie;

(c) atunci când perioadele utilizate pentru recalcularea prețului sunt mai mici (de exemplu, o perioadă de o lună față de o perioadă de trei luni). Micșorarea perioadelor de reevaluare reduce efectul oricărei nepotriviri dintre datele de reevaluare și cele de plată (din perioada de reevaluare) a elementului acoperit împotriva riscurilor și cele ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor;

(d) cu cât este mai mare frecvența cu care valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor este ajustată pentru a reflecta modificările elementului acoperit împotriva riscurilor (de exemplu, din cauza modificărilor preconizărilor plăților anticipate).

AG126 O entitate își testează eficacitatea periodic. [...]

([1]) Aceleași considerente privind pragul de semnificație se aplică în acest context așa cum se aplică în toate IFRS-urile.

▼B

AG127 La evaluarea eficacității, entitatea delimitează revizuirile datelor de reevaluare a activelor (sau a datoriilor) existente de la inițierea noilor active (sau datorii), din care numai primele generează ineficacitate. […]. Odată ce ineficacitatea a fost recunoscută așa cum s-a stabilit mai sus, entitatea stabilește o nouă estimare a activelor (sau datoriilor) totale din fiecare perioadă de reevaluare, inclusiv noile active (sau datorii) care au fost inițiate de la ultima testare a eficacității, și desemnează o nouă valoare drept elementul acoperit împotriva riscurilor și un nou procent drept procentul acoperit împotriva riscurilor. […]

AG128 Elementele care au fost inițial programate într-o perioadă de reevaluare pot fi derecunoscute datorită plății anticipate care a avut loc mai devreme decât se preconizase sau datorită anulărilor cauzate de depreciere sau vânzare. Atunci când apare, valoarea modificării valorii juste incluse într-un element-rând separat la care se face referire la punctul AG114 litera (g), care are legătură cu elementul derecunoscut, trebuie să fie eliminată din ►**M5** situația poziției financiare ◄ și inclusă în profitul sau pierderea care apare la derecunoașterea elementului. În acest scop, este necesar să se cunoască perioada (perioadele) de reevaluare în care a fost programat elementul derecunoscut, deoarece aceasta determină perioada (perioadele) de reevaluare din care să fie scos și, de aici, valoarea de scăzut dintr-un element-rând separat, prezentat la punctul AG114 litera (g). Atunci când un element este derecunoscut, dacă se poate determina în ce perioadă a fost inclus, el este scos din perioada respectivă. Dacă nu, el este scos din perioada inițială, dacă derecunoașterea a rezultat din plăți anticipate mai mari decât cele preconizate, sau este alocat tuturor perioadelor care conțin elementul derecunoscut pe bază sistematică și rațională, dacă elementul a fost vândut sau s-a depreciat.

AG129 De asemenea, orice valoare legată de o anumită perioadă de timp care nu a fost derecunoscută la expirarea perioadei este recunoscută în profitul sau pierderea din acea perioadă (a se vedea punctul 89A). […]

AG130 […]

AG131 Dacă valoarea acoperită împotriva riscurilor dintr-o perioadă de reevaluare se reduce fără ca activele (sau datoriile) aferente să fie derecunoscute, valoarea inclusă în elementul-rând separat prezentat la punctul AG114 litera (g), care se referă la reducere, trebuie să fie amortizată în conformitate cu punctul 92.

AG132 O entitate poate dori să aplice abordarea stabilită la punctele AG114-AG131 pentru acoperire împotriva riscurilor a portofoliului care a fost anterior contabilizată ca o acoperire împotriva riscurilor aferente fluxurilor de trezorerie, în conformitate cu IAS 39. O astfel de entitate va revoca desemnarea anterioară a acoperirii împotriva riscurilor aferente fluxurilor de trezorerie, în conformitate cu punctul 101 litera (d), și va aplica dispozițiile stabilite la acel punct. De asemenea, ea va redesemna acoperirea împotriva riscurilor ca o acoperire a valorii juste și va aplica abordarea stabilită la punctele AG114-AG131 prospectiv perioadelor contabile ulterioare.

▼B

TRANZIȚIE (punctele 103-108B)

AG133 O entitate poate să fi desemnat o tranzacție prognozată în interiorul grupului drept un element acoperit împotriva riscurilor la începutul perioadei anuale cu începere de la 1 ianuarie 2005 (sau, în sensul reformulării informațiilor comparative, la începutul unei perioade comparative anterioare) drept o acoperire care ar îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu prezentul standard (modificat prin ultima propoziție de la punctul 80). O astfel de entitate poate utiliza această desemnare pentru aplicarea contabilității de acoperire împotriva riscurilor din situațiile financiare consolidate de la începutul perioadei anuale care începe de la 1 ianuarie 2005 (sau de la începutul unei perioade comparative anterioare). O astfel de entitate trebuie să aplice și punctele AG99A și AG99B de la începutul perioadei anuale care începe de la 1 ianuarie 2005. Totuși, în conformitate cu punctul 108B, ea nu trebuie să aplice punctul AG99B pentru informațiile comparative din perioadele anterioare.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 40

Investiții imobiliare

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este acela de a prescrie tratamentul contabil al investițiilor imobiliare și al dispozițiilor aferente de prezentare a informațiilor.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard trebuie aplicat la recunoașterea, evaluarea și prezentarea informațiilor aferente investițiilor imobiliare.

3. Printre altele, prezentul standard reglementează evaluarea, în situațiile financiare ale unui locatar, a dreptului asupra unei investiții imobiliare deținute în temeiul unui contract de leasing contabilizat drept contract de leasing financiar și evaluarea, în situațiile financiare ale unui locator, a unei investiții imobiliare date în leasing unui locatar, în temeiul unui contract de leasing operațional. Prezentul standard nu reglementează aspectele care intră sub incidența IAS 17 *Contracte de leasing*, inclusiv:

   (a) clasificarea operațiunilor de leasing ca leasing financiar sau operațional;

   (b) recunoașterea venitului realizat din leasing aferent investiției imobiliare (a se vedea, de asemenea, IAS 18 *Venituri*);

   (c) evaluarea, în situațiile financiare ale unui locatar, a unui drept asupra unei investiții imobiliare deținute în temeiul unui contract de leasing contabilizat drept contract de leasing operațional;

   (d) evaluarea, în situațiile financiare ale unui locator, a investiției sale nete într-un contract de leasing financiar;

   (e) contabilizarea tranzacțiilor de vânzare și leaseback; și

   (f) prezentarea informațiilor cu privire la contractele de leasing financiar și leasing operațional.

4. Prezentul standard nu se aplică:

   (a) activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*); și

   (b) concesiunilor miniere și rezervelor minerale cum ar fi petrolul, gazele naturale și resursele neregenerabile similare.

DEFINIȚII

5. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înțeles:

   Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut în ►**M5** situația poziției financiare ◄.

   Costul este valoarea numerarului sau a echivalentelor de numerar plătite sau valoarea justă a altei contraprestații oferite pentru dobândirea unui activ în momentul achiziției sau construcției sale sau, dacă este cazul, valoarea atribuită acelui activ atunci când este recunoscut inițial în conformitate cu dispozițiile specifice din celelalte IFRS-uri, de exemplu IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.

   Valoarea justă este valoarea pentru care un activ ar putea fi tranzacționat între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

▼B

O investiție imobiliară este o proprietate imobiliară (un teren sau o clădire – sau o parte a unei clădiri – sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, sau ambele, decât pentru:

(a) a fi utilizată pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative; sau

(b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

O proprietate imobiliară utilizată de posesor este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producția sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

6. Un drept imobiliar deținut de către un locatar în temeiul unui contract de leasing operațional poate fi clasificat și contabilizat ca fiind o investiție imobiliară dacă și numai dacă proprietatea imobiliară ar corespunde altfel definiției unei investiții imobiliare și locatarul utilizează modelul valorii juste prezentat la punctele 33-55 pentru activul recunoscut. Această alternativă de clasificare poate fi utilizată de la caz la caz. Cu toate acestea, odată ce se alege această alternativă de clasificare pentru un astfel de drept imobiliar deținut în temeiul unui contract de leasing operațional, toate proprietățile imobiliare clasificate ca investiții imobiliare trebuie contabilizate utilizând modelul valorii juste. Atunci când este aleasă această alternativă de clasificare, orice drept clasificat astfel este inclus în informațiile a căror prezentare este impusă de punctele 74-78.

7. O investiție imobiliară este deținută pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele. Prin urmare, o investiție imobiliară generează fluxuri de trezorerie care sunt în mare măsură independente de alte active deținute de o entitate. Astfel, investițiile imobiliare se diferențiază de proprietățile imobiliare utilizate de posesor. Producția sau furnizarea de bunuri sau servicii (sau utilizarea proprietății în scopuri administrative) generează fluxuri de trezorerie care nu pot fi atribuite numai proprietății imobiliare, ci și altor active utilizate în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii. IAS 16 *Imobilizări corporale* se aplică proprietăților imobiliare utilizate de posesor.

8. Următoarele constituie exemple de investiții imobiliare:

(a) terenurile deținute, mai degrabă, în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, în cursul activității uzuale;

(b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. (Dacă o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul activității uzuale, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului.);

(c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

(d) o clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

▼M8

(e) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

▼B

9. Următoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investiții imobiliare și care, prin urmare, nu intră sub incidența prezentului standard:

(a) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute în cursul activității uzuale sau în procesul de construcție sau amenajare în vederea unei astfel de vânzări (a se vedea IAS 2 *Stocuri*), de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute;

(b) proprietățile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terțe părți (a se vedea IAS 11 *Contracte de construcție*);

(c) proprietățile imobiliare utilizate de posesor (a se vedea IAS 16) inclusiv (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietăți imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate;

▼M8

_____

▼B

(e) proprietățile imobiliare care sunt închiriate unei alte entități în temeiul unui contract de leasing financiar.

10. Anumite proprietăți includ o parte care este deținută pentru a fi închiriată sau cu scopul creșterii valorii capitalului și o altă parte care este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative. Dacă aceste părți pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părțile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară constituie o investiție imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

11. În unele situații, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanților unei proprietăți imobiliare pe care o deține. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiție imobiliară dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu este situația în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază și întreținere locatarilor care ocupă clădirea.

12. În alte situații, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă. De exemplu, dacă o entitate are în proprietate și administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeților reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară utilizată de posesor decât o investiție imobiliară.

13. Poate fi dificil de stabilit dacă serviciile auxiliare sunt atât de semnificative încât o proprietate imobiliară să nu constituie o investiție imobiliară. De exemplu, proprietarul unui hotel transferă, uneori, anumite responsabilități unor terțe părți în temeiul unui contract de management. Condițiile unor astfel de contracte variază semnificativ. La una dintre extreme, proprietarul poate avea o poziție de investitor pasiv. La cealaltă extremă, proprietarul poate să fi contractat, pur și simplu, cu terțe părți exercitarea anumitor operațiuni zilnice, rămânând totuși suficient de expus la variațiile fluxurilor de trezorerie generate de activitățile hotelului.

14. Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament. O entitate elaborează criterii astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare și cu îndrumările aferente de la punctele 7-13. Punctul 75 litera (c) impune unei entități să prezinte informații referitoare la aceste criterii în cazul în care clasificarea este dificilă.

▼B

15. În anumite cazuri, o entitate are o proprietate imobiliară care este închiriată și ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplinește condițiile unei investiții imobiliare în situațiile financiare consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este o proprietate imobiliară utilizată de posesor din punctul de vedere al grupului. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entității care o deține, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară dacă respectă definiția de la punctul 5. Prin urmare, în situațiile sale financiare individuale, locatorul tratează proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară.

RECUNOAȘTERE

16. O investiție imobiliară trebuie recunoscută ca activ dacă și numai dacă:

(a) există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare asociate investiției imobiliare să revină entității; și

(b) costul investiției imobiliare poate fi evaluat în mod credibil.

17. O entitate evaluează conform acestui principiu de recunoaștere toate costurile sale cu investițiile imobiliare în momentul când sunt suportate. Aceste costuri includ costuri suportate inițial pentru a achiziționa o investiție imobiliară și costurile suportate ulterior pentru a adăuga, pentru a înlocui o parte sau pentru a întreține o proprietate imobiliară.

18. Conform principiului de recunoaștere de la punctul 16, o entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costurile întreținerii zilnice ale unei astfel de proprietăți imobiliare. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt în principal costul manoperei și al consumabilelor și pot include costul părților minore. Scopul acestor cheltuieli este deseori descris ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” proprietății imobiliare.

19. Este posibil ca unele părți ale investițiilor imobiliare să fi fost dobândite prin înlocuire. De exemplu, s-ar putea ca pereții interiori să fi înlocuit pereții originali. Conform principiului de recunoaștere, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costul înlocuirii unei părți a investiției imobiliare existente în momentul în care sunt suportate costurile. Valoarea contabilă a acelor părți care sunt înlocuite este derecunoscută în conformitate cu dispozițiile de derecunoaștere din prezentul standard.

EVALUARE LA RECUNOAȘTERE

20. O investiție imobiliară trebuie evaluată inițial la cost. Costurile de tranzacționare trebuie incluse în evaluarea inițială.

21. Costul unei investiții imobiliare cumpărate include prețul său de cumpărare și orice cheltuieli direct atribuibile. Cheltuielile direct atribuibile includ, de exemplu, onorariile profesionale pentru serviciile juridice, taxele pentru transferul dreptului de proprietate și alte costuri de tranzacționare.

▼M8

_____

▼B

23. Costul unei investiții imobiliare nu este majorat cu:

(a) costurile de înființare (cu excepția situației în care acestea sunt necesare pentru a aduce proprietatea imobiliară în starea necesară pentru a fi capabilă de a funcționa în maniera intenționată de către conducere);

▼B

(b) pierderile din exploatare suportate înainte ca investiția imobiliară să atingă nivelul planificat de ocupare; sau

(c) cheltuielile generate de pierderile anormale de materiale, forță de muncă sau alte resurse în cursul lucrărilor de construcții sau amenajare a proprietății imobiliare.

24. Dacă plata pentru o investiție imobiliară este amânată, costul acesteia este echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre această sumă și plățile totale este recunoscută în cursul perioadei de creditare drept cheltuială cu dobânda.

25. Costul inițial al unui drept imobiliar deținut în temeiul unui contract de leasing și clasificat drept investiție imobiliară trebuie să fie determinat după cum este prescris pentru un contract de leasing financiar la punctul 20 din IAS 17, și anume activul trebuie recunoscut la valoarea cea mai mică dintre valoarea justă a proprietății imobiliare și valoarea actualizată a plăților minime de leasing. O valoare echivalentă trebuie recunoscută drept datorie în conformitate cu același punct.

26. Orice primă plătită pentru un contract leasing este tratată ca parte din plățile minime de leasing efectuate în acest scop și este, prin urmare, inclusă în costul activului, dar exclusă din datorie. Dacă un drept imobiliar deținut în temeiul unui contract de leasing este clasificat ca investiție imobiliară, elementul contabilizat la valoarea justă este acel drept și nu proprietatea imobiliară care stă la baza lui. Pentru modelul valorii juste de la punctele 33-52 sunt stabilite îndrumări pentru determinarea valorii juste a unui drept imobiliar. Acele îndrumări sunt, de asemenea, relevante pentru determinarea valorii juste atunci când acea valoare este utilizată drept cost în scopul recunoașterii inițiale.

27. Una sau mai multe investiții imobiliare poate (pot) fi dobândită (dobândite) în schimbul unui activ sau unor active nemonetar(e) sau o combinație de active monetare și nemonetare. Următoarea discuție se referă la un schimb al unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziția precedentă. Costul unei astfel de investiții imobiliare este evaluat la valoarea justă, cu excepția situației în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit și nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate credibil. Activul dobândit este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate derecunoaște imediat activul cedat. Dacă activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

28. O entitate determină dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare măsura în care se preconizează ca viitoarele fluxuri de trezorerie ale sale să se modifice ca rezultat al acelei tranzacții. O tranzacție de schimb are conținut comercial dacă:

(a) configurația (riscul, plasarea în timp și valoarea) fluxurilor de trezorerie ale activului primit diferă de configurația fluxurilor de trezorerie ale activului transferat; sau

(b) valoarea specifică entității acordată părții activităților entității afectate de tranzacție se modifică în urma schimbului; și

(c) diferența de la litera (a) sau (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității acordată părții activităților entității afectate de tranzacție trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar, fără ca entitatea să aibă de efectuat calcule detaliate.

▼B

29. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată credibil dacă (a) gradul de variabilitate în intervalul de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativ pentru acel activ sau (b) probabilitățile diverselor estimări din interval pot fi evaluate rezonabil și utilizate în estimarea valorii juste. Dacă entitatea poate să determine credibil valoarea justă fie a activului primit, fie a activului cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este folosită pentru a evalua costul, cu excepția situației în care valoarea justă a activului primit este mai clar evidentă.

EVALUARE DUPĂ RECUNOAȘTERE

Politica contabilă

30. Ținând cont de excepțiile prevăzute la punctele 32A și 34, o entitate trebuie să aleagă ca politică contabilă fie modelul valorii juste prevăzut la punctele 33-55, fie modelul bazat pe cost, prevăzut la punctul 56, și trebuie să aplice această politică tuturor investițiilor sale imobiliare.

▼M8

31. IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* prevede că o modificare voluntară a politicii contabile trebuie să fie efectuată doar dacă va avea drept rezultat situații financiare care să ofere informații mai fiabile și mai relevante despre efectele tranzacțiilor, despre alte evenimente și condiții privind poziția financiară a entității, despre performanța financiară sau despre fluxurile de trezorerie. Este foarte puțin probabil ca o schimbare de la modelul valorii juste la modelul bazat pe cost să conducă la o prezentare mai relevantă.

▼B

32. Prezentul standard impune tuturor entităților să determine valoarea justă a investițiilor imobiliare fie în scopul evaluării (dacă entitatea folosește modelul valorii juste), fie în scopul prezentării informațiilor (dacă folosește modelul bazat pe cost). O entitate este încurajată, dar nu obligată să determine valoarea justă a unei investiții imobiliare pe baza unei evaluări realizate de un evaluator independent care deține o calificare profesională relevantă și recunoscută și care are o experiență recentă în ceea ce privește localizarea și categoria investiției imobiliare în curs de evaluare.

32A O entitate poate:

(a) să aleagă fie modelul valorii juste, fie modelul bazat pe cost pentru toate investițiile imobiliare care susțin datorii care plătesc un randament legat direct de valoarea justă sau de randamentele activelor specificate, inclusiv acea investiție imobiliară; și

(b) să aleagă fie modelul valorii juste, fie modelul bazat pe cost pentru toate celelalte investiții imobiliare, neținând cont de alegerea făcută la litera (a).

32B Unii asigurători și alte entități exploatează un fond imobiliar intern care emite unități noționale, unele unități fiind deținute de către investitori în contracte conexe și altele fiind deținute de entitate. Punctul 32A nu permite unei entități să evalueze proprietatea imobiliară deținută de către fond parțial la cost și parțial la valoarea justă.

▼B

32C Dacă o entitate alege modele diferite pentru cele două categorii descrise la punctul 32A, vânzările de investiții imobiliare între grupuri de active evaluate folosind diferite modele trebuie recunoscute la valoarea justă, iar modificarea cumulată a valorii juste trebuie recunoscută în profit sau pierdere. În consecință, dacă o investiție imobiliară dintr-un grup de active în care se folosește modelul valorii juste este vândută într-un grup în care se folosește modelul bazat pe cost, valoarea justă a proprietății imobiliare la data vânzării devine costul său presupus.

Modelul valorii juste

33. După recunoașterea inițială, o entitate care alege modelul valorii juste trebuie să evalueze toate investițiile sale imobiliare la valoarea justă, cu excepția cazurilor descrise la punctul 53.

34. Atunci când un drept imobiliar deținut de către un locatar în baza unui contract de leasing operațional este clasificat ca investiție imobiliară în conformitate cu punctul 6, punctul 30 nu se aplică; trebuie aplicat modelul valorii juste.

35. Un câștig sau o pierdere generat(ă) de o modificare a valorii juste a investiției imobiliare trebuie recunoscut(ă) în profitul sau în pierderea perioadei în care apare.

36. Valoarea justă a investiției imobiliare este prețul la care proprietatea imobiliară ar putea fi tranzacționată între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective (a se vedea punctul 5). Valoarea justă exclude, în mod specific, un preț estimat majorat sau micșorat de termeni sau împrejurări speciale, cum ar fi acordurile atipice de finanțare, contractele de vânzare și leaseback, contraprestații speciale sau concesiuni acordate de orice persoană implicată în vânzare.

37. O entitate determină valoarea justă fără a deduce costurile de tranzacționare pe care le poate suporta în cadrul vânzării sau al unui alt tip de cedare.

38. Valoarea justă a unei proprietăți imobiliare trebuie să reflecte condițiile de piață la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

39. Valoarea justă este specifică unui anumit moment. Deoarece condițiile de piață se pot modifica, valoarea raportată ca valoare justă poate fi incorectă sau inadecvată într-un alt moment. Definiția valorii juste presupune, de asemenea, realizarea tranzacției simultan cu încheierea contractului de vânzare, fără variații ale prețului care ar putea interveni în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective, între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, în cazul în care schimbul nu se realizează simultan cu încheierea contractului.

40. Valoarea justă a unei investiții imobiliare reflectă, printre altele, veniturile din chirii aferente contractelor curente de leasing, precum și ipotezele raționale și justificate reprezentând ceea ce părțile interesate și aflate în cunoștință de cauză ar presupune cu privire la veniturile din chirii obținute din contracte viitoare de leasing, din perspectiva condițiilor actuale. Aceasta reflectă, de asemenea, în mod similar, orice ieșiri de numerar (inclusiv plăți ale chiriilor și alte ieșiri) care ar fi de așteptat în ceea ce privește proprietatea imobiliară. Unele din aceste ieșiri sunt reflectate în datorii, în timp ce altele sunt legate de ieșiri care nu sunt recunoscute în situațiile financiare până la o dată ulterioară (de exemplu, plăți periodice cum ar fi chiriile contingente).

▼B

41. Punctul 25 specifică baza de recunoaștere inițială a costului unui drept asupra unei proprietăți imobiliare luate în leasing. Punctul 33 prevede ca dreptul în proprietatea imobiliară în leasing să fie reevaluat, dacă este necesar, la valoarea justă. Într-un contract de leasing negociat la ratele pieței, valoarea justă a unui drept într-o proprietate imobiliară în leasing la achiziție, netă de toate plățile de leasing așteptate (inclusiv cele aferente datoriilor recunoscute) ar trebui să fie zero. Această valoare justă nu se modifică, chiar dacă, în scopuri contabile, un activ și o datorie în leasing sunt recunoscute la valoarea justă sau la valoarea actualizată a plăților minime de leasing, în conformitate cu punctul 20 din IAS 17. Astfel, reevaluarea unui activ în leasing de la cost, în conformitate cu punctul 25, la valoarea justă, în conformitate cu punctul 33, nu ar trebui să dea naștere niciunui câștig sau niciunei pierderi inițial(e), cu excepția cazului în care valoarea justă este evaluată la momente diferite. Aceasta s-ar putea întâmpla atunci când alegerea de a aplica modelul valorii juste se face după recunoașterea inițială.

42. Definiția valorii juste se referă la „părți interesate și aflate în cunoștință de cauză". În acest context, „aflate în cunoștință de cauză" înseamnă că atât cumpărătorul, cât și vânzătorul, care participă de bunăvoie la contract, sunt informați corect cu privire la natura și caracteristicile investiției imobiliare, la utilizările actuale și potențiale ale acesteia, precum și la condițiile de piață la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄. Un cumpărător interesat este motivat, dar nu constrâns să cumpere. Acest cumpărător nu este nici extrem de nerăbdător, nici hotărât să cumpere la orice preț. Presupusul cumpărător nu ar plăti un preț mai mare decât ar impune o piață a vânzătorilor și cumpărătorilor interesați și aflați în cunoștință de cauză.

43. Un vânzător interesat nu este nici extrem de nerăbdător, nici constrâns să vândă, dispus să accepte orice preț, și nici pregătit să mențină un preț care nu este considerat realist în condițiile curente de piață. Vânzătorul interesat este motivat să vândă investiția imobiliară, în condițiile pieței, la cel mai bun preț care poate fi obținut. Împrejurările în care se află proprietarul actual al investiției imobiliare nu sunt luate în considerare, deoarece vânzătorul interesat este un proprietar ipotetic (de exemplu, un vânzător interesat nu ar lua în considerare circumstanțele fiscale specifice ale proprietarului actual al investiției imobiliare).

44. Definiția valorii juste se referă la o tranzacție desfășurată în condiții obiective. Acest tip de tranzacție are loc între părți care nu au o relație deosebită sau specială care ar face ca prețurile tranzacțiilor să nu fie caracteristice condițiilor de piață. Se presupune că tranzacția are loc între părți neafiliate, acționând fiecare în mod independent.

45. Cea mai bună dovadă a valorii juste este dată de prețurile curente existente pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeași locație și stare, care fac obiectul unor contracte similare de leasing sau de altă natură. O entitate are grijă să identifice orice diferențe survenite în natura, locația sau starea proprietății imobiliare sau în termenii contractuali stipulați în contractele de leasing sau de altă natură, care au ca obiect proprietatea imobiliară.

46. În lipsa unor prețuri curente pe o piață activă de tipul celei descrise la punctul 45, o entitate ia în considerare informații provenite din diverse surse, inclusiv:

(a) prețurile curente pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare diferite ca natură, stare sau locație (sau care fac obiectul unor contracte diferite de leasing sau de altă natură), ajustate astfel încât să reflecte diferențele în cauză;

▼B

(b) prețurile recente ale proprietăților similare de pe piețe mai puțin active, cu ajustări care să reflecte orice modificări ale condițiilor economice survenite de la data tranzacțiilor care au fost efectuate la acele prețuri; și

(c) previziunile actualizate ale fluxurilor de trezorerie, bazate pe estimări credibile ale fluxurilor de trezorerie viitoare, susținute de termenii oricăror contracte existente de leasing sau de altă natură și (după caz) de dovezi externe, cum ar fi chiriile curente de pe piață pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeași locație și stare, utilizând rate de actualizare care reflectă ipotezele curente de pe piață privind incertitudinile referitoare la valoarea și durata fluxurilor de trezorerie.

47. În unele cazuri, diversele surse enumerate la punctul anterior pot sugera concluzii diferite în ceea ce privește valoarea justă a unei investiții imobiliare. O entitate analizează motivele care determină diferențele în cauză pentru a ajunge la cea mai credibilă estimare a valorii juste, într-un interval de estimări credibile ale valorii juste.

▼M8

48. În situații excepționale, în momentul în care o entitate achiziționează pentru prima dată o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, ca urmare a unei modificări a utilizării), există dovezi evidente că gradul de variabilitate al gamei de estimări credibile ale valorii juste va fi atât de mare, iar probabilitățile obținerii unor rezultate variate vor fi atât de dificil de evaluat, încât utilitatea unei singure estimări a valorii juste este negată. Acest lucru poate indica faptul că valoarea justă a proprietății imobiliare nu va putea fi determinată, în mod credibil, pe o bază continuă (a se vedea punctul 53).

▼B

49. Valoarea justă diferă de valoarea de utilizare, astfel cum este aceasta definită în IAS 36 *Deprecierea activelor*. Valoarea justă reflectă cunoștințele și estimările cumpărătorilor și vânzătorilor interesați și aflați în cunoștință de cauză. În schimb, valoarea de utilizare reflectă estimările entității, inclusiv efectele factorilor care pot fi specifici entității și care nu sunt aplicabili entităților în general. De exemplu, valoarea justă nu reflectă niciunul dintre factorii următori, în măsura în care ei nu vor fi disponibili la nivel general pentru cumpărătorii și vânzătorii interesați și aflați în cunoștință de cauză:

(a) valoarea suplimentară derivată din crearea unui portofoliu de proprietăți în diferite locații;

(b) sinergiile dintre proprietățile imobiliare și alte active;

(c) drepturile sau restricțiile legale care sunt specifice doar proprietarului curent; și

(d) beneficiile sau poverile fiscale specifice proprietarului curent.

▼M8

50. Pentru a determina valoarea contabilă a unei investiții imobiliare pe baza modelului valorii juste, o entitate nu evidențiază dublu activele sau datoriile care sunt recunoscute ca active sau datorii separate. De exemplu:

▼B

(a) echipamente precum lifturile sau aparatele de aer condiționat fac adesea parte integrantă dintr-o clădire și, în general, sunt mai degrabă incluse în valoarea justă a investiției imobiliare, decât recunoscute separat ca imobilizări corporale;

▼B

(b) dacă un birou este închiriat împreună cu mobilierul din interior, atunci valoarea justă a biroului include, în general, valoarea justă a mobilierului, deoarece veniturile din chirii sunt aferente biroului mobilat. Atunci când mobilierul este inclus în valoarea justă a investiției imobiliare, o entitate nu recunoaște mobilierul ca fiind activ separat;

(c) valoarea justă a investiției imobiliare exclude veniturile din leasing operațional, angajate sau plătite în avans, deoarece entitatea le recunoaște ca activ separat sau datorie separată;

▼M8

(d) valoarea justă a investiției imobiliare deținută în temeiul unui contract de leasing reflectă fluxurile de trezorerie preconizate (inclusiv chiria contingentă care se preconizează că va deveni scadentă). Prin urmare, dacă o evaluare obținută pentru o proprietate imobiliară este netă de orice plăți care se preconizează că vor fi efectuate, va fi necesară readăugarea oricărei datorii recunoscute aferente contractului de leasing pentru a se ajunge la valoarea contabilă a investiției imobiliare folosind modelul valorii juste.

▼B

51. Valoarea justă a investiției imobiliare nu reflectă cheltuiala viitoare de capital care va îmbunătăți sau va spori valoarea proprietății imobiliare și nu reflectă beneficiile viitoare aferente generate de acea cheltuială viitoare.

52. În unele cazuri, o entitate preconizează că valoarea actualizată a plăților sale aferente unei investiții imobiliare (altele decât plățile aferente datoriilor recunoscute) va depăși valoarea actualizată a încasărilor de numerar aferente. O entitate aplică IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* pentru a determina dacă se recunoaște o datorie și, în caz afirmativ, cum să fie evaluată aceasta.

Incapacitatea de a determina în mod credibil valoarea justă

▼M8

53. Există o prezumție relativă conform căreia o entitate poate să determine, în mod credibil, valoarea justă a unei investiții imobiliare, pe o bază continuă. Cu toate acestea, în situații excepționale, în momentul în care o entitate achiziționează pentru prima dată o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, ca urmare a unei modificări a utilizării) există dovezi evidente că valoarea justă a investiției imobiliare nu este determinabilă în mod credibil pe o bază continuă. Această situație apare dacă și numai dacă tranzacțiile comparabile de pe piață sunt ocazionale și nu sunt disponibile estimări alternative credibile ale valorii juste (de exemplu, bazate pe previziuni actualizate ale fluxurilor de trezorerie). Dacă o entitate stabilește că valoarea justă a unei investiții imobiliare în construcție nu este determinabilă în mod credibil, dar se așteaptă ca valoarea justă a proprietății să fie determinabilă în mod credibil la finalizarea construcției, aceasta trebuie să evalueze investiția imobiliară aflată în construcție la cost până când valoarea sa justă devine determinabilă în mod credibil sau până când se finalizează construcția (oricare survine mai devreme). Dacă o entitate stabilește că valoarea justă a unei investiții imobiliare (alta decât o investiție imobiliară în construcție) nu este determinabilă în mod credibil pe o bază continuă, aceasta trebuie să evalueze investiția imobiliară folosind modelul bazat pe cost din IAS 16. Trebuie presupus că valoarea reziduală a investiției imobiliare este egală cu zero. Entitatea trebuie să aplice IAS 16 până în momentul cedării investiției imobiliare.

▼M8

53A. În momentul în care entitatea poate evalua în mod credibil valoarea justă a unei investiții imobiliare aflate în construcție care a fost anterior evaluată la cost, aceasta trebuie să evalueze proprietatea respectivă la valoarea sa justă. După încheierea construcției proprietății, se presupune că valoarea justă a acesteia poate fi evaluată în mod credibil. În caz contrar, în conformitate cu punctul 53, proprietatea trebuie contabilizată utilizând modelul bazat pe cost în conformitate cu IAS 16.

53B. Ipoteza că valoarea justă a unei investiții imobiliare în construcție poate fi evaluată în mod credibil poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială. O entitate care a evaluat un element al unei investiții imobiliare în construcție la valoarea justă nu poate concluziona că valoarea justă a investiției imobiliare finalizate nu poate fi stabilită în mod credibil.

54. În cazurile excepționale în care, din motivul prezentat la punctul 53, o entitate este constrânsă să evalueze o investiție imobiliară utilizând modelul bazat pe cost în conformitate cu IAS 16, entitatea evaluează toate celelalte investiții imobiliare ale sale la valoarea justă, inclusiv investițiile imobiliare aflate în construcție. În aceste cazuri, cu toate că o entitate poate folosi modelul bazat pe cost pentru o investiție imobiliară, entitatea trebuie să continue să contabilizeze fiecare dintre proprietățile imobiliare rămase utilizând modelul valorii juste.

▼B

55. În cazul în care a evaluat anterior o investiție imobiliară la valoarea justă, o entitate trebuie să continue să evalueze proprietatea imobiliară în cauză la valoarea justă, până în momentul cedării (sau până în momentul în care proprietatea imobiliară devine proprietate imobiliară utilizată de posesor sau entitatea începe să amenajeze proprietatea în scopul vânzării ulterioare în cursul activității uzuale), chiar dacă frecvența tranzacțiilor comparabile de pe piață scade sau prețurile pieței devin mai greu accesibile.

Modelul bazat pe cost

56. După recunoașterea inițială, o entitate care optează pentru modelul bazat pe cost trebuie să evalueze toate investițiile sale imobiliare în conformitate cu dispozițiile IAS 16 pentru acel model, altele decât cele care îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau sunt incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*. Investițiile imobiliare care îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau sunt incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) trebuie evaluate în conformitate cu IFRS 5.

TRANSFERURI

▼M8

57. Transferurile în și din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

▼B

(a) începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;

(b) începerea procesului de îmbunătățire în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;

▼M8

(c) încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare; sau

▼M8

(d) începerea unui leasing operațional cu o altă parte, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare.

_____

▼B

58. Punctul 57 litera (b) prevede ca o entitate să transfere o proprietate imobiliară din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor dacă și numai dacă intervine o modificare în utilizare evidențiată de demararea lucrărilor de amenajare, în perspectiva vânzării. În cazul în care decide să cedeze o investiție imobiliară fără amenajări suplimentare, o entitate continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este derecunoscută (eliminată din ►M5 situația poziției financiare ◄) și nu o tratează ca element de stoc. În mod similar, dacă o entitate începe procesul de reamenajare a unei investiții imobiliare existente, în scopul utilizării viitoare continue ca investiție imobiliară, atunci proprietatea imobiliară rămâne investiție imobiliară și nu este reclasificată drept proprietate imobiliară utilizată de posesor în cursul reamenajării.

59. Punctele 60-65 se aplică aspectelor legate de recunoaștere și evaluare care apar în cazul în care o entitate utilizează modelul valorii juste pentru investițiile imobiliare. În cazul în care o entitate utilizează modelul bazat pe cost, transferurile între categoria investițiilor imobiliare, a proprietăților imobiliare utilizate de posesor și a stocurilor nu modifică valoarea contabilă a proprietății imobiliare transferate și nu modifică nici costul respectivei proprietăți, în scopul evaluării sau al prezentării informațiilor.

60. Pentru transferul unei investiții imobiliare contabilizate la valoarea justă în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor sau a stocurilor, costul presupus al proprietății în scopul contabilizării ei ulterioare în conformitate cu IAS 16 sau cu IAS 2 trebuie să fie valoarea sa justă de la data modificării utilizării.

61. Dacă o proprietate imobiliară utilizată de posesor devine o investiție imobiliară care va fi contabilizată la valoarea justă, o entitate trebuie să aplice IAS 16 până la data modificării utilizării. Entitatea trebuie să trateze orice diferență de la acea dată în valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 și valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare, în conformitate cu IAS 16.

62. Până la data la care proprietatea imobiliară utilizată de posesor devine o investiție imobiliară contabilizată la valoarea justă, o entitate amortizează proprietatea imobiliară și recunoaște orice pierderi din depreciere survenite. Entitatea tratează orice diferență de la acea dată în valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 și valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare, în conformitate cu IAS 16. Cu alte cuvinte:

▼M5

(a) orice reducere rezultată a valorii contabile a proprietății imobiliare este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, în situația în care o valoare este inclusă în surplusul din reevaluare aferent respectivei proprietăți imobiliare, reducerea acesteia este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și diminuează surplusul din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii;

▼B

(b) orice creștere rezultată în valoarea contabilă este tratată după cum urmează:

(i) în măsura în care această creștere reia o pierdere din depreciere anterioară aferentă proprietății imobiliare în cauză, creșterea este recunoscută în profit sau pierdere. Valoarea recunoscută în profit sau pierdere nu depășește valoarea necesară restabilirii valorii contabile la valoarea contabilă care ar fi fost determinată (minus amortizarea) în cazul în care nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere;

▼B

►M5 (ii) orice valoare rămasă a creşterii va fi recunoscută în alte elemente ale rezultatului global şi va majora surplusul din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii. În situaţia unei cedări ulterioare ◄ a investiţiei imobiliare, surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii poate fi transferat în rezultatul reportat. Acest transfer din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se face prin intermediul profitului sau pierderii.

63. Pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investiţiilor imobiliare, care va fi contabilizat la valoarea justă, orice diferenţă între valoarea justă a proprietăţii imobiliare la acea dată şi valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

64. Tratamentul transferurilor din categoria stocurilor în categoria investiţiilor imobiliare care vor fi contabilizate la valoarea justă este consecvent cu tratamentul vânzărilor de stocuri.

65. Atunci când o entitate finalizează lucrările de construcţie sau de amenajare în regie proprie a unei investiţii imobiliare care va fi contabilizată la valoarea justă, orice diferenţă între valoarea justă a proprietăţii imobiliare de la acea dată şi valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

CEDĂRI

66. O investiţie imobiliară trebuie derecunoscută (eliminată din ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄) în momentul cedării sau atunci când investiţia imobiliară este definitiv retrasă din folosinţă şi nu se mai preconizează apariţia de beneficii economice viitoare din cedarea ei.

67. Cedarea unei investiţii imobiliare poate fi realizată prin vânzare sau prin contractarea unui leasing financiar. Pentru determinarea datei de cedare a investiţiei imobiliare, o entitate aplică criteriile din IAS 18 pentru recunoaşterea veniturilor rezultate din vânzarea bunurilor şi ia în considerare îndrumările aferente din apendicele la IAS 18. IAS 17 se aplică în cazul cedării realizate prin contractarea unui leasing financiar şi a unei tranzacţii de vânzare şi leaseback.

68. Dacă, în conformitate cu principiul de recunoaştere de la punctul 16, o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii pentru o parte dintr-o investiţie imobiliară, entitatea derecunoaşte valoarea contabilă a părţii înlocuite. Pentru investiţia imobiliară contabilizată utilizând modelul bazat pe cost, o parte înlocuită nu poate fi o parte care a fost amortizată separat. Dacă nu este posibil ca o entitate să determine valoarea contabilă a părţii înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe o indicaţie a valorii costului părţii înlocuite la momentul achiziţionării sau construcţiei. Conform modelului valorii juste, valoarea justă a unei investiţii imobiliare poate să reflecte deja că partea care urmează a fi înlocuită şi-a pierdut valoarea. În alte cazuri, poate fi dificil să discernem cu cât ar trebui redusă valoarea justă pentru partea care este înlocuită. O alternativă la reducerea valorii juste pentru partea înlocuită, atunci când aceasta nu este posibilă, este includerea costului înlocuirii în valoarea contabilă a activului şi apoi reevaluarea valorii juste, aşa cum s-ar impune pentru adăugiri care nu implică înlocuirea.

69. Câştigurile sau pierderile generate din casarea sau cedarea unei investiţii imobiliare trebuie determinate ca diferenţă între încasările nete din cedare şi valoarea contabilă a activului şi trebuie recunoscute în profit sau pierdere (cu excepţia situaţiei în care IAS 17 nu prevede alte reguli pentru vânzare şi leaseback) în perioada scoaterii din uz sau cedării.

▼B

70. Contraprestația care urmează a fi primită în urma cedării unei investiții imobiliare este recunoscută inițial la valoarea justă. În particular, dacă plata pentru o investiție imobiliară este amânată, contraprestația primită este recunoscută inițial la echivalentul în numerar al prețului. Diferența dintre valoarea nominală a contraprestației și echivalentul în numerar al prețului este recunoscută ca venit din dobânzi, în conformitate cu IAS 18, utilizând metoda dobânzii efective.

71. O entitate aplică IAS 37 sau alte standarde, după caz, pentru orice datorii pe care le reportează în urma cedării unei investiții imobiliare.

72. Compensația primită de la terți pentru investițiile imobiliare depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat trebuie recunoscută în profit sau pierdere atunci când compensația devine exigibilă.

73. Deprecierile sau pierderile din investițiile imobiliare, pretențiile conexe pentru, sau plata de compensații de la terți și orice achiziționări ulterioare sau construcții de active de înlocuire sunt evenimente economice separate și sunt contabilizate separat după cum urmează:

(a) deprecierile investițiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu IAS 36;

(b) scoaterea din uz sau cedarea investițiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu punctele 66-71 din prezentul standard;

(c) compensațiile de la terți pentru investiții imobiliare care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat sunt recunoscute în profit sau pierdere atunci când devin exigibile; și

(d) costul activelor renovate, cumpărate sau construite ca înlocuitori este determinat în conformitate cu punctele 20-29 din prezentul standard.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Modelul valorii juste și modelul bazat pe cost

74. Informațiile a căror prezentare este prevăzută mai jos se aplică în plus față de cele prevăzute de IAS 17. În conformitate cu IAS 17, proprietarul unei investiții imobiliare furnizează prezentările de informații ale unui locator cu privire la contractele de leasing încheiate. O entitate care deține o investiție imobiliară în temeiul unui contract de leasing financiar sau operațional furnizează prezentările de informații ale locatarului pentru contractele de leasing financiar și prezentările de informații ale locatorului pentru orice contract de leasing operațional pe care l-a încheiat.

75. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) dacă aplică modelul valorii juste sau modelul bazat pe cost;

(b) în cazul în care aplică modelul valorii juste, dacă, și în ce situații, drepturile imobiliare deținute în temeiul unor contracte de leasing operațional sunt clasificate și contabilizate drept investiții imobiliare;

(c) în cazul în care clasificarea este dificilă (a se vedea punctul 14), criteriile pe care le folosește pentru a deosebi investițiile imobiliare de proprietățile imobiliare utilizate de posesor și de proprietățile imobiliare deținute pentru vânzare în cursul activității uzuale;

(d) metodele și ipotezele semnificative aplicate la determinarea valorii juste a investiției imobiliare, inclusiv o declarație din care să rezulte că determinarea valorii juste s-a bazat pe informații de pe piață sau s-a bazat mai mult pe alți factori (pe care entitatea trebuie să îi prezinte), din cauza naturii proprietății imobiliare și a lipsei de date comparabile pe piață;

▼B

(e) măsura în care valoarea justă a investiției imobiliare (astfel cum a fost evaluată sau prezentată în situațiile financiare) se bazează pe o evaluare efectuată de un evaluator independent care deține o calificare profesională recunoscută și relevantă și care are o experiență recentă în ceea ce privește locația și categoria investiției imobiliare supuse evaluării. În cazul în care nu există o astfel de evaluare, acest lucru trebuie menționat;

(f) valorile recunoscute în profit sau pierdere pentru:

(i) veniturile din chirii aferente investițiilor imobiliare;

(ii) cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparație și întreținere) rezultate din investițiile imobiliare care au generat venit din chirii în cursul perioadei; și

(iii) cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparație și întreținere) rezultate din investițiile imobiliare care nu au generat venit din chirii în cursul perioadei;

(iv) modificarea cumulată a valorii juste recunoscută în profit sau pierdere pentru o vânzare a investiției imobiliare dintr-un grup de active în care este utilizat modelul bazat pe cost într-un grup în care este utilizat modelul valorii juste (a se vedea punctul 32C);

(g) existența și valorile restricțiilor impuse asupra gradului de realizare a investițiilor imobiliare sau asupra transferului de venituri și încasări din cedare;

(h) obligațiile contractuale privind cumpărarea, construcția sau amenajarea unor investiții imobiliare sau privind lucrări de reparații, întreținere sau îmbunătățire.

Modelul valorii juste

76. În plus față de informațiile a căror prezentare este prevăzută la punctul 75, o entitate care aplică modelul valorii juste descris la punctele 33-55 trebuie să prezinte, de asemenea, o reconciliere a valorii contabile a investiției imobiliare la începutul și la sfârșitul perioadei, evidențiind următoarele elemente:

(a) adăugările, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziții și pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare, recunoscute în valoarea contabilă a unui activ;

(b) adăugările rezultate din achizițiile desfășurate în cadrul unor combinări de întreprinderi;

(c) activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 și alte cedări;

(d) câștigurile sau pierderile nete rezultate din ajustările valorii juste;

(e) diferențele nete de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare în monede diferite de prezentare și din conversia unor operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare;

(f) transferurile în și din categoriile stocurilor și proprietăților utilizate de posesor; și

(g) alte modificări.

▼B

77. Atunci când o evaluare obținută pentru o investiție imobiliară este ajustată semnificativ în vederea situațiilor financiare, de exemplu pentru a evita dubla contabilizare a activelor sau datoriilor care sunt recunoscute drept active și datorii separate după cum se descrie la punctul 50, entitatea trebuie să prezinte o reconciliere între evaluarea obținută și evaluarea ajustată inclusă în situațiile financiare, arătând separat valoarea agregată a oricăror obligații recunoscute ale contractului de leasing care au fost readăugate și orice alte ajustări semnificative.

78. În cazurile excepționale menționate la punctul 53, atunci când o entitate evaluează investițiile imobiliare folosind modelul bazat pe cost din IAS 16, reconcilierea prevăzută la punctul 76 trebuie să prezinte valorile aferente respectivelor investiții imobiliare separat de valorile aferente altor investiții imobiliare. În plus, o entitate trebuie să prezinte:

(a) o descriere a investițiilor imobiliare;

(b) o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi determinată în mod credibil;

(c) dacă este posibil, intervalul de estimări în cadrul căruia este foarte probabil să se situeze valoarea justă; și

(d) în cazul cedării unor investiții imobiliare care nu au fost contabilizate la valoarea justă:

(i) faptul că entitatea a cedat investiții imobiliare care nu au fost contabilizate la valoarea justă;

(ii) valoarea contabilă a respectivelor investiții imobiliare în momentul vânzării; și

(iii) valoarea câștigului sau a pierderii recunoscute.

Modelul bazat pe cost

79. În plus față de informațiile a căror prezentare este prevăzută la punctul 75, o entitate care aplică modelul bazat pe cost descris la punctul 56 trebuie să prezinte:

(a) metodele de amortizare utilizate;

(b) duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;

(c) valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (agregată cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei;

(d) o reconciliere a valorii contabile a investiției imobiliare la începutul și la sfârșitul perioadei, evidențiind următoarele elemente:

(i) adăugările, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziții și pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare recunoscute ca activ;

(ii) adăugările rezultate din achiziții efectuate în cadrul unor combinări de întreprinderi;

(iii) activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 și alte cedări;

(iv) amortizarea;

(v) valoarea pierderilor din depreciere recunoscute, precum și valoarea pierderilor din depreciere reluate în cursul perioadei, în conformitate cu IAS 36;

▼B

(vi) diferențele nete de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare în monede diferite de prezentare și din conversia unor operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare;

(vii) transferurile în și din categoriile stocurilor și proprietăților utilizate de posesor; și

(viii) alte modificări; și

(e) valoarea justă a investiției imobiliare. În situațiile excepționale descrise la punctul 53, atunci când o entitate nu poate determina, în mod credibil, valoarea justă a investițiilor imobiliare, entitatea trebuie să prezinte:

(i) o descriere a investițiilor imobiliare;

(ii) o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi determinată în mod credibil; și

(iii) dacă este posibil, intervalul de estimări în care este foarte probabil să se încadreze valoarea justă.

DISPOZIȚII TRANZITORII

Modelul valorii juste

80. O entitate care a aplicat anterior IAS 40 (2000) și alege pentru prima dată să clasifice și să contabilizeze unele sau toate drepturile imobiliare eligibile, deținute în temeiul unor contracte de leasing operațional, ca investiție imobiliară, trebuie să recunoască efectul acelei alegeri ca pe o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat aferent perioadei în care alegerea a fost făcută pentru prima dată. În plus:

(a) în cazul în care, anterior, entitatea a prezentat public (în situațiile financiare sau în alt fel), valoarea justă a acelor drepturi imobiliare din perioadele anterioare (determinate pe o bază care să respecte definiția valorii juste de la punctul 5 și îndrumările de la punctele 36-52), entitatea este încurajată, dar nu obligată:

(i) să ajusteze soldul de deschidere al rezultatului reportat aferent primei perioade prezentate pentru care o astfel de valoare justă a fost prezentată public; și

(ii) să retrateze informațiile comparative aferente perioadelor în cauză; și

(b) în cazul în care, anterior, entitatea nu a prezentat public informațiile descrise la litera (a), aceasta nu trebuie să retrateze informațiile comparative și trebuie să menționeze acest fapt.

81. Prezentul standard prevede un tratament contabil diferit de cel prevăzut de IAS 8. IAS 8 prevede retratarea informațiilor comparative, cu excepția cazului în care o astfel de retratare este imposibilă.

82. Atunci când o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard, ajustarea soldului de deschidere al rezultatului reportat include reclasificarea oricărei sume deținute în surplusul din reevaluare pentru investițiile imobiliare.

▼B

Modelul bazat pe cost

83. IAS 8 se aplică oricărei modificări a politicilor contabile care intervine în momentul în care o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard și optează pentru utilizarea modelului bazat pe cost. Efectul modificării politicilor contabile include reclasificarea oricărei sume deținute în surplusul din reevaluare pentru investițiile imobiliare.

84. Dispozițiile punctelor 27-29 în ceea ce privește evaluarea inițială a unei investiții imobiliare dobândite într-o tranzacție de schimb de active trebuie aplicate prospectiv doar tranzacțiilor viitoare.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

85. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M5

85A. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 62. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M8

85B. Punctele 8, 9, 48, 53, 54 și 57 au fost modificate, punctul 22 a fost eliminat și punctele 53A și53B au fost adăugate prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. O entitate poate aplica amendamentele la investițiile imobiliare aflate în construcție începând cu orice dată anterioară celei de 1 ianuarie 2009, cu condiția ca valorile juste ale investițiilor imobiliare aflate în construcție să fie stabilite la acea dată. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice în același timp amendamentele la punctele 5 și 81E din IAS 16 *Imobilizări corporale*.

▼B

RETRAGEREA IAS 40 (2000)

86. Prezentul standard înlocuiește IAS 40 *Investiții imobiliare* (emis în 2000).

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 41

Agricultura

OBIECTIV

Obiectivul prezentul standard este de a prescrie tratamentul contabil și informațiile care trebuie furnizate cu privire la activitatea agricolă.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea următoarelor elemente, în cazul în care ele se referă la o activitate agricolă:

(a) active biologice;

(b) produsele agricole în momentul recoltării; și

(c) subvențiile guvernamentale tratate la punctele 34-35.

2. Prezentul standard nu se aplică:

(a) terenurilor asociate unei activități agricole (a se vedea IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 40 *Investiții imobiliare*); și

(b) imobilizărilor necorporale asociate unei activități agricole (a se vedea IAS 38 *Imobilizări necorporale*).

3. Prezentul standard se aplică produselor agricole, care reprezintă produsele recoltate de la activele biologice ale entității, doar la momentul recoltării. Ulterior, se aplică IAS 2 *Stocuri* sau alt standard aplicabil. În consecință, prezentul standard nu reglementează prelucrarea produselor agricole după recoltare; de exemplu, transformarea în vin a strugurilor obținuți de către un viticultor. Chiar dacă reprezintă continuarea logică și naturală a unei activități agricole, iar evenimentele care au loc pot fi, întrucâtva, similare cu transformarea biologică, astfel de transformări nu sunt incluse în definiția activității agricole din prezentul standard.

4. Tabelul de mai jos oferă exemple de active biologice, produse agricole și produse rezultate ca urmare a prelucrării care are loc după recoltare:

Active biologice	Produs agricol	Produse rezultate prin prelucrarea după recoltare
Oi	Lână	Fire, covoare
▼M8		
Copacii dintr-o pepinieră	Copaci tăiați	Bușteni, cherestea
▼B		
Plante	Bumbac	Fire, îmbrăcăminte
	Trestie de zahăr recoltată	Zahăr
Vaci de lapte	Lapte	Brânză
Porci	Carcase	Cârnați, șuncă prelucrată

▼B

Active biologice	Produs agricol	Produse rezultate prin prelucrarea după recoltare
Arbuşti	Frunze	Ceai, tutun tratat
Viţă-de-vie	Struguri	Vin
Pomi fructiferi	Fructe culese	Fructe prelucrate

DEFINIŢII

Agricultură – definiţii conexe

5. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înţeles:

▼M8

Activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice şi a recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru conversie în produse agricole sau în active biologice suplimentare.

▼B

Produsul agricol reprezintă produsul recoltat de la activele biologice ale entităţii.

Un *activ biologic* este un animal viu sau o plantă vie.

Transformarea biologică cuprinde procesele de creştere, degenerescenţă, producere şi procreare care produc modificări calitative sau cantitative unui activ biologic.

Un *grup de active biologice* reprezintă o grupare de animale sau plante vii similare.

Recolta reprezintă separarea produselor agricole de un activ biologic sau încetarea proceselor vitale ale unui activ biologic.

▼M8

Costuri de vânzare sunt costuri marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ exclusiv costurile financiare şi impozitul pe profit.

▼B

6. Activitatea agricolă include o gamă largă de activităţi; de exemplu, creşterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantaţii, floricultura şi acvacultura (inclusiv piscicultura). În această diversitate există, totuşi, câteva caracteristici comune:

(a) *capacitatea de modificare*. Animalele şi plantele vii sunt capabile de transformări biologice;

(b) *administrarea modificării*. Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătăţirea sau, cel puţin, stabilizarea condiţiilor necesare desfăşurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea şi lumina). Această administrare diferenţiază activitatea agricolă de alte activităţi. De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrişarea) nu reprezintă o activitate agricolă; şi

▼M8

(c) *Evaluarea modificării*. Modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetic, densitatea, gradul de coacere, conținutul de grăsimi, conținutul de proteine și gradul de rezistență a fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor și numărul de boboci) determinată de transformările biologice sau de recoltare este evaluată și monitorizată ca funcție administrativă de rutină.

▼B

7. Transformarea biologică poate conduce la următoarele tipuri de rezultate:

(a) modificări ale activelor prin (i) creștere (o creștere cantitativă sau o îmbunătățire a calității unui animal sau a unei plante), (ii) degenerescență (o scădere cantitativă sau o deteriorare a calității unui animal sau a unei plante) sau (iii) procreare (crearea de animale sau plante vii suplimentare); sau

(b) producția unor produse agricole, de exemplu, latex, frunze de ceai, lână și lapte.

Definiții generale

8. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înțeles:

O *piață activă* este o piață pe care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

(a) elementele tranzacționate pe piața în cauză sunt omogene;

(b) în mod normal, pot fi găsiți cumpărători și vânzători interesați în orice moment; și

(c) prețurile sunt disponibile publicului.

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut în ►M5 situația poziției financiare ◄.

Valoarea justă este valoarea pentru care un activ ar putea fi tranzacționat sau o datorie decontată, între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

Subvențiile guvernamentale sunt definite în IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*.

9. Valoarea justă a unui activ depinde de locația și starea lui actuală. Ca urmare, de exemplu, valoarea justă a unei bovine dintr-o fermă reprezintă prețul acesteia pe piața relevantă minus transportul și alte costuri necesare pentru aducerea la piață a animalului.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

10. O entitate trebuie să recunoască un activ biologic sau un produs agricol dacă și numai dacă:

(a) entitatea controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare;

(b) este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină entității; și

(c) valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil.

▼B

11. În activitatea agricolă, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin tatuarea sau marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înțărcării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative.

12. Un activ biologic trebuie evaluat la recunoașterea inițială și la ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄ la valoarea sa justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄, cu excepția cazului descris la punctul 30, în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod credibil.

13. Produsele agricole recoltate din activele biologice ale unei entități trebuie evaluate la valoarea lor justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄ în momentul recoltării. Valoarea astfel evaluată constituie costul la acea dată atunci când se aplică IAS 2 *Stocuri* sau un alt standard aplicabil.

▼M8

_____

▼B

15. Determinarea valorii juste a unui activ biologic sau a unui produs agricol poate fi facilitată de gruparea activelor biologice sau a produselor agricole în funcție de caracteristici semnificative; de exemplu, în funcție de vârstă sau calitate. O entitate selectează caracteristicile de regrupare în funcție de caracteristicile utilizate pe piață la stabilirea prețurilor.

16. Entitățile încheie în mod frecvent contracte pentru vânzarea activelor lor biologice sau a produselor lor agricole la o dată ulterioară. Prețurile contractelor nu sunt neapărat relevante pentru determinarea valorii juste, deoarece valoarea justă reflectă condițiile de pe piața curentă în cadrul căreia un vânzător și un cumpărător interesați ar încheia o tranzacție. În consecință, valoarea justă a unui activ biologic sau a unui produs agricol nu este ajustată datorită existenței unui contract. În anumite cazuri, un contract de vânzare a unui activ biologic sau a unui produs agricol poate constitui un contract oneros, astfel cum este definit în IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. IAS 37 se aplică contractelor oneroase.

▼M8

17. Dacă există o piață activă pentru un activ biologic sau un produs agricol în locația și în starea sa actuală, prețul cotat pe piața în cauză reprezintă o bază adecvată pentru stabilirea valorii juste a activului. În cazul în care are acces la mai multe piețe active, o entitate utilizează piața cea mai relevantă. De exemplu, dacă are acces la două piețe active, o entitate va utiliza prețul existent pe piața pe care se așteaptă să o utilizeze.

▼B

18. Dacă nu există o piață activă, pentru determinarea valorii juste o entitate utilizează unul sau mai multe dintre următoarele criterii, după caz:

(a) prețul de tranzacționare cel mai recent de pe piață, cu condiția ca între data tranzacției în cauză și ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ să nu fi intervenit modificări semnificative ale împrejurărilor economice;

(b) prețurile pe piață pentru active similare ajustate corespunzător pentru a reflecta diferențele; și

(c) prețurile de referință ale sectorului, cum ar fi valoarea unei livezi exprimată per lădiță exportată, unitate de producție sau hectar, sau valoarea șeptelului, exprimată per kilogram de carne.

▼B

19. În anumite cazuri, sursele de informații enumerate la punctul 18 pot sugera concluzii diferite privind valoarea justă a unui activ biologic sau a unui produs agricol. Pentru a obține cea mai credibilă estimare a valorii juste într-un interval relativ restrâns de estimări rezonabile, o entitate ia în considerare motivele care determină astfel de diferențe.

▼M8

20. În anumite împrejurări, este posibil ca prețurile sau valorile stabilite pe piață să nu fie disponibile pentru un activ biologic în starea sa actuală. În astfel de cazuri, pentru a stabili valoarea sa justă, o entitate utilizează valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie nete estimate a fi generate de activul în cauză, actualizate cu o rată determinată de condițiile curente de pe piață.

21. Valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie nete estimate este calculată pentru a stabili valoarea justă a unui activ biologic în locația și starea sa actuală. O entitate ia în considerare acest obiectiv atunci când stabilește rata adecvată de actualizare și estimează fluxurile de trezorerie nete. La stabilirea valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie nete estimate, o entitate include fluxurile de trezorerie nete pe care participanții de pe piață le estimează a fi generate de activ pe piața cea mai relevantă.

▼B

22. O entitate nu include fluxurile de trezorerie pentru finanțarea activelor, impozitelor sau pentru restabilirea activelor biologice după recoltare (de exemplu, costul replantării copacilor după recoltare într-o plantație forestieră).

23. În momentul în care încheie o tranzacție cu preț obiectiv, vânzătorii și cumpărătorii interesați și aflați în cunoștință de cauză iau în considerare posibilitatea ca fluxurile de trezorerie să varieze. Prin urmare, valoarea justă reflectă posibilitatea apariției unor astfel de variații. În consecință, o entitate include estimările privind posibilele variații ale fluxurilor de trezorerie fie în fluxurile de trezorerie estimate, fie în rata de actualizare, fie într-o combinație a celor două. Pentru determinarea ratei de actualizare, o entitate utilizează ipoteze consecvente cu acelea utilizate pentru estimarea fluxurilor de trezorerie, pentru a evita ca anumite ipoteze să fie ignorate sau luate în considerare de două ori.

24. Uneori, valoarea justă poate fi aproximată prin cost, în special în cazul în care:

(a) au avut loc puține transformări biologice din momentul recunoașterii costurilor inițiale (de exemplu, pentru puieții de pomi fructiferi plantați imediat înainte de ►M5 finalul perioadei de raportare ◄); sau

(b) nu se așteaptă ca impactul transformării biologice asupra prețului să fie semnificativ (de exemplu, pentru creșterea inițială într-o plantație de pini care are un ciclu de producție de 30 de ani).

▼B

25. Activele biologice sunt adesea atașate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt atașate de teren să nu existe o piață separată, dar să existe o piață activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran și amenajări ale acestuia, considerate ca un pachet. Pentru determinarea valorii juste a activelor biologice, o entitate poate să utilizeze informații referitoare la activele combinate. De exemplu, valoarea justă a terenului viran și a amenajărilor acestuia poate fi dedusă din valoarea justă a activelor combinate pentru a stabili valoarea justă a activelor biologice.

Câștiguri și pierderi

26. Un câștig sau o pierdere rezultând din recunoașterea inițială a unui activ biologic la valoarea justă minus ►**M8** costurile de vânzare ◄ și dintr-o modificare a valorii juste minus ►**M8** costurile de vânzare ◄ trebuie inclus(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare.

27. La recunoașterea inițială a unui activ biologic se poate înregistra o pierdere, deoarece pentru determinarea valorii juste minus ►**M8** costurile de vânzare ◄ a unui activ biologic sunt deduse ►**M8** costurile de vânzare ◄. La recunoașterea inițială a unui activ biologic poate apărea un câștig, de exemplu, atunci când se naște un vițel.

28. Un câștig sau o pierdere rezultând din recunoașterea inițială a produselor agricole la valoarea justă minus ►**M8** costurile de vânzare ◄ trebuie inclus(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare.

29. La recunoașterea inițială a produselor agricole poate apărea un câștig sau o pierdere ca urmare a recoltării.

Incapacitatea evaluării valorii juste în mod credibil

30. Se presupune că valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod credibil. Totuși, această ipoteză poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială a unui activ biologic pentru care prețurile sau valorile determinate pe piață nu sunt disponibile și pentru care se consideră că estimările alternative ale valorii juste nu sunt credibile. Într-un astfel de caz, activul biologic în cauză trebuie evaluat la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate. Odată ce valoarea justă a unui astfel de activ biologic poate fi evaluată în mod credibil, o entitate trebuie să îl evalueze la valoarea sa justă minus ►**M8** costurile de vânzare ◄. Odată ce un activ biologic imobilizat corespunde criteriilor de clasificare ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, se presupune că valoarea justă poate fi evaluată în mod credibil.

31. Ipoteza de la punctul 30 poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială. O entitate care a evaluat anterior un activ biologic la valoarea lui justă minus ►**M8** costurile de vânzare ◄ continuă să evalueze activul biologic la valoarea lui justă minus ►**M8** costurile de vânzare ◄ până la cedarea lui.

▼B

32. În toate cazurile, o entitate evaluează produsele agricole în momentul recoltării la valoarea lor justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄. Prezentul standard reflectă ideea că valoarea justă a produselor agricole în momentul recoltării poate fi întotdeauna evaluată în mod credibil.

33. Pentru determinarea costului, a amortizării cumulate și a pierderilor din depreciere cumulate, o entitate aplică IAS 2 *Stocuri*, IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 36 *Deprecierea activelor*.

SUBVENȚII GUVERNAMENTALE

34. O subvenție guvernamentală necondiționată acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea sa justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄ trebuie recunoscută drept venit atunci și numai atunci când subvenția guvernamentală devine exigibilă.

35. Dacă o subvenție guvernamentală acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea sa justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄ este condiționată, inclusiv atunci când o subvenție guvernamentală impune unei entități să nu desfășoare activități agricole specifice, o entitate trebuie să recunoască subvenția în cauză ca venit atunci și numai atunci când sunt îndeplinite condițiile impuse pentru acordarea subvenției.

36. Termenii și condițiile pentru acordarea subvențiilor guvernamentale variază. De exemplu, o subvenție guvernamentală poate impune unei entități să cultive pământul într-o anumită locație timp de cinci ani și să ramburseze integral subvenția dacă nu respectă termenul de cinci ani. În acest caz, subvenția guvernamentală nu este recunoscută drept venit decât la expirarea celor cinci ani. Cu toate acestea, dacă subvenția guvernamentală permite păstrarea unei părți din fondurile acordate proporțional cu trecerea timpului, entitatea recunoaște subvenția ca venit, proporțional cu timpul trecut.

37. În cazul în care o subvenție guvernamentală este acordată pentru un activ biologic evaluat la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate (a se vedea punctul 30), se aplică IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*.

38. Prezentul standard prevede un tratament diferit față de cel prezentat în IAS 20, în cazul în care o subvenție guvernamentală este acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea lui justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄ sau în cazul în care o subvenție guvernamentală impune unei entități să nu desfășoare activități agricole specifice. IAS 20 se aplică doar pentru o subvenție guvernamentală acordată pentru un activ biologic evaluat la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

39. [Eliminat]

Aspecte generale

40. O entitate trebuie să prezinte câștigul sau pierderea agregat(ă) în cursul perioadei curente provenind din recunoașterea inițială a activelor biologice și a produselor agricole și din modificarea valorii juste minus ►M8 costurile de vânzare ◄ a activelor biologice.

▼B

41. O entitate trebuie să ofere o descriere a fiecărui grup de active biologice.

42. Informațiile a căror prezentare este prevăzută la punctul 41 pot lua forma unei descrieri narative sau cuantificate.

43. O entitate este încurajată să ofere o descriere cuantificată a fiecărui grup de active biologice, făcând o distincție între activele biologice consumabile și productive sau între activele biologice mature și imature, după caz. De exemplu, o entitate poate prezenta valorile contabile ale activelor biologice consumabile și productive pe grupe. În continuare, o entitate poate defalca valorile contabile în cauză în active mature și imature. Aceste distincții oferă informații care pot fi utile pentru evaluarea plasării în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare. O entitate menționează pe ce bază a făcut astfel de distincții.

44. Activele biologice consumabile sunt acelea care urmează a fi recoltate ca produse agricole sau vândute ca active biologice. Exemple de active biologice consumabile sunt animalele destinate producției de carne, animalele deținute în vederea vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile, cum ar fi cele de porumb și grâu, și copacii crescuți pentru cherestea. Activele biologice productive sunt orice active altele decât activele biologice consumabile; de exemplu, animalele de lapte, vița-de-vie, pomii fructiferi și copacii din care se obține lemn de foc, dar care nu sunt tăiați. Activele biologice productive nu sunt produse agricole, ci, mai degrabă sunt autoregeneratoare.

45. Activele biologice pot fi clasificate fie ca active biologice mature, fie ca active biologice imature. Activele biologice mature sunt cele care au atins stadiul de recoltare (pentru activele biologice consumabile) sau care pot fi utilizate pentru recoltări periodice (pentru activele biologice productive).

46. Dacă nu sunt prezentate în altă parte în cadrul informațiilor din situațiile financiare, o entitate trebuie să descrie următoarele:

(a) natura activităților sale care implică fiecare grup de active biologice; și

(b) evaluări sau estimări nefinanciare ale cantităților fizice ale:

(i) fiecărui grup de active biologice ale entității la sfârșitul perioadei; și

(ii) produselor agricole în cursul perioadei.

47. O entitate trebuie să prezinte metodele și ipotezele semnificative utilizate pentru determinarea valorii juste a fiecărui grup de produse agricole în momentul recoltării și a fiecărui grup de active biologice.

48. O entitate trebuie să prezinte valoarea justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄ a produselor agricole recoltate în cursul perioadei, determinată în momentul recoltării.

49. O entitate trebuie să prezinte:

(a) existența și valorile contabile ale activelor asupra cărora dreptul de proprietate este limitat și valorile contabile ale activelor biologice oferite drept garanții pentru datorii;

▼B

(b) valoarea angajamentelor pentru dezvoltarea sau achiziția de active biologice; și

(c) strategiile de gestionare a riscurilor financiare aferente activității agricole.

50. O entitate trebuie să prezinte o reconciliere a modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei curente. Reconcilierea trebuie să includă:

(a) câștigul sau pierderea din modificările valorii juste minus ►M8 costurile de vânzare ◄;

(b) creșterile datorate cumpărărilor;

(c) reducerile atribuite vânzărilor și activelor biologice clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5;

(d) reducerile datorate recoltării;

(e) creșterile rezultate din combinări de întreprinderi;

(f) diferențele nete de curs de schimb valutar rezultate din conversia situațiilor financiare într-o monedă de prezentare diferită și din conversia operațiunilor din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare; și

(g) alte modificări.

51. Valoarea justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄ a unui activ biologic se poate modifica atât ca urmare a unor modificări fizice, cât și ca urmare a variației prețurilor pe piață. Prezentarea separată a modificărilor fizice și a variației prețurilor este utilă pentru evaluarea performanței perioadei curente și a perspectivelor viitoare, mai ales atunci când ciclul de producție depășește un an. În astfel de cazuri, o entitate este încurajată să prezinte, pe grupuri sau în alt mod, valoarea modificării valorii juste minus ►M8 costurile de vânzare ◄ inclusă în profit sau pierdere, datorită modificărilor fizice și variației prețului. Aceste informații sunt în general mai puțin utile atunci când ciclul de producție este mai mic de un an (de exemplu, în cazul creșterii de găini sau al cultivării de cereale).

52. Transformarea biologică generează diverse tipuri de modificări fizice – creștere, degenerescență, producție și procreare, fiecare dintre ele putând fi observată și evaluată. Fiecare dintre aceste modificări fizice are o influență directă asupra beneficiilor economice viitoare. O modificare a valorii juste a unui activ biologic datorată recoltării este, de asemenea, o modificare fizică.

53. Activitatea agricolă este expusă deseori riscurilor climaterice, bolilor și altor riscuri naturale. Dacă are loc un eveniment care generează un element semnificativ de venit sau cheltuială, natura și valoarea acelui element sunt prezentate în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Exemple de astfel de evenimente includ epidemiile, inundațiile, secetele sau înghețurile semnificative și invaziile de insecte.

Prezentarea informațiilor suplimentare pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod credibil

54. În cazul în care o entitate evaluează activele biologice la costul lor minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate (a se vedea punctul 30) la sfârșitul perioadei, entitatea trebuie să prezinte pentru astfel de active biologice:

(a) o descriere a activelor biologice;

▼B

(b) o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată credibil;

(c) dacă este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă;

(d) metoda de amortizare utilizată;

(e) duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite; și

(f) valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (agregată cu pierderile din depreciere cumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei.

55. În cazul în care, în cursul perioadei curente, o entitate evaluează activele biologice la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate (a se vedea punctul 30), o entitate trebuie să prezinte orice câștig sau pierdere recunoscut(ă) la cedarea unor astfel de active biologice, iar reconcilierea impusă de punctul 50 trebuie să prezinte separat valorile aferente activelor biologice în cauză. În plus, reconcilierea trebuie să includă următoarele valori incluse în profitul sau pierderea asociat(ă) activelor biologice respective:

(a) pierderile din depreciere;

(b) reluările de pierderi din depreciere; și

(c) amortizarea.

56. În cazul în care valoarea justă a unor active biologice evaluate anterior la cost minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate poate fi evaluată credibil în cursul perioadei curente, o entitate trebuie să prezinte pentru astfel de active biologice:

(a) o descriere a activelor biologice;

(b) o explicație a motivului pentru care valoarea justă poate fi evaluată în mod credibil; și

(c) efectul modificării.

Subvenții guvernamentale

57. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații cu privire la activitatea agricolă care intră sub incidența prezentului standard:

(a) natura și amploarea subvențiilor guvernamentale recunoscute în situațiile financiare;

(b) condițiile care nu au fost îndeplinite și alte contingențe aferente subvențiilor guvernamentale; și

(c) reducerile semnificative preconizate privind nivelul subvențiilor guvernamentale.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

58. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2003 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru perioade care încep înainte de 1 ianuarie 2003, entitatea trebuie să prezinte acest lucru.

59. Prezentul standard nu stabilește dispoziții tranzitorii specifice. Adoptarea prezentului standard este contabilizată în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

▼**M8**

60. Punctele 5, 6, 17, 20 și 21 au fost modificate, iar punctul 14 a fost eliminat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M16**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 1

Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

OBIECTIV

1 Obiectivul prezentului IFRS este să asigure că *primele situații financiare IFRS* ale unei entități și rapoartele sale financiare interimare, pentru partea din perioada acoperită de acele situații financiare, conțin informații de înaltă calitate care:

(a) sunt transparente pentru utilizatori și comparabile pentru toate perioadele prezentate;

(b) asigură un punct de plecare adecvat pentru o contabilitate conformă cu *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)*; și

(c) pot fi generate cu un cost care nu depășește beneficiile.

ARIA DE APLICABILITATE

2 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS în:

(a) primele sale situații financiare IFRS; și

(b) fiecare raport financiar interimar, dacă există vreunul, pe care îl prezintă în conformitate IAS 34 *Raportarea financiară interimară*, pentru o parte din perioada acoperită de primele sale situații financiare IFRS.

3 Primele situații financiare IFRS ale unei entități sunt primele situații financiare anuale în care entitatea adoptă IFRS-urile printr-o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, cuprinsă în acele situații financiare. Situațiile financiare în conformitate cu IFRS-urile sunt primele situații financiare IFRS ale unei entități dacă, de exemplu, entitatea:

(a) a prezentat cele mai recente situații financiare anterioare:

(i) în conformitate cu cerințele naționale, care nu sunt compatibile cu IFRS-urile sub toate aspectele;

(ii) în conformitate cu IFRS-urile sub toate aspectele, cu excepția faptului că situațiile financiare nu conțin o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile;

(iii) conținând o declarație explicită de conformitate cu unele IFRS-uri, dar nu cu toate;

(iv) conform cu cerințele naționale, incompatibile cu IFRS-urile, folosind anumite IFRS-uri pentru a contabiliza elementele pentru care nu există cerințe naționale; sau

(v) în conformitate cu cerințele naționale, cu o reconciliere a anumitor valori cu valorile determinate în conformitate cu IFRS-urile;

(b) a întocmit situații financiare în conformitate cu IFRS-urile doar pentru uz intern, fără a le pune la dispoziția proprietarilor entității sau a altor utilizatori externi;

▼M16

(c) a întocmit un pachet de raportare conform cu IFRS-urile, în scopul consolidării, fără a întocmi un set complet de situații financiare așa cum sunt definite în IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007); sau

(d) nu a prezentat situații financiare pentru perioadele anterioare.

4 Acest IFRS se aplică atunci când o entitate adoptă pentru prima dată IFRS-urile. Nu se aplică atunci când, de exemplu, o entitate:

(a) încetează să mai prezinte situații financiare în conformitate cu cerințe naționale, după ce le-a prezentat anterior împreună cu un alt set de situații financiare care conțineau o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile;

(b) a prezentat în anul anterior situații financiare conforme cu cerințele naționale, și acele situații financiare conțineau o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile; sau

(c) a prezentat în anul anterior situații financiare care au conținut o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, chiar dacă auditorii și-au întocmit raportul de audit în baza acelor situații financiare.

5 Prezentul IFRS nu se aplică modificărilor politicilor contabile făcute de către o entitate care deja aplică IFRS-urile. Asemenea modificări fac obiectul:

(a) cerințelor privind modificarea politicilor contabile din IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*; și

(b) cerințelor tranzitorii specifice altor IFRS-uri.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Situația poziției financiare IFRS de deschidere

6 O entitate trebuie să întocmească și să prezinte o *situație a poziției financiare IFRS de deschidere* la *data trecerii la IFRS-uri*. Acesta reprezintă punctul de plecare pentru contabilitatea ei în conformitate cu IFRS-urile.

Politici contabile

7 O entitate trebuie să folosească aceleași politici contabile în situația poziției financiare IFRS de deschidere și în toate perioadele prezentate în primele sale situații financiare IFRS. Acele politici contabile trebuie să fie conforme cu fiecare IFRS în vigoare la sfârșitul primei perioade de raportare IFRS, cu excepția situațiilor specificate la punctele 13-19 și în anexele B-E.

8 O entitate nu trebuie să aplice diferite versiuni ale IFRS-urilor care erau în vigoare la date anterioare. O entitate poate aplica un nou IFRS care nu este încă obligatoriu, dacă acesta permite o aplicare anticipată.

▼M16

Exemplu: Aplicarea consecventă a ultimei versiuni a IFRS-urilor

Context

Sfârşitul primei perioade de raportare IFRS a entităţii A este 31 decembrie 20X5. Entitatea A decide să prezinte în respectivele situaţii financiare informaţii comparative doar pentru un an (a se vedea punctul 21). Ca urmare, data trecerii sale la IFRS-uri este începutul activităţii la 1 ianuarie 20X4 (sau, echivalent, închiderea activităţii la 31 decembrie 20X3). Entitatea A a prezentat situaţiile financiare în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, anual la 31 decembrie, inclusiv la 31 decembrie 20X4.

Aplicarea dispoziţiilor

Entitatea A trebuie să aplice IFRS-urile în vigoare pentru perioadele ce se încheie la 31 decembrie 20X5 pentru:

(a) întocmirea şi prezentarea situaţiei poziţiei financiare IFRS de deschidere la 1 ianuarie 20X4; şi

(b) întocmirea şi prezentarea situaţiei poziţiei financiare pentru 31 decembrie 20X5 (inclusiv valorile comparative pentru 20X4), situaţia rezultatului global, situaţia modificării capitalurilor proprii şi situaţia fluxurilor de trezorerie pentru anul în curs până la 31 decembrie 20X5 (inclusiv valorile comparative pentru 20X4) şi prezentarea informaţiilor (inclusiv informaţiile comparative pentru 20X4).

Dacă un IFRS nou nu este încă obligatoriu, dar permite aplicarea anticipată, entităţii A i se permite, dar nu i se impune, să aplice acel IFRS în primele sale situaţii financiare IFRS.

9 Prevederile tranzitorii ale altor IFRS-uri se aplică la modificările politicilor contabile făcute de către o entitate care utilizează deja IFRS-urile; ele nu se aplică pentru trecerea la IFRS-uri a unei *entităţi care le aplică pentru prima dată*, cu excepţia situaţiilor specificate în anexele B-E.

10 Cu excepţia situaţiilor descrise la punctele 13-19 şi în anexele B-E, în situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere, o entitate:

(a) trebuie să recunoască toate activele şi datoriile a căror recunoaştere este impusă de IFRS-uri;

(b) nu trebuie să recunoască elementele ca active sau datorii dacă IFRS-urile nu permit o astfel de recunoaştere;

(c) trebuie să reclasifice elementele pe care le-a recunoscut în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ca un tip de activ, datorie sau componentă a capitalurilor proprii, dar care sunt un tip diferit de activ, datorie sau componentă a capitalurilor proprii în conformitate cu IFRS-urile;

(d) trebuie să aplice IFRS-urile în evaluarea tuturor activelor şi datoriilor recunoscute.

11 Politicile contabile pe care o entitate le utilizează pentru situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere pot să difere de acelea pe care le-a utilizat pentru aceeaşi dată folosind principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Ajustările rezultate apar din evenimente şi tranzacţii înaintea datei de trecere la IFRS-uri. Ca urmare, o entitate trebuie să recunoască acele ajustări în mod direct în rezultatul reportat (sau, dacă este cazul, într-o altă categorie de capitaluri proprii) la data trecerii la IFRS-uri.

▼M16

12 Prezentul IFRS stabilește două categorii de excepții de la principiul potrivit căruia situația poziției financiare IFRS de deschidere a unei entități trebuie să fie conformă cu fiecare IFRS:

(a) Anexa B interzice aplicarea retroactivă a unor aspecte din alte IFRS-uri.

(b) Anexele C-E stabilesc excepții de la unele dispoziții ale altor IFRS-uri.

Excepții de la aplicarea retroactivă a altor IFRS-uri

13 Prezentul IFRS interzice aplicarea retroactivă a unor aspecte din alte IFRS-uri. Aceste excepții sunt menționate la punctele 14-17 și în anexa B.

Estimări

14 Conform IFRS-urilor, estimările unei entități la data trecerii la IFRS-uri trebuie să fie compatibile cu estimările făcute pentru aceeași dată conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare (după ajustările care să reflecte orice diferențe din politicile contabile), în afara cazului în care există o dovadă obiectivă că acele estimări au fost greșite.

15 O entitate poate să primească informații despre estimările pe care le-a făcut conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare după data trecerii la IFRS-uri. În conformitate cu punctul 14, o entitate trebuie să trateze primirea informațiilor în același mod ca evenimentele care nu conduc la ajustări după perioada de raportare, în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*. De exemplu, să presupunem că data trecerii unei entități la IFRS-uri este 1 ianuarie 20X4 și noile informații de la data de 15 iulie 20X4 impun revizuirea unei estimări făcute în conformitate cu principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare la 31 decembrie 20X3. Entitatea nu trebuie să reflecte acele noi informații în situația poziției IFRS de deschidere (în afară de cazul în care estimările necesită ajustări pentru orice diferențe ale politicilor contabile sau există o dovadă obiectivă că estimările au fost greșite). În schimb, entitatea trebuie să reflecte acele noi informații în profit sau pierdere (sau, dacă este cazul, în alte elemente ale rezultatului global) pentru anul care se termină la 31 decembrie 20X4.

16 O entitate poate fi nevoită să facă estimări în conformitate cu IFRS-urile, la data trecerii la IFRS-uri, care nu erau cerute la data respectivă de principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Pentru a realiza conformitatea cu IAS 10, aceste estimări în conformitate cu IFRS-urile vor reflecta condițiile care au existat la data trecerii la IFRS-uri. În special, estimările prețurilor pieței, a ratei dobânzii sau a ratei de schimb valutar de la data trecerii la IFRS-uri trebuie să reflecte condițiile pieței la acea dată.

17 Punctele 14-16 se aplică pentru situația poziției financiare IFRS de deschidere. De asemenea, ele se aplică unei perioade comparative prezentate în situațiile financiare IFRS inițiale ale entității, caz în care referirile la data trecerii la IFRS-uri sunt înlocuite de referiri la sfârșitul respectivei perioade comparative.

▼M16

Excepții de la aplicarea altor IFRS-uri

18 O entitate poate alege să folosească una sau mai multe dintre excepțiile din anexele C-E. O entitate nu trebuie să aplice aceste excepții prin analogie cu alte elemente.

19 Unele excepții din anexele C-E se referă la *valoarea justă*. La determinarea valorilor juste în conformitate cu prezentul IFRS, o entitate trebuie să aplice definiția valorii juste din Anexa A și orice îndrumări mai precise din alte IFRS-uri referitoare la determinarea valorilor juste ale activului sau datoriei în cauză. Aceste valori juste trebuie să reflecte condițiile care au existat la data la care ele au fost determinate.

DESCRIERE ȘI PREZENTARE

20 Prezentul IFRS nu prevede excepții de la cerințele de descriere și prezentare de informații din alte IFRS-uri.

Informații comparative

21 Pentru a fi în conformitate cu IAS 1, primele situații financiare IFRS ale unei entități trebuie să includă cel puțin trei situații ale poziției financiare, două situații ale rezultatului global, două situații separate ale rezultatului (dacă sunt prezentate), două situații de fluxuri de trezorerie și două situații privind modificările capitalului propriu și note aferente, inclusiv informații comparative.

Informații comparative în afara IFRS-urilor și sinteze istorice

22 Unele entități prezintă sinteze istorice ale datelor selectate pentru perioadele de dinaintea primei perioade pentru care prezintă informații comparative complete în conformitate cu IFRS-urile. Prezentul IFRS nu impune ca astfel de sinteze să fie conforme cu dispozițiile de recunoaştere și evaluare ale IFRS-urilor. Mai mult, unele entități prezintă informații comparative în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, precum și informații comparative cerute de IAS 1. În orice situații financiare care conțin sinteze istorice sau informații comparative în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, o entitate trebuie:

(a) să marcheze în mod vizibil informațiile conforme cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ca nefiind întocmite în conformitate cu IFRS-urile; și

(b) să descrie natura ajustărilor principale necesare pentru a asigura conformitatea cu IFRS-urile. O entitate nu trebuie să cuantifice aceste ajustări.

Explicarea trecerii la IFRS-uri

23 O entitate trebuie să explice modul în care tranziția de la principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare la IFRS-uri i-a afectat poziția financiară, performanțele financiare și fluxurile de trezorerie prezentate.

Reconcilieri

24 Pentru a fi în conformitate cu punctul 23, primele situații financiare IFRS ale unei entități trebuie să includă:

▼**M16**

(a) reconcilieri ale capitalurilor proprii raportate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare și ale capitalurilor proprii conform IFRS-urilor pentru următoarele două date:

(i) data trecerii la IFRS-uri; și

(ii) sfârșitul ultimei perioade prezentate în cele mai recente situații financiare anuale ale entității conforme cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(b) o reconciliere cu rezultatul global în conformitate cu IFRS-urile pentru ultima perioadă din cele mai recente situații financiare anuale ale entității. Punctul de plecare pentru această reconciliere trebuie să fie rezultatul global în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru aceeași perioadă sau, dacă o entitate nu a raportat un astfel de total, profitul sau pierderea conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(c) dacă entitatea a recunoscut sau reluat orice pierderi din depreciere pentru prima dată în întocmirea situației poziției financiare IFRS de deschidere, prezentările de informații pe care IAS 36 *Deprecierea activelor* le-ar fi cerut dacă entitatea ar fi recunoscut respectivele pierderi din depreciere sau reluări pentru perioada începând cu data trecerii la IFRS-uri.

25 Reconcilierile cerute de punctul 24 literele (a) și (b) trebuie să ofere suficiente detalii pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă ajustările importante din situația poziției financiare și situația rezultatului global. Dacă o entitate a prezentat o situație a fluxurilor de trezorerie conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, ea trebuie să explice și ajustările importante la situația fluxurilor de trezorerie.

26 Dacă o entitate sesizează erori efectuate în aplicarea principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, reconcilierile cerute de punctul 24, literele (a) și (b) vor face distincție între corectarea acelor erori și modificările politicilor contabile.

27 IAS 8 nu tratează modificările politicilor contabile care apar atunci când o entitate adoptă pentru prima dată IFRS-urile. Ca urmare, dispozițiile din IAS 8 privind prezentarea modificărilor din politicile contabile nu se aplică primelor situații financiare IFRS ale entității.

28 Dacă o entitate nu prezintă situații financiare pentru perioadele precedente, primele situații financiare IFRS trebuie să prezinte acest lucru.

Desemnarea activelor financiare și a datoriilor financiare

29 Unei entități i se permite să desemneze un activ financiar sau o datorie financiară recunoscut(ă) anterior ca un activ financiar sau o datorie financiară la valoarea justă, prin intermediul profitului sau pierderii, sau un activ financiar drept disponibil în vederea vânzării în conformitate cu punctul D19. Entitatea trebuie să prezinte valoarea justă a oricăror active financiare sau datorii financiare desemnate în fiecare categorie, la data desemnării lor, precum și clasificarea și valoarea contabilă din situațiile financiare anterioare.

▼M16

Utilizarea valorii juste drept cost presupus

30 Dacă o entitate utilizează valoarea justă în situația poziției financiare IFRS de deschidere drept *cost presupus* pentru un element de imobilizări corporale, o investiție imobiliară sau o imobilizare necorporală (a se vedea punctele D5 și D7), primele situații financiare ale entității întocmite în conformitate cu IFRS trebuie să prezinte pentru fiecare element-rând din situația poziției financiare IFRS de deschidere:

(a) valoarea agregată a acelor valori juste; și

(b) ajustarea agregată a valorilor contabile raportate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

Utilizarea costului presupus pentru investiții în filiale, entități controlate în comun și asociați

31 În mod similar, dacă o entitate utilizează un cost presupus în situația poziției financiare IFRS de deschidere pentru o investiție într-o filială, o entitate controlată în comun sau asociată din situațiile ei financiare individuale (vezi punctul D15), primele situații financiare individuale IFRS ale entității trebuie să prezinte:

(a) costul presupus agregat al acestor investiții pentru care costul presupus reprezintă valoarea contabilă calculată în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare;

(b) costul presupus agregat al acestor investiții pentru care costul presupus reprezintă valoarea justă; și

(c) ajustarea agregată a valorilor contabile raportate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

▼M24

Utilizarea costului presupus al activelor petroliere și gaziere

31A Dacă o entitate folosește scutirea menționată la punctul D8A(b) pentru activele petroliere și gaziere, ea trebuie să comunice acest lucru și să prezinte pe ce bază au fost alocate valorile contabile determinate în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

▼M16

Rapoarte financiare interimare

32 Pentru conformitate cu punctul 23, dacă o entitate prezintă un raport financiar interimar în conformitate cu IAS 34 pentru o parte din perioada acoperită de primele sale situații financiare IFRS, entitatea trebuie să satisfacă următoarele cerințe în plus față de cerințele IAS 34:

(a) Fiecare raport financiar interimar trebuie, dacă entitatea a prezentat un raport financiar interimar pentru perioada interimară comparabilă a exercițiului financiar imediat precedent, să includă:

(i) o reconciliere a capitalurilor sale proprii conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare la sfârșitul acelei perioade interimare comparabile cu capitalurile sale proprii conform IFRS-urilor la acea dată; și

▼**M16**

(ii) o reconciliere a rezultatului global în conformitate cu IFRS-urile pentru perioada respectivă comparabilă interimară (curentă și de la începutul exercițiului până la zi). Punctul de plecare pentru această reconciliere trebuie să fie rezultatul global în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru aceeași perioadă sau, dacă o entitate nu a raportat un astfel de total, profitul sau pierderea în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(b) În plus față de reconcilierile prevăzute la litera (a), primul raport financiar interimar al entității în conformitate cu IAS 34 pentru o parte din perioada acoperită de primele sale situații financiare IFRS trebuie să includă reconcilierile descrise la punctul 24 literele (a) și (b) (completate cu detaliile prevăzute la punctele 25 și 26) sau o trimitere la un alt document publicat care include respectivele reconcilieri.

33 IAS 34 prevede prezentări minime, bazate pe ipoteza conform căreia utilizatorii raportului financiar interimar au, de asemenea, acces la cele mai recente situații financiare anuale. Totuși, IAS 34 prevede, de asemenea, ca o entitate să prezinte „orice evenimente sau tranzacții semnificative pentru înțelegerea perioadei interimare curente”. Prin urmare, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu a prezentat în cele mai recente situații financiare anuale ale sale în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare informații semnificative pentru înțelegerea perioadei interimare curente, rapoartele sale financiare interimare trebuie să prezinte respectivele informații sau trebuie să includă o trimitere la un alt document publicat care le conține.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

34 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS dacă primele sale situații financiare IFRS sunt pentru o perioadă care începe la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.

35 O entitate trebuie să aplice amendamentele de la punctele D1(n) și D23 pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 23 *Costurile îndatorării* (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

36 IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (revizuit în 2008) a modificat punctele 19, C1, C4 literele (f) și (g). Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.

37 IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* (modificat în 2008) a modificat punctele 13 și B7. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

38 *Costul unei investiții într-o filială, o entitate controlată în comun sau asociată* (amendamente la IFRS 1 și IAS 27), publicat în mai 2008, a adăugat punctele 31, D1 litera (g), D14 și D15. O entitate trebuie să aplice aceste puncte pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste puncte pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M16

39 Punctul B7 a fost modificat de *Îmbunătățiri aduse IFRS-urilor*, emis în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, aceste modificări trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

▼M24

39A *Scutiri suplimentare pentru entitățile care adoptă pentru prima dată* (Amendamente la IFRS 1), publicat în iulie 2009, a adăugat punctele 31A, D8A, D9A și D21A și a modificat punctul D1(c), (d) și (l). O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M25

39C Excepția limitată de la cerința din IFRS 7 de a prezenta informații comparative pentru o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile (Modificarea IFRS 1), publicată în ianuarie 2010, a adăugat punctul E3. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M16

RETRAGEREA IFRS 1 (EMIS ÎN 2003)

40 Prezentul IFRS înlocuiește IFRS 1 (publicat în 2003 și modificat în mai 2008).

Apendicele A

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

data trecerii la IFRS-uri Începutul primei perioade pentru care o entitate prezintă informații comparative complete conform IFRS-urilor în **primele sale situații financiare IFRS**.

cost presupus O valoare folosită ca un substituent pentru cost sau costul amortizat la o anumită dată. Amortizarea ulterioară presupune că entitatea a recunoscut inițial activul sau datoria la o anumită dată și că atunci costul acestuia (acesteia) a fost egal cu costul său presupus.

valoare justă Valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

primele situații financiare IFRS Primele situații financiare anuale în care o entitate adoptă **Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile)**, prin intermediul unei declarații de conformitate cu IFRS-urile explicită și fără rezerve.

▼M16

prima perioadă de raportare IFRS	Cea mai recentă perioadă de raportare IFRS acoperită de **primele situații financiare IFRS ale unei entități.**
entitate care adoptă pentru prima dată	O entitate care prezintă **primele sale situații financiare IFRS**.
Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)	Standarde și Interpretări adoptate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Ele includ: (a) Standarde Internaționale de Raportare Financiară; (b) Standarde Internaționale de Contabilitate; și (c) Interpretări care au fost elaborate de către Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) sau de către fostul Comitet Permanent pentru Interpretări (SIC).
Situația poziției financiare IFRS de deschidere	Situația poziției financiare a unei entități la **data trecerii la IFRS-uri**.
GAAP anterioare	Baza de contabilitate pe care o **entitate care adoptă pentru prima dată** IFRS-urile a folosit-o imediat înaintea adoptării IFRS-urilor.

Anexa B

Excepții de la aplicarea retroactivă a altor IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

B1 O entitate trebuie să aplice următoarele excepții:

(a) derecunoașterea activelor financiare și a datoriilor financiare (punctele B2 și B3);

(b) contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (punctele B4-B6) și

(c) interese care nu controlează (punctul B7).

Derecunoașterea activelor financiare și a datoriilor financiare

B2 Cu excepția situațiilor permise de punctul B3, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să aplice cerințele de derecunoaștere din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* prospectiv pentru tranzacțiile care au loc la sau după 1 ianuarie 2004. Cu alte cuvinte, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile a derecunoscut activele financiare sau datoriile financiare nederivate, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, ca urmare a tranzacțiilor care au avut loc înainte de 1 ianuarie 2004, ea nu trebuie să recunoască respectivele active și datorii în conformitate cu IFRS-urile (decât dacă ele se califică pentru recunoaștere ca rezultat al unei tranzacții sau al unui eveniment ulterior).

B3 Fără a aduce atingere prevederilor de la punctul B2, o entitate poate aplica dispozițiile de derecunoaștere din IAS 39 retroactiv, de la o dată la alegerea entității, cu condiția ca informațiile necesare pentru aplicarea IAS 39 pentru activele financiare și datoriile financiare derecunoscute ca rezultat al tranzacțiilor anterioare să fi fost obținute în timpul contabilizării inițiale a acelor tranzacții.

▼M16

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

B4 Aşa cum este prevăzut de IAS 39, la data trecerii la IFRS-uri o entitate trebuie:

(a) să evalueze toate instrumentele derivate la valoarea justă; şi

(b) să elimine toate pierderile şi câştigurile amânate ce rezultă din instrumente derivate care au fost raportate în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ca şi cum ar fi fost active sau datorii.

B5 O entitate nu trebuie să reflecte în situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere o relaţie de acoperire împotriva riscurilor care nu se califică pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IAS 39 (de exemplu, multe relaţii de acoperire împotriva riscurilor unde instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este un instrument de numerar sau opţiune emisă, atunci când elementul acoperit este o poziţie netă, sau atunci când acoperirea împotriva riscurilor acoperă riscul de rată a dobânzii al unei investiţii deţinute până la scadenţă). Totuşi, dacă o entitate a desemnat o poziţie netă drept element acoperit împotriva riscurilor, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, ea poate desemna un element individual în cadrul acelei poziţii nete ca element acoperit împotriva riscurilor conform IFRS-urilor, cu condiţia ca să nu facă aceasta mai târziu de data trecerii la IFRS-uri.

B6 Dacă înainte de data trecerii la IFRS-uri o entitate a desemnat o tranzacţie drept o acoperire împotriva riscurilor, dar acoperirea nu întruneşte condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor conform IAS 39, entitatea trebuie să aplice punctele 91 şi 101 din IAS 39 pentru a întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Tranzacţiile începute înainte de data trecerii la IFRS-uri nu vor fi desemnate retroactiv ca acoperiri împotriva riscurilor.

Interese care nu controlează

B7 O entitate care adoptă standardele pentru prima dată trebuie să aplice următoarele dispoziţii din IAS 27 (modificate în 2008) prospectiv, de la data trecerii la IFRS-uri:

(a) dispoziţia de la punctul 28 conform căreia rezultatul global total este atribuit deţinătorilor societăţii-mamă şi intereselor care nu controlează, indiferent dacă acest lucru are drept rezultat interese care nu controlează cu sold deficitar;

(b) dispoziţiile de la punctele 30 şi 31 privind contabilizarea modificărilor participaţiilor societăţii-mamă într-o filială, modificări care nu au ca rezultat pierderea controlului; şi

(c) dispoziţiile de la punctele 34-37 privind contabilizarea pierderii controlului unei filiale şi dispoziţiile aferente de la punctul 8A din IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*.

Totuşi, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile alege să aplice retroactiv IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru combinările de întreprinderi anterioare, ea trebuie să aplice, de asemenea, IAS 27 (revizuit în 2008), în conformitate cu punctul C1 din prezentul IFRS.

▼**M16**

Apendicele C

Scutiri de la combinările de întreprinderi

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS. O entitate trebuie să aplice următoarele cerințe pentru combinările de întreprinderi pe care le-a recunoscut înainte de data trecerii la IFRS-uri.

C1 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate opta să nu aplice retroactiv IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru combinări de întreprinderi anterioare (combinări de întreprinderi care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS-uri). Totuși, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile retratează o combinare de întreprinderi pentru a se conforma cu IFRS 3 (revizuit în 2008), ea trebuie să retrateze toate combinările de întreprinderi ulterioare și trebuie, de asemenea, să aplice IAS 27 (modificat în 2008) de la aceeași dată. De exemplu, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile alege să retrateze o combinare de întreprinderi care a avut loc pe 30 iunie 20X6, ea trebuie să retrateze toate combinările de întreprinderi care au avut loc între 30 iunie 20X6 și data trecerii la IFRS-uri și trebuie să aplice și IAS 27 (modificat în 2008) începând cu 30 iunie 20X6.

C2 Nu este necesar ca o entitate să aplice retroactiv IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* pentru ajustările valorii juste și ale fondului comercial ce rezultă din combinări de întreprinderi care au avut loc înaintea datei trecerii la IFRS-uri. Dacă entitatea nu aplică IAS 21 retroactiv pentru acele ajustări ale valorii juste și pentru fondul comercial, ea le va trata mai degrabă ca active și datorii ale entității, decât ca active și datorii ale entității dobândite. Ca urmare, aceste ajustări ale fondului comercial și ale valorii juste fie sunt deja exprimate în moneda funcțională a entității, fie sunt elemente valutare nemonetare care sunt raportate folosind rata de schimb aplicată în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

C3 O entitate poate aplica retroactiv IAS 21 pentru ajustările valorii juste și ale fondului comercial care rezultă fie:

(a) din toate combinările de întreprinderi care au avut loc înaintea datei trecerii la IFRS-uri; sau

(b) din toate combinările de întreprinderi pe care entitatea alege să le retrateze pentru a fi conforme cu IFRS 3, așa cum se permite de către punctul C1 de mai sus.

C4 Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu aplică retroactiv IFRS 3 pentru o combinare de întreprinderi anterioară, acest lucru are următoarele consecințe pentru acea combinare de întreprinderi:

(a) Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să păstreze aceeași clasificare (ca o achiziție de către un dobânditor legal, o achiziție inversă de către entitatea dobândită legal sau o unitate de interese) ca în situațiile financiare conforme principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

(b) Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să recunoască la data trecerii la IFRS-uri toate activele și datoriile sale care au fost dobândite sau asumate într-o combinare de întreprinderi anterioară, altele decât:

(i) unele active financiare și datorii financiare derecunoscute în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare (a se vedea punctul B2); și

▼M16

(ii) active, inclusiv fondul comercial, și datorii care nu au fost recunoscute în situația poziției financiare consolidată a dobânditorului în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare și care de asemenea nu se califică pentru a fi recunoscute conform IFRS-urilor din situația poziției financiare individuale a entității dobândite [a se vedea literele (f)-(i) de mai jos].

Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile va recunoaște orice modificare rezultată ajustând rezultatul reportat (sau, dacă este cazul, o altă categorie a capitalurilor proprii), în afară de cazul când modificarea rezultă din recunoașterea unei imobilizări necorporale care a fost anterior inclusă în fondul comercial [vezi literele (g) și (i) de mai jos].

(c) Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să excludă din situația poziției sale financiare IFRS de deschidere orice element recunoscut în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare care nu se califică pentru recunoaștere ca activ sau ca datorie conform IFRS-urilor. Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să contabilizeze modificarea rezultantă după cum urmează:

(i) entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate să fi clasificat o combinare de întreprinderi trecută drept o achiziție și a recunoscut drept imobilizare necorporală un element care nu se califică pentru recunoaștere ca activ în conformitate cu IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Aceasta trebuie să reclasifice acel element (și, dacă există, impozitul amânat aferent și interesele care nu controlează) ca parte a fondului comercial [în afara cazului în care a dedus fondul comercial direct din capitalurile proprii în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, a se vedea (g)(i) și (i) de mai jos].

(ii) entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să recunoască toate celelalte modificări rezultante în rezultatul reportat ([1]).

(d) IFRS-urile impun evaluarea ulterioară a unor active și datorii pe o bază care nu este fundamentată pe costul inițial, cum ar fi valoarea justă. Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să evalueze aceste active și datorii pe acea bază în situația poziției financiare IFRS de deschidere, chiar dacă ele au fost dobândite sau asumate într-o combinare de întreprinderi anterioară. Ea trebuie să recunoască orice modificare rezultantă a valorii contabile mai degrabă prin ajustarea rezultatului reportat (sau, dacă este cazul, o altă categorie a capitalurilor proprii), decât a fondului comercial.

(e) Imediat după combinarea de întreprinderi, valoarea contabilă în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare a activelor dobândite și a datoriilor asumate în acea combinare de întreprinderi trebuie să fie costul lor presupus de la acea dată conform IFRS-urilor. Dacă IFRS-urile impun o evaluare bazată pe cost a activelor și a datoriilor respective la o dată ulterioară, atunci costul presupus trebuie să reprezinte baza pentru amortizarea bazată pe cost sau amortizarea de la data combinării de întreprinderi.

([1]) Astfel de modificări includ reclasificări în și din imobilizări necorporale dacă fondul comercial nu a fost recunoscut drept activ în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Acest lucru se întâmplă dacă, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, entitatea (a) a dedus fondul comercial direct din capitalurile proprii sau (b) nu a considerat drept achiziție combinarea de întreprinderi.

▼M16

(f) Dacă un activ dobândit sau o datorie asumată într-o combinare de întreprinderi anterioară nu a fost recunoscut(ă) în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, acesta (aceasta) nu are un cost presupus nul în situația poziției financiare IFRS de deschidere. În schimb, dobânditorul trebuie să îl (o) recunoască și să îl (o) evalueze în situația consolidată a poziției sale financiare pe baza pe care ar impune-o IFRS-urile în situația poziției financiare a entității dobândite. Pentru a ilustra: dacă, în conformitate cu principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, dobânditorul nu a capitalizat contractele de leasing financiar dobândite într-o combinare de întreprinderi anterioară, el trebuie să capitalizeze acele contracte de leasing în situațiile sale financiare consolidate, deoarece IAS 17 *Contracte de leasing* ar impune entității dobândite să facă acest lucru în situația poziției sale financiare IFRS. În mod similar, dacă dobânditorul nu a recunoscut, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, o datorie contingentă care mai există încă la data trecerii la IFRS-uri, dobânditorul trebuie să recunoască acea datorie contingentă la data respectivă în afară cazului în care IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* ar interzice recunoașterea acesteia în situațiile financiare ale entității dobândite. În schimb, dacă un activ sau o datorie a fost inclus(ă) în fondul comercial în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, dar ar fi fost recunoscut(ă) separat în conformitate cu IFRS 3, acel activ sau acea datorie rămâne în fondul comercial, în afara cazului când IFRS-urile ar cere recunoașterea sa în situațiile financiare ale entității dobândite.

(g) Valoarea contabilă a fondului comercial în situația poziției financiare IFRS de deschidere trebuie să fie valoarea sa contabilă în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare la data trecerii la IFRS-uri, după următoarele două ajustări:

(i) Dacă este prevăzut la literele (c)(i) de mai sus, entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să crească valoarea contabilă a fondului comercial atunci când reclasifică un element pe care l-a recunoscut ca imobilizare necorporală conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare. În mod similar, dacă prevederile de la litera (f) de mai sus impun unei entități care adoptă pentru prima dată IFRS-urile să recunoască o imobilizare necorporală care a fost inclusă în fondul comercial recunoscut în conformitate cu principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să reducă în mod corespunzător valoarea contabilă a fondului comercial (și, dacă este cazul, va ajusta impozitul amânat și interesele care nu controlează).

(ii) Indiferent dacă există vreo indicație că fondul comercial poate fi depreciat, entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să aplice IAS 36 pentru testarea fondului comercial pentru depreciere la data trecerii la IFRS-uri și pentru recunoașterea oricăror pierderi datorate deprecierii în rezultatul reportat (sau, dacă IAS 36 prevede astfel, în surplusul din reevaluare). Testul de depreciere trebuie să se bazeze pe condițiile de la data trecerii la IFRS-uri.

(h) Nu trebuie efectuată nicio altă ajustare a valorii contabile a fondului comercial la data trecerii la IFRS-uri. De exemplu, entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu trebuie să retrateze valoarea contabilă a fondului comercial:

(i) pentru a exclude cercetarea și dezvoltarea în curs de desfășurare, dobândite în respectiva combinare de întreprinderi (în afară de cazul în care imobilizarea necorporală aferentă se califică pentru recunoaștere în conformitate cu IAS 38 în situația poziției financiare a entității dobândite);

▼**M16**

(ii) pentru a ajusta amortizarea anterioară a fondului comercial;

(iii) pentru a relua ajustările fondului comercial pe care IFRS 3 nu le-ar permite, dar care au fost făcute în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare datorită ajustărilor activelor și datoriilor făcute între data combinării de întreprinderi și data trecerii la IFRS-uri.

(i) Dacă entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile a recunoscut fondul comercial în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ca o deducere din capitalurile proprii:

(i) aceasta nu trebuie să recunoască fondul comercial respectiv în situația poziției financiare IFRS de deschidere. În plus, ea nu trebuie să reclasifice acel fond comercial în profit sau pierdere dacă cedează filiala sau dacă investiția în filială s-a depreciat.

(ii) ajustările care rezultă din rezolvarea ulterioară a unei contingențe care afectează contravaloarea cumpărării trebuie să fie recunoscute în rezultatul reportat.

(j) În conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate să nu fi consolidat o filială dobândită într-o combinare de întreprinderi anterioară [de exemplu, deoarece societatea-mamă nu a considerat-o ca o filială în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare sau nu a întocmit situații financiare consolidate]. Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să ajusteze valorile contabile ale activelor și datoriilor filialei la valorile pe care IFRS-urile le-ar solicita în situația poziției financiare a filialei. Costul presupus al fondului comercial este egal cu diferența, la data trecerii la IFRS-uri, dintre:

(i) partea societății-mamă în acele valori contabile ajustate; și

(ii) costul investiției societății-mamă în filială din situațiile financiare individuale ale societății-mamă.

(k) Evaluarea intereselor care nu controlează și a impozitului amânat rezultă din evaluarea altor active și datorii. Ca urmare, ajustările de mai sus ale activelor și datoriilor recunoscute afectează interesele care nu controlează și impozitul amânat.

C5 Excepția pentru combinările de întreprinderi trecute se aplică, de asemenea, achizițiilor anterioare de investiții în entități asociate și de interese în asocieri în participație. În plus, data selectată pentru punctul C1 se aplică pentru toate aceste tipuri de achiziții.

▼M16

Anexa D

Scutiri de la alte IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

▼M24

D1 O entitate poate să aleagă să folosească una sau mai multe dintre următoarele scutiri:

▼M18

(a) tranzacții cu plata pe bază de acțiuni (punctele D2 și D3);

▼M16

(b) contracte de asigurare (punctul D4);

▼M24

(c) cost presupus (punctele D5-D8A);

(d) contracte de leasing (punctele D9 și D9A);

▼M16

(e) beneficiile angajaților (punctele D10 și D11);

(f) diferențe de conversie cumulate (punctele D12 și D13);

(g) investiții în filiale, entități controlate în comun și entități asociate (punctele D14 și D15);

(h) activele și datoriile filialelor, entităților asociate și ale asocierilor în participație (punctele D16 și D17);

(i) instrumente financiare compuse (punctul D18);

(j) desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior (punctul D19);

(k) evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoașterea inițială (punctul D20);

▼M24

(l) obligații din lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale (punctele D21 și D21A);

▼M18

(m) active financiare sau imobilizări necorporale contabilizate în conformitate cu IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor* (punctul D22);

(n) costurile îndatorării (punctul D23); și

(o) transferuri de active de la clienți (punctul D24).

▼M16

O entitate nu trebuie să aplice aceste excepții prin analogie cu alte elemente.

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni

D2 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată, să aplice IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni* pentru instrumentele de capitaluri proprii care au fost acordate la sau înainte de 7 noiembrie 2002. De asemenea, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată, să aplice IFRS 2 pentru instrumentele de capitaluri proprii care au fost acordate după 7 noiembrie 2002, care au fost achiziționate înainte de ultima dintre (a) data trecerii la IFRS-uri și (b) 1 ianuarie 2005. Totuși, dacă

▼M16

o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile alege să aplice IFRS 2 unor astfel de instrumente de capitaluri proprii, ea poate face acest lucru doar dacă a prezentat în mod public valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, determinată la data evaluării, așa cum se definește în IFRS 2. Pentru toate acordările de instrumente de capitaluri proprii cărora nu li s-a aplicat IFRS 2 (de exemplu, instrumentele de capitaluri proprii acordate la sau înainte de 7 noiembrie 2002), entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile va prezenta totuși informațiile cerute la punctele 44 și 45 din IFRS 2. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile modifică termenii sau condițiile acordării de instrumente de capitaluri proprii la care IFRS 2 nu a fost aplicat, atunci entitatea nu trebuie să aplice punctele 26-29 din IFRS 2 dacă modificarea a survenit înainte de data trecerii la IFRS-uri.

D3 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată, să aplice IFRS 2 pentru datoriile care rezultă din tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni care au fost decontate înainte de data trecerii la IFRS-uri. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată, să aplice IFRS 2 pentru datoriile care au fost decontate înainte de 1 ianuarie 2005. Pentru datoriile la care se aplică IFRS 2, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu este obligată să retrateze informații comparative în măsura în care informațiile se referă la o perioadă sau o dată anterioară datei de 7 noiembrie 2002.

Contracte de asigurări

D4 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica prevederile tranzitorii din IFRS 4 *Contracte de asigurări*. IFRS 4 restricționează modificările politicilor contabile pentru contracte de asigurări, inclusiv cele făcute de o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile.

Valoare justă sau reevaluare drept cost presupus

D5 O entitate poate opta pentru evaluarea unui element de imobilizări corporale la data trecerii la IFRS-uri la valoarea justă și să folosească această valoare drept cost presupus la acea dată.

D6 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate opta pentru folosirea unei reevaluări conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare a unui element de imobilizări corporale, la sau înainte de data trecerii la IFRS-uri, drept cost presupus la data reevaluării, dacă reevaluarea a fost, la data reevaluării, comparabilă în general cu:

(a) valoarea justă; sau

(b) costul sau costul amortizat în conformitate cu IFRS-urile, ajustat astfel încât să reflecte, de exemplu, modificările unui indice de preț general sau specific.

D7 Opțiunile de la punctele D5 și D6 sunt, de asemenea, valabile pentru:

(a) investiții imobiliare, dacă o entitate alege să folosească modelul bazat pe cost din IAS 40 *Investiții imobiliare* și

(b) imobilizările necorporale care întrunesc:

(i) criteriile de recunoaștere din IAS 38 (incluzând evaluări credibile ale costului inițial); și

(ii) criteriile de reevaluare din IAS 38 (incluzând existența unei piețe active).

▼M16

O entitate nu trebuie să utilizeze aceste opțiuni pentru alte active sau pentru datorii.

D8 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate să fi stabilit un cost presupus în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru unele sau pentru toate activele și datoriile, prin evaluarea lor la valoarea justă la o anumită dată, datorită unui eveniment, de exemplu, o privatizare sau o ofertă publică inițială. Ea poate folosi o astfel de evaluare la valoarea justă, determinată de eveniment, drept cost presupus pentru IFRS-uri, la data acelei evaluări.

▼M24

Cost presupus

D8A În conformitate cu anumite dispoziții contabile naționale, costurile de explorare și dezvoltare ale proprietăților petroliere și gaziere din fazele de dezvoltare sau de producție se contabilizează în centre de cost care includ toate proprietățile dintr-o zonă geografică extinsă. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile, care aplică o astfel de contabilitate în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, poate alege măsurarea activelor petroliere și gaziere la data trecerii la IFRS-uri, pe următoarea bază:

(a) active de explorare și de evaluare la valoarea determinată în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ale entității; și

(b) active din fazele de dezvoltare sau de producție la valoarea determinată pentru centrul de cost în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ale entității. Entitatea trebuie să aloce pro rata această sumă între activele de bază ale centrului de cost, utilizând volumele de rezervă sau valorile de rezervă de la acea dată.

Entitatea trebuie să testeze pentru depreciere activele de explorare și de dezvoltare, precum și activele din fazele de dezvoltare și de producție la data trecerii la IFRS-uri, în conformitate cu IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale* sau, respectiv, cu IAS 36 și, dacă este necesar, să reducă valoarea determinată în conformitate cu punctele (a) sau (b) de mai sus. În sensul prezentului alineat, activele petroliere și gaziere includ numai acele active utilizate în explorarea, evaluarea, dezvoltarea sau extracția de petrol sau gaze naturale.

▼M16

Contracte de leasing

D9 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica prevederile tranzitorii din IFRIC 4 *Determinarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing*. Prin urmare, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate determina pe baza faptelor și circumstanțelor existente la data trecerii la IFRS-uri dacă un angajament existent la acea dată conține un contract de leasing.

▼M24

D9A Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile ajunge la același răspuns, atunci când determină măsura în care un angajament conține un contract de leasing, bazându-se, pe de o parte, pe principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, și, pe de altă parte, pe IFRIC 4, dar la o altă dată decât cea solicitată de IFRIC 4, ea nu este obligată să reevalueze răspunsul obținut în urma determinării respective atunci când adoptă IFRS-urile. Pentru ca o entitate să obțină același răspuns, atunci când determină măsura în care un angajament conține un contract de leasing, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, ar trebui ca răspunsul la acea determinare să fi fost același cu cel care rezultă din aplicarea IAS 17 *Contracte de leasing* și IFRIC 4.

▼M16

Beneficiile angajaților

D10 Conform IAS 19 *Beneficiile angajaților*, o entitate poate opta pentru utilizarea unei abordări tip „coridor”, care lasă unele câștiguri și pierderi actuariale nerecunoscute. Aplicarea retroactivă a acestei abordări impune entității împărțirea câștigurilor și pierderilor actuariale cumulate de la începutul planului până la data trecerii la IFRS-uri într-o parte recunoscută și o parte nerecunoscută. Totuși, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate opta pentru recunoașterea tuturor câștigurilor și pierderilor actuariale cumulate la data trecerii la IFRS-uri chiar dacă utilizează abordarea tip „coridor” pentru ultimele câștiguri și pierderi actuariale. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile utilizează această opțiune, aceasta trebuie să o aplice la toate planurile.

D11 O entitate poate să prezinte valorile cerute de punctul 120A(p) din IAS 19 având în vedere că valorile sunt determinate pentru fiecare perioadă contabilă prospectiv cu începere de la data tranziției la IFRS-uri.

Diferențe de conversie cumulate

D12 IAS 21 prevede ca o entitate:

(a) să recunoască anumite diferențe de conversie în cadrul altor rezultate globale și să le acumuleze într-o componentă separată a capitalurilor proprii; și

(b) la cedarea unei operațiuni din străinătate să reclasifice o diferență de conversie cumulată pentru acea operațiune din străinătate (inclusiv, dacă este cazul, câștigurile și pierderile din acoperirile împotriva riscurilor aferente) din capitaluri proprii în profit sau pierdere drept parte din câștig sau pierdere la cedare.

D13 Totuși, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu trebuie să se conformeze acestor cerințe pentru diferențele de conversie cumulate care existau la data trecerii la IFRS-uri. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile folosește această scutire:

(a) diferențele de conversie cumulate pentru toate operațiunile din străinătate sunt presupuse a fi zero la data trecerii la IFRS-uri; și

(b) câștigul sau pierderea la o cedare ulterioară a unei operațiuni din străinătate trebuie să excludă diferențele de conversie care apar înainte de data trecerii la IFRS-uri și să includă diferențele de conversie ulterioare.

Investiții în filiale, entități controlate în comun și entități asociate

D14 Atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale, IAS 27 (modificat în 2008) prevede contabilizarea investițiilor sale în filiale, entități controlate în comun și entități asociate fie:

(a) la cost, fie

(b) în conformitate cu IAS 39.

D15 Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile evaluează o astfel de investiție la cost în conformitate cu punctul D14, atunci ea trebuie să evalueze investiția respectivă la una dintre următoarele valori ale situației poziției financiare IFRS individuale, de deschidere:

(a) costul determinat în conformitate cu IAS 27 sau

▼M16

(b) cost presupus. Costul presupus al unei astfel de investiții trebuie să fie:

(i) valoarea sa justă (determinată în conformitate cu IAS 39) la data trecerii entității la IFRS-uri entitate în situațiile financiare individuale; sau

(ii) valoare contabilă a principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare la data respectivă.

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urilor poate alege fie prevederile de la subpunctul (i), fie de la subpunctul (ii) de mai sus pentru a evalua investiția sa în fiecare filială, entitate controlată în comun sau entitate asociată pe care alege să o evalueze folosind un cost presupus.

Activele și datoriile filialelor, ale entităților asociate și ale asocierilor în participație

D16 Dacă o filială devine o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile mai târziu decât societatea-mamă, în situațiile sale financiare ea trebuie să evalueze activele și datoriile sale fie:

(a) la valorile contabile care ar fi fost incluse în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, pe baza datei de trecere la IFRS-uri a societății-mamă, dacă nu ar fi fost făcute ajustări pentru procedurile de consolidare și pentru efectele combinărilor de întreprinderi în cursul cărora societatea-mamă a dobândit filiala; sau

(b) la valorile contabile impuse de restul acestui IFRS, în baza datei trecerii filialei la IFRS-uri. Aceste valori contabile pot diferi de cele descrise la litera (a):

(i) atunci când scutirile din prezentul IFRS conduc la evaluări care depind de data trecerii la IFRS-uri.

(ii) atunci când politicile contabile utilizate în situațiile financiare ale filialei diferă de cele din situațiile financiare consolidate. De exemplu, filiala poate utiliza ca politică contabilă modelul de cost din IAS 16 *Imobilizări corporale,* în timp ce grupul poate folosi modelul de reevaluare.

De o opțiune similară dispune și o entitate asociată sau o asociere în participație care devine o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile mai târziu decât o entitate care are o influență semnificativă sau un control comun asupra sa.

D17 Totuși, dacă o entitate devine o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile mai târziu decât filiala sa (sau entitatea asociată sau asocierea în participație), ea va evalua în situațiile sale financiare consolidate activele și datoriile filialei (sau entității asociate sau asocierii în participație) la aceleași valori contabile ca în situațiile financiare ale filialei (sau entității asociate sau asocierii în participație), după efectuarea ajustărilor pentru consolidare și a ajustărilor contabile ale capitalurilor proprii și ale celor pentru efectele combinărilor de întreprinderi în cursul cărora entitatea a dobândit filiala. În mod similar, dacă o societate-mamă devine o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile pentru situațiile sale financiare individuale mai devreme sau mai târziu decât pentru situațiile sale consolidate, ea trebuie să evalueze activele și datoriile sale la aceleași valori în ambele situații financiare, cu excepția ajustărilor pentru consolidare.

▼M16

Instrumente financiare compuse

D18 IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* solicită unei entități să împartă, la emitere, un instrument financiar compus în componente separate de datorii și de capitaluri proprii. În cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă, aplicarea retroactivă a IAS 32 implică separarea în două părți a capitalurilor proprii. Prima parte se află în rezultat reportat și reprezintă dobânda cumulată a componentei de datorie. Cealaltă parte este reprezentată de componenta de capitaluri proprii inițială. Totuși, conform prezentului IFRS, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu trebuie să separe aceste două părți în cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă la data trecerii la IFRS-uri.

Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior

D19 IAS 39 permite ca un activ financiar să fie desemnat la recunoașterea inițială ca disponibil în vederea vânzării sau un instrument financiar (dacă îndeplinește anumite criterii) să fie desemnat drept activ financiar sau datorie financiară la valoarea justă, prin profit sau pierdere. În ciuda acestei cerințe se aplică scutiri în următoarele circumstanțe:

(a) unei entități îi este permis să desemneze ca disponibil în vederea vânzării la data trecerii la IFRS-uri.

(b) unei entități îi este permis să desemneze, la data trecerii la IFRS-uri, orice activ financiar sau orice datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere, cu condiția ca respectivul activ sau respectiva datorie să întrunească, la data respectivă, criteriile din punctul 9(b)(i), 9(b)(ii) sau 11A din IAS 39.

Evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoașterea inițială

D20 Fără a aduce atingere cerințelor de la punctele 7 și 9, o entitate poate să aplice prevederile din ultima propoziție din IAS 39, punctele AG76 și AG76A în una din următoarele modalități:

(a) prospectiv, tranzacțiilor încheiate după 25 octombrie 2002; sau

(b) prospectiv, tranzacțiilor încheiate după 1 ianuarie 2004.

Obligații din lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale

D21 IFRIC 1 *Modificări ale datoriilor existente din lichidare, restaurare și de natură similară* prevede ca anumite modificări ale unei datorii existente din lichidare, restaurare și de natură similară să fie adăugate la sau deduse din costul activului de care sunt legate; valoarea amortizabilă ajustată a activului este amortizată prospectiv pe parcursul duratei sale de viață utilă. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu trebuie să se conformeze acestor prevederi pentru astfel de modificări ale datoriilor care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS-uri. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile folosește această scutire, aceasta trebuie:

(a) să evalueze datoria de la data trecerii la IFRS-uri în conformitate cu IAS 37;

▼M16

(b) să estimeze, în măsura în care datoria este în domeniul de aplicare din IFRIC 1, valoarea care ar fi fost inclusă în costul activului aferent atunci când datoria a apărut pentru prima dată, actualizând datoria la acea dată utilizând cea mai bună estimare a ratei (ratelor) de actualizare istorică(e) ajustată(e) în funcție de risc care ar fi fost aplicată acelei datorii pe durata perioadei intervenite; și

(c) să calculeze amortizarea acumulată pentru acea valoare, de la data trecerii la IFRS-uri, pe baza estimării curente a duratei de viață utilă a activului, utilizând politica de amortizare adoptată de entitate în baza IFRS-urilor.

▼M24

D21A O entitate care folosește scutirea menționată la punctul D8A(b) [pentru activele petroliere și gaziere din fazele de dezvoltare sau de producție contabilizate în centre de cost care includ toate proprietățile dintr-o zonă geografică extinsă în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare] trebuie, în loc să aplice paragraful D21 sau IFRIC 1:

(a) să măsoare datoriile existente din lichidare, restaurare și de natură similară de la data trecerii la IFRS-uri în conformitate cu IAS 37; și

(b) să recunoască direct la rezultate reportate orice diferență între această valoare și valoarea contabilă a acestor datorii la data trecerii la IFRS-uri, determinată în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ale entității.

▼M16

Active financiare sau imobilizări necorporale contabilizate în conformitate cu IFRIC 12

D22 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica prevederile tranzitorii din IFRIC 12.

Costurile îndatorării

D23 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica prevederile tranzitorii de la punctele 27 și 28 din IAS 23 revizuit în 2007. Referirile de la punctele respective cu privire la data intrării în vigoare trebuie interpretate drept 1 iulie 2009 sau data trecerii la IFRS-uri, dacă aceasta este ulterioară.

▼M18

Transferuri de active de la clienți

D24 O entitate care adoptă pentru prima dată standardele poate aplica prevederile tranzitorii prezentate la punctul 22 din IFRIC 18 *Transferuri de active de la clienți*. La acel punct, referirea la data intrării în vigoare trebuie interpretată drept 1 iulie 2009 sau data de tranziție la IFRS-uri, oricare dintre ele are loc mai târziu. De asemenea, o entitate care adoptă pentru prima dată standardele poate desemna orice dată înainte de data tranziției la IFRS-uri și poate aplica IFRIC 18 tuturor transferurilor de active de la clienți primite la acea dată sau ulterior.

▼M28

Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii

D25 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica dispozițiile tranzitorii din IFRIC 19 *Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii*.

▼**M16**

Apendicele E

Excepții pe termen scurt de la IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

[Anexă rezervată pentru posibile excepții viitoare pe termen scurt.]

▼**M25**

Prezentarea de informații referitoare la instrumentele financiare

E3 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica dispozițiile tranzitorii de la punctul 44G din IFRS 7. (*)

(*) Punctul E3 a fost adăugat ca urmare a publicării în ianuarie 2010 a *Excepției limitate de la cerința din IFRS 7 de a prezenta informații comparative pentru o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile* (Modificarea IFRS 1). Pentru a preveni posibila interpretare retroactivă a datelor pentru a garanta că entitățile care aplică pentru prima dată IFRS-urile nu sunt dezavantajate raportat la entitățile care utilizează deja IFRS-urile, Consiliul a hotărât să permită entităților care adoptă pentru prima dată IFRS-urile utilizarea acelorași dispoziții tranzitorii, incluse în *Îmbunătățirea prezentărilor de informații privind instrumentele financiare* (modificări ale IFRS 7), ca și entitățile care elaborează deja situații financiare conform IFRS-urilor.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 2

Plata pe bază de acțiuni

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este specificarea informațiilor financiare pe care trebuie să le prezinte o entitate atunci când aceasta întreprinde o *tranzacție cu plata pe bază de acțiuni*. Mai precis, impune ca o entitate să reflecte în profitul sau în pierderea sa, precum și în poziția sa financiară efectele tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni, inclusiv cheltuielile asociate tranzacțiilor în care sunt acordate angajaților *opțiuni pe acțiuni*.

DOMENIU DE APLICARE

▼M23

2. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS în contabilizarea tuturor tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni, indiferent dacă entitatea poate sau nu identifica în mod concret unele sau toate bunurile sau serviciile primite, inclusiv:

(a) *tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni;*

(b) *tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar* și

(c) tranzacții în care entitatea primește sau dobândește bunuri sau servicii, iar termenii angajamentului permit fie entității, fie furnizorului acelor bunuri sau servicii posibilitatea alegerii modului de decontare în numerar (sau în alte active) sau prin emiterea unor instrumente de capitaluri proprii,

cu excepțiile menționate la punctele 3A-6. În absența unor bunuri sau servicii care se pot identifica în mod expres, alte circumstanțe pot arăta că bunurile sau serviciile au fost (sau vor fi) primite, caz în care se aplică prezentul IFRS.

———————

3A. O tranzacție cu plata pe bază de acțiuni poate fi decontată de către o altă entitate din grup (sau de către un acționar al unei entități din grup) în numele entității care primește sau achiziționează bunurile sau serviciile. Punctul 2 se aplică, de asemenea, unei entități care:

(a) primește bunuri sau servicii, iar o altă entitate din cadrul grupului (sau un acționar al unei entități din grup) are obligația de a deconta tranzacția cu plata pe bază de acțiuni sau

(b) are obligația de a deconta o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni, iar o altă entitate din cadrul grupului primește bunurile sau serviciile

cu excepția cazului în care tranzacția are în mod clar alt scop decât plata bunurilor sau serviciilor furnizate entității care le primește.

▼B

4. În contextul prezentului IFRS, o tranzacție cu un angajat (sau cu o altă parte) în calitatea sa de deținător al unor instrumente de capitaluri proprii ale entității nu este o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni. De exemplu, dacă o entitate acordă tuturor deținătorilor unei clase particulare a instrumentelor sale de capitaluri proprii dreptul de a dobândi instrumente de capitaluri proprii suplimentare ale entității la un preț care este mai mic decât valoarea justă a acelor instrumente de capitaluri proprii și un angajat primește un astfel de drept deoarece deține instrumente de capitaluri proprii din acea clasă particulară, acordarea sau exercitarea acelui drept nu face obiectul dispozițiilor prezentului IFRS.

5. Așa cum s-a menționat la punctul 2, prezentul IFRS se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea dobândește sau primește bunuri sau servicii. Bunurile includ stocuri, consumabile, imobilizări corporale, imobilizări necorporale și alte active nefinanciare. ►**M22** Totuși, o entitate nu trebuie să aplice prezentul IFRS tranzacțiilor în care entitatea dobândește bunuri ca parte a activelor nete dobândite într-o combinare de întreprinderi conform definiției din IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (revizuit în 2008), într-o combinare de entități sau întreprinderi aflate sub control comun conform descrierii de la punctele B1-B4 din IFRS 3, sau contribuția unei întreprinderi la formarea unei asocieri în participație conform definiției din IAS 31 *Interese în asocierile în participație*. Așadar, instrumentele de capitaluri proprii emise ◄ într-o combinare de întreprinderi în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite nu intră sub incidența prezentului IFRS. Cu toate acestea, instrumentele de capitaluri proprii acordate angajaților entității dobândite, în calitatea lor de angajați (de exemplu, în schimbul activității neîntrerupte), intră sub incidența prezentului IFRS. ►**M12** În mod similar, anularea, înlocuirea sau altă modificare a *angajamentelor cu plata pe bază de acțiuni* datorită unei combinări de întreprinderi sau datorită altei restructurări a capitalurilor proprii trebuie contabilizată în conformitate cu prezentul IFRS. IFRS 3 oferă îndrumări privind determinarea faptului dacă instrumentele de capitaluri proprii emise într-o combinare de întreprinderi fac parte din contravaloarea transferată în schimbul controlului entității dobândite (și, prin urmare, intră sub incidența IFRS 3) sau revin în schimbul serviciului neîntrerupt care urmează să fie recunoscut în perioada de după combinare (și, prin urmare, intră sub incidența prezentului IFRS). ◄

6. Prezentul IFRS nu se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea primește sau dobândește bunuri sau servicii în cadrul unui contract care se află sub incidența punctelor 8-10 din IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* (revizuit în 2003) ([1]) sau a punctelor 5-7 din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (revizuit în 2003).

RECUNOAȘTERE

7. O entitate trebuie să recunoască bunurile sau serviciile primite sau dobândite într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni atunci când obține bunurile sau când serviciile sunt prestate. Entitatea trebuie să recunoască o creștere corespunzătoare a capitalurilor proprii dacă bunurile sau serviciile au fost primite într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni ale entității, sau o datorie dacă bunurile sau serviciile au fost dobândite într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar.

([1]) Titlul IAS 32 a fost modificat în 2005.

▼B

8. Atunci când bunurile sau serviciile primite sau dobândite într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea lor ca active, acestea trebuie recunoscute drept cheltuieli.

9. În general, consumul de bunuri sau servicii generează o cheltuială. De exemplu, serviciile sunt în general consumate imediat, caz în care o cheltuială este recunoscută pe măsură ce partenerul prestează serviciile. Bunurile pot fi consumate în decursul unei perioade de timp sau, în cazul stocurilor, vândute la o dată ulterioară, caz în care se recunoaște o cheltuială atunci când bunurile sunt consumate sau vândute. Cu toate acestea, uneori este necesar să se recunoască o cheltuială înainte ca bunurile sau serviciile să fie consumate sau vândute, deoarece acestea nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea ca active. De exemplu, o entitate poate dobândi bunuri ca parte a fazei de cercetare a unui proiect de elaborare a unui nou produs. Cu toate că acele bunuri nu au fost consumate, ele pot să nu îndeplinească condițiile pentru recunoașterea ca active potrivit IFRS-ului aplicabil.

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI CU DECONTARE ÎN ACȚIUNI

Prezentare generală

10. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni, entitatea trebuie să evalueze bunurile sau serviciile primite și creșterea corespunzătoare a capitalurilor proprii, direct la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, cu excepția cazului când valoarea justă nu poate fi estimată în mod fiabil. Dacă entitatea nu poate estima în mod fiabil valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, entitatea trebuie să evalueze valoarea acestora și creșterea corespunzătoare a capitalurilor proprii indirect, în raport cu [1] valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate.

11. Pentru a aplica dispozițiile de la punctul 10 tranzacțiilor cu *angajații și alte persoane care prestează servicii similare* [2], entitatea trebuie să evalueze valoarea justă a serviciilor primite prin raportare la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, deoarece în general nu este posibilă estimarea, în mod fiabil, a valorii juste a serviciilor primite, așa cum se explică la punctul 12. Valoarea justă a acelor instrumente de capitaluri proprii trebuie evaluată la *data acordării*.

12. În general, acțiunile, opțiunile pe acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii sunt acordate angajaților ca parte a pachetului lor de remunerații, în plus față de un salariu în numerar și alte beneficii de angajare. De obicei, nu este posibil să se evalueze direct serviciile primite pentru componentele particulare ale pachetului salarial al angajatului. Se poate, de asemenea, să fie imposibil să se evalueze, în mod independent, valoarea justă a pachetului salarial total, fără a evalua direct valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. Mai mult, acțiunile sau opțiunile pe acțiuni sunt uneori acordate ca parte a unui angajament de prime, mai degrabă decât ca o parte a salariului de bază, de exemplu, un stimulent pentru angajații care rămân în serviciul entității sau o recompensă pentru eforturile

[1] Prezentul IFRS utilizează expresia „în raport cu” mai degrabă decât „la”, deoarece tranzacția este în cele din urmă evaluată prin multiplicarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, evaluate la data specificată la punctul 11 sau 13 (după caz), cu numărul instrumentelor de capitaluri proprii care intră în drepturi, așa cum s-a explicat la punctul 19.

[2] În continuarea prezentului IFRS, toate referirile la angajați includ, de asemenea, alte persoane care prestează servicii similare.

▼B

depuse de aceştia în vederea îmbunătăţirii performanţelor entităţii. Prin acordarea de acţiuni sau opţiuni pe acţiuni în plus faţă de alte remuneraţii, entitatea plăteşte o remuneraţie suplimentară pentru a obţine beneficii suplimentare. Estimarea valorii juste a acestor beneficii suplimentare este probabil o activitate dificilă. Din cauza dificultăţii evaluării directe a valorii juste a serviciilor primite, entitatea trebuie să evalueze valoarea justă a serviciilor primite din partea angajaţilor în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate.

13. Pentru a aplica dispoziţiile de la punctul 10 tranzacţiilor cu părţile, altele decât angajaţii, trebuie să existe o prezumţie relativă că valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite poate fi estimată în mod fiabil. Respectiva valoare justă trebuie evaluată la data la care entitatea obţine bunurile sau partenerul prestează serviciile. În cazuri rare, dacă entitatea consideră această prezumţie relativă, deoarece nu poate estima în mod fiabil valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, entitatea trebuie să evalueze bunurile sau serviciile primite şi creşterea corespunzătoare a capitalurile proprii, indirect, în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, evaluate la data la care entitatea obţine bunurile sau partenerul prestează serviciile.

▼M23

13A. În mod special, dacă contraprestaţia identificabilă primită de către entitate (dacă există) se dovedeşte a fi mai mică decât valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate sau a datoriei contractate, în general această situaţie indică faptul că entitatea a primit (sau va primi) şi o altă contraprestaţie (adică bunuri sau servicii neidentificabile). Entitatea evaluează bunurile sau serviciile identificabile primite în conformitate cu prezentul IFRS. Entitatea trebuie să evalueze bunurile sau serviciile primite (sau care vor fi primite) neidentificabile ca fiind diferenţa dintre valoarea justă a plăţii pe bază de acţiuni şi valoarea justă a oricăror bunuri sau servicii primite (sau care vor fi primite) şi care sunt identificabile. Entitatea trebuie să evalueze bunurile sau serviciile primite neidentificabile la data acordării. Pentru tranzacţiile decontate în numerar, obligaţia trebuie însă reevaluată la sfârşitul fiecărei perioade de raportare până la decontarea ei în conformitate cu punctele 30-33.

▼B

Tranzacţii în cadrul cărora sunt primite servicii

14. Dacă instrumentele de capitaluri proprii acordate *intră în drepturi* imediat, partenerului nu i se impune să încheie o perioadă specifică de serviciu înainte de a avea dreptul necondiţionat la respectivele instrumente de capitaluri proprii. În absenţa unei probe contrare, entitatea consideră că serviciile prestate de partener în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii au fost primite. În acest caz, la data acordării entitatea trebuie să recunoască serviciile primite integral, cu o creştere corespunzătoare a capitalurilor proprii.

15. Dacă instrumentele de capitaluri proprii acordate nu intră în drepturi până când partenerul încheie o perioadă specificată de serviciu, entitatea trebuie să considere că serviciile de prestat de către partener în contrapartidă pentru respectivele instrumente de capitaluri proprii vor fi primite în viitor, în timpul *perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi*. Entitatea trebuie să contabilizeze acele servicii pe măsură ce sunt prestate de partener în timpul perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi, cu o creştere corespunzătoare a capitalurilor proprii. De exemplu:

▼B

(a) dacă unui angajat i se acordă opțiuni pe acțiuni condiționate de efectuarea a trei ani de serviciu, entitatea trebuie să considere că serviciile pe care angajatul trebuie să le presteze în contrapartidă pentru opțiunile pe acțiuni vor fi primite în viitor, în decursul respectivei perioade de trei ani pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi;

(b) dacă unui angajat i se acordă opțiuni pe acțiuni condiționat de îndeplinirea unei condiții de performanță și rămâne în serviciul entității până când respectiva condiție de performanță este satisfăcută, iar durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi depinde de satisfacerea condiției de performanță, entitatea trebuie să considere că serviciile pe care angajatul trebuie să le presteze în contrapartidă pentru opțiunile pe acțiuni în cauză vor fi primite în viitor, în decursul perioadei anticipate pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi. Entitatea trebuie să estimeze durata perioadei anticipate pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi la data acordării, pe baza celui mai probabil rezultat al condiției de performanță. Dacă condiția de performanță este o *condiție de piață*, estimarea duratei perioadei anticipate pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi trebuie să fie consecventă cu ipotezele utilizate în estimarea valorii juste a opțiunilor acordate și nu trebuie să fie revizuită ulterior. În cazul în care condiția de performanță nu este o condiție de piață, entitatea revizuiește, dacă este necesar, estimarea cu privire la durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi dacă o informație ulterioară indică faptul că durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi este diferită în raport cu estimările anterioare.

Tranzacții evaluate în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate

Determinarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate

16. Pentru tranzacții evaluate în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, o entitate trebuie să evalueze valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la *data de evaluare*, pe baza prețurilor pieței, dacă sunt disponibile, luând în considerare termenii și condițiile în conformitate cu care au fost acordate respectivele instrumente de capitaluri proprii (care fac obiectul dispozițiilor de la punctele 19-22).

17. Dacă prețurile pieței nu sunt disponibile, entitatea trebuie să estimeze valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate utilizând o tehnică de evaluare pentru a estima care ar fi fost prețul acelor instrumente de capitaluri proprii la data de evaluare într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, între părți interesate și în cunoștință de cauză. Tehnica de evaluare trebuie să fie consecventă cu metodologiile de evaluare general acceptate pentru evaluarea instrumentelor financiare și trebuie să conțină toți factorii și toate ipotezele pe care participanții pe piață interesați și în cunoștință de cauză le-ar lua în considerare la stabilirea prețului (care fac obiectul dispozițiilor de la punctele 19-22).

18. Anexa B conține îndrumări suplimentare cu privire la evaluarea valorii juste a acțiunilor și a opțiunilor pe acțiuni, concentrându-se asupra termenilor și condițiilor specifice care sunt caracteristici comune ale acordării de acțiuni sau opțiuni pe acțiuni angajaților.

▼B

Tratamentul condițiilor pentru intrarea în drepturi

19. O acordare de instrumente de capitaluri proprii poate fi condiționată de satisfacerea *condițiilor specifice pentru intrarea în drepturi*. De exemplu, o acordare de acțiuni sau opțiuni pe acțiuni unui angajat este, în general, condiționată de rămânerea angajatului în serviciul entității pentru o perioadă de timp specificată. Se poate impune satisfacerea unor condiții de performanță, cum ar fi ca entitatea să realizeze o creștere specificată a profitului sau o creștere specificată a prețului acțiunilor entității. Condițiile pentru intrarea în drepturi, altele decât condițiile de piață, nu trebuie luate în considerare la estimarea valorii juste a acțiunilor sau a opțiunilor pe acțiuni la data de evaluare. În schimb, condițiile pentru intrarea în drepturi trebuie luate în considerare prin ajustarea numărului de instrumente de capitaluri proprii incluse în evaluarea valorii tranzacției, astfel încât, în final, valoarea recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate trebuie să se bazeze pe numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi în final. Așadar, pe o bază cumulativă, nici o valoare nu este recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite dacă instrumentele de capitaluri proprii acordate nu intră în drepturi din cauza neîndeplinirii unei condiții pentru intrarea în drepturi, de exemplu, partenerul nu finalizează perioada de servicii specificată sau nu este îndeplinită o condiție de performanță, care face obiectul dispozițiilor de la punctul 21.

20. Pentru a aplica dispozițiile de la punctul 19, entitatea trebuie să recunoască o valoare a bunurilor sau serviciilor primite în timpul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi pe baza celei mai bune estimări a numărului de instrumente de capitaluri proprii care se așteaptă să intre în drepturi, și trebuie să revizuiască respectiva estimare, dacă este necesar, dacă o informație ulterioară arată că numărul de instrumente de capitaluri proprii care se preconizează să intre în drepturi diferă față de estimările anterioare. La data intrării în drepturi entitatea trebuie să revizuiască estimarea pentru a egala numărul de instrumente de capitaluri proprii care au intrat în drepturi în final, conform dispozițiilor de la punctul 21.

21. Condițiile de piață, precum un obiectiv privind prețul acțiunilor, a căror intrare în drepturi (sau exercitare) este condiționată, trebuie luate în considerare la estimarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. De aceea, în cazul acordării instrumentelor de capitaluri proprii în condițiile de piață, entitatea trebuie să recunoască bunurile sau serviciile primite de la un partener care satisfac toate celelalte condiții pentru intrarea în drepturi (de exemplu, serviciile primite din partea unui angajat care rămâne în serviciu pentru perioada de serviciu specificată), indiferent dacă este satisfăcută sau nu respectiva condiție de piață.

▼M2

Tratamentul altor condiții decât cele de intrare în drepturi

21A În mod similar, o entitate trebuie să ia în considerare toate celelalte condiții, altele decât cele pentru intrarea în drepturi, atunci când estimează valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. De aceea, în cazul acordării instrumentelor de capitaluri proprii care au alte condiții decât cele pentru intrarea în drepturi, entitatea trebuie să recunoască bunurile sau serviciile primite de la un partener care satisface toate condițiile pentru intrarea în drepturi care nu sunt condiții de piață (de exemplu, serviciile primite din partea unui angajat care rămâne în serviciu pentru perioada de serviciu specificată), indiferent dacă acele condiții, altele decât cele pentru intrarea în drepturi, sunt satisfăcute sau nu.

▼B

Tratamentul caracteristicii de reînnoire

22. Pentru opțiunile cu *caracteristici de reînnoire*, caracteristica de reînnoire nu trebuie luată în considerare la estimarea valorii juste a opțiunilor acordate la data de evaluare. În schimb, o *opțiune de reînnoire* trebuie contabilizată ca o nouă opțiune acordată, dacă și când o opțiune de reînnoire este acordată ulterior.

După data intrării în drepturi

23. După recunoașterea bunurilor sau serviciilor în conformitate cu punctele 10-22 și creșterea corespunzătoare în capitalurile proprii, entitatea nu trebuie să facă ajustări ulterioare ale capitalurilor proprii totale după data intrării în drepturi. De exemplu, entitatea nu trebuie să reia ulterior valoarea recunoscută pentru serviciile primite din partea unui angajat dacă instrumentele de capitaluri proprii care au intrat în drepturi sunt pierdute ulterior sau, în cazul opțiunilor pe acțiuni, opțiunile nu sunt exercitate. Cu toate acestea, această dispoziție nu împiedică entitatea să recunoască un transfer în cadrul capitalurilor proprii, adică un transfer de la o componentă de capitaluri proprii la alta.

Cazul în care valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii nu poate fi estimată în mod fiabil

24. Dispozițiile de la punctele 16-23 se aplică atunci când entității i se impune să evalueze o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. În cazuri rare, entitatea nu poate estima fiabil valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la data de evaluare, în conformitate cu dispozițiile de la punctele 16-22. Doar în aceste cazuri rare, entitatea trebuie în schimb:

(a) să evalueze instrumentele de capitaluri proprii la *valoarea intrinsecă*, inițial la data la care entitatea obține bunurile sau partenerul prestează serviciile și, ulterior, la ►**M5** finalul ◄ fiecărei perioade de raportare ◄ și la data decontării finale, cu orice modificare a valorii intrinsece recunoscută în profit sau pierdere. Pentru o acordare a opțiunilor pe acțiuni, angajamentul de plată pe bază de acțiuni este decontat în final când opțiunile sunt exercitate, sunt pierdute (de exemplu, la încetarea contractului de angajare) sau își expiră (de exemplu, la sfârșitul duratei de viață a opțiunii);

(b) să recunoască bunurile sau serviciile primite pe baza unui număr de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi în final sau (unde este cazul) sunt în cele din urmă exercitate. Pentru a aplica această dispoziție opțiunilor pe acțiuni, de exemplu, entitatea recunoaște bunurile sau serviciile primite în timpul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, dacă există, în conformitate cu punctele 14 și 15, cu excepția că dispozițiile de la punctul 15 litera (b) cu privire la condiția de piață nu se aplică. Valoarea recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite în decursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi trebuie să se bazeze pe numărul de opțiuni pe acțiuni preconizate să intre în drepturi. Entitatea trebuie să revizuiască respectiva estimare, dacă este necesar, dacă informații ulterioare indică faptul că numărul de opțiuni

▼B

pe acțiuni preconizate să intre în drepturi diferă față de estimările anterioare. La data intrării în drepturi entitatea trebuie să revizuiască respectiva estimare pentru a egala numărul de instrumente de capitaluri proprii care au intrat în final în drepturi. După data intrării în drepturi, entitatea trebuie să reia valoarea recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite dacă opțiunile pe acțiuni sunt ulterior pierdute sau expiră la sfârșitul duratei de viață a opțiunii.

25. Dacă o entitate aplică punctul 24 nu este necesar să aplice punctele 26-29, deoarece orice modificări ale termenilor și condițiilor pe baza cărora instrumentele de capitaluri proprii au fost acordate vor fi luate în considerare la aplicarea metodei valorii intrinsece stabilite la punctul 24. Cu toate acestea, dacă o entitate decontează o acordare a instrumentelor de capitaluri proprii la care s-a aplicat punctul 24:

(a) dacă decontarea are loc în timpul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, entitatea trebuie să contabilizeze decontarea ca o accelerare a intrării în drepturi și prin urmare trebuie să recunoască imediat valoarea care ar fi fost altfel recunoscută pentru serviciile primite în decursul restului perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi;

(b) orice plată făcută la decontare trebuie contabilizată ca o răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii, adică o deducere a capitalurilor proprii, cu excepția cazului când plata depășește valoarea intrinsecă a instrumentelor de capitaluri proprii, evaluate la data răscumpărării. Orice astfel de depășire trebuie recunoscută drept cheltuială.

Modificări ale termenilor și condițiilor pe baza cărora au fost acordate instrumentele de capitaluri proprii, inclusiv anulări și decontări

26. O entitate poate modifica termenii și condițiile pe baza cărora au fost acordate instrumentele de capitaluri proprii. De exemplu, poate reduce prețul de exercitare al opțiunilor acordate angajaților (modificarea prețului opțiunilor), ceea ce duce la creșterea valorii juste a respectivelor opțiuni. Dispozițiile de la punctele 27-29 de a contabiliza efectele modificărilor sunt exprimate în contextul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu angajații. Cu toate acestea, dispozițiile trebuie aplicate, de asemenea, tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu alte părți decât angajații, care sunt evaluate în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. În cazul al doilea, orice referințe la data acordării, de la punctele 27-29, trebuie considerate drept referințe la data la care entitatea obține bunurile sau la care partenerul prestează serviciile.

27. Entitatea trebuie să recunoască, cel puțin, serviciile primite evaluate la valoarea justă la data acordării instrumentelor de capitaluri proprii, cu excepția cazului când instrumentele de capitaluri proprii nu intră în drepturi din cauza neîndeplinirii unei condiții pentru intrarea în drepturi (alta decât o condiție de piață) care a fost specificată la data acordării. Aceasta se aplică indiferent de orice modificări ale termenilor și condițiilor pe baza cărora instrumentele de capitaluri proprii au fost acordate, indiferent de orice anulare sau decontare a respectivei acordări de instrumente de capitaluri proprii. În plus, entitatea trebuie să recunoască efectele modificărilor care măresc valoarea justă totală a angajamentului de plată pe bază de acțiuni sau constituie, într-o altă manieră, beneficii pentru angajați. În anexa B sunt prezentate îndrumări cu privire la aplicarea acestei dispoziții.

▼M2

28. Dacă o acordare de instrumente de capitaluri proprii este anulată sau decontată în timpul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi (alta decât o acordare anulată prin pierdere când condițiile pentru intrarea în drepturi nu sunt satisfăcute):

▼B

(a) entitatea trebuie să contabilizeze anularea sau decontarea ca o accelerare a intrării în drepturi și prin urmare trebuie să recunoască imediat valoarea care altfel ar fi fost recunoscută pentru serviciile primite în decursul perioadei rămase pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi;

▼M2

(b) …Orice astfel de surplus trebuie recunoscut drept cheltuială. Totuși, dacă acordul de plată pe bază de acțiuni a inclus componente de datorie, entitatea trebuie să reevalueze valoarea justă a datoriei la data anulării sau decontării. Orice plată făcută pentru decontarea componentei de datorie trebuie contabilizată drept o decontare a datoriei;

▼B

(c) dacă noile instrumente de capitaluri proprii sunt acordate angajatului și, la data la care acele noi instrumente de capitaluri proprii sunt acordate, entitatea identifică noile instrumente de capitaluri proprii acordate ca instrumente de capitaluri proprii de înlocuire pentru instrumentele de capitaluri proprii anulate, entitatea trebuie să contabilizeze acordarea instrumentelor de capitaluri proprii de înlocuire ca o modificare a acordării inițiale a instrumentelor de capitaluri proprii, în conformitate cu punctul 27 și cu îndrumările din anexa B. Valoarea justă incrementală acordată reprezintă diferența dintre valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii de înlocuire și valoarea justă netă a instrumentelor de capitaluri proprii anulate, la data la care sunt acordate instrumentele de capitaluri proprii de înlocuire. Valoarea justă netă a instrumentelor de capitaluri proprii anulate este valoarea justă a acestora, imediat înainte de anulare, minus valoarea oricărei plăți efectuate către angajat la anularea instrumentelor de capitaluri proprii care este contabilizată drept reducere din capitalurile proprii în conformitate cu litera (b) de mai sus. Dacă entitatea nu identifică noile instrumente de capitaluri proprii acordate ca instrumente de capitaluri proprii de înlocuire pentru instrumentele de capitaluri proprii anulate, entitatea trebuie să contabilizeze acele noi instrumente de capitaluri proprii ca o nouă acordare de instrumente de capitaluri proprii.

▼M2

28A Dacă o entitate sau un partener poate alege să îndeplinească sau nu o altă condiție decât cea pentru intrarea în drepturi, entitatea trebuie să trateze drept anulare imposibilitatea sa sau a partenerului de a îndeplini în timpul perioadei de intrare în drepturi respectiva condiție, alta decât cea pentru intrarea în drepturi.

▼B

29. Dacă o entitate răscumpără instrumentele de capitaluri proprii intrate în drepturi, plata efectuată către angajat trebuie contabilizată ca o deducere din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care plata depășește valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii răscumpărate, evaluate la data răscumpărării. Orice astfel de depășire trebuie recunoscută drept cheltuială.

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI CU DECONTARE ÎN NUMERAR

30. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar, entitatea trebuie să evalueze bunurile sau serviciile dobândite și datoria angajată la valoarea justă a datoriei. Până în momentul decontării datoriei, entitatea trebuie să reevalueze valoarea justă a datoriei la ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄ și la data decontării, cu orice modificări ale valorii juste recunoscute în profitul sau pierderea perioadei.

▼B

31. De exemplu, o entitate poate acorda angajaților drepturi privind aprecierea acțiunilor ca parte a pachetului lor salarial, prin care angajații vor fi îndreptățiți la o plată viitoare în numerar (mai degrabă decât la un instrument de capitaluri proprii), pe baza creșterii prețului acțiunii entității de la un nivel specificat în decursul unei perioade de timp. Sau o entitate poate acorda angajaților săi dreptul de a primi plăți viitoare în numerar prin acordarea acestora a unui drept la acțiuni (inclusiv acțiuni care vor fi emise la exercitarea opțiunilor pe acțiuni) care sunt răscumpărabile, fie obligatoriu (de exemplu, la încetarea contractului de angajare), fie la opțiunea angajatului.

32. Entitatea trebuie să recunoască serviciile primite și o datorie de plată pentru acele servicii, pe măsură ce angajații prestează serviciile. De exemplu, anumite drepturi privind aprecierea acțiunilor intră în drepturi imediat și prin urmare angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de serviciu pentru a fi îndreptățiți la plata în numerar. În absența unor probe contrare, entitatea trebuie să considere că serviciile prestate de angajați în schimbul drepturilor privind aprecierea acțiunilor au fost primite. Astfel, entitatea trebuie să recunoască imediat serviciile primite și o datorie de a plăti pentru acestea. Dacă drepturile privind aprecierea acțiunilor nu devin exercitabile până la momentul la care angajații au finalizat perioada specificată de serviciu, entitatea trebuie să recunoască serviciile primite și o datorie de a plăti pentru acestea, pe măsură ce angajații prestează serviciile în decursul respectivei perioade.

33. Datoria trebuie evaluată, inițial și la ►**M5** finalul fiecărei perioade de raportare ◄ până la decontare, la valoarea justă a drepturilor privind aprecierea acțiunilor, prin aplicarea unui model de evaluare a opțiunii, luând în considerare termenii și condițiile pe baza cărora au fost acordate drepturile privind aprecierea acțiunilor și în măsura în care angajații au prestat serviciile până la zi.

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI CU ALTERNATIVĂ DE DECONTARE ÎN NUMERAR

34. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni în care termenii angajamentului oferă fie entității, fie partenerului posibilitatea de alegere a modului de decontare în numerar (sau în alte active) sau prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, entitatea trebuie să contabilizeze respectiva tranzacție sau componentele ei ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar dacă, și în măsura în care, entitatea a angajat o datorie de decontat în numerar sau în alte active, sau ca o tranzacție cu plata în acțiuni cu decontare în acțiuni dacă, și în măsura în care, nicio astfel de datorie nu a fost angajată.

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni în care termenii angajamentului oferă partenerului posibilitatea alegerii modului de decontare

35. Dacă o entitate a acordat partenerului dreptul de a alege dacă o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni este decontată în numerar [1] sau prin emitere de instrumente de capitaluri proprii, entitatea a acordat un instrument financiar compus, care include o componentă de datorie (adică dreptul partenerului de a solicita plata în numerar)

[1] Toate referirile la numerar de la punctele 35-43 includ, de asemenea, alte active ale entității.

▼B

și o componentă de capitaluri proprii (adică dreptul partenerului de a solicita decontarea în instrumente de capitaluri proprii mai degrabă decât în numerar). Pentru tranzacții cu părțile, altele decât angajații, în care valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite este evaluată direct, entitatea trebuie să evalueze componenta de capitaluri proprii a instrumentului financiar compus ca fiind diferența dintre valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite și valoarea justă a componentei de datorie, la data la care bunurile sau serviciile sunt primite.

36. Pentru alte tranzacții, inclusiv tranzacții cu angajații, entitatea trebuie să evalueze valoarea justă a instrumentului financiar compus la data evaluării, luând în considerare termenii și condițiile pe baza cărora s-au acordat drepturile privind numerarul sau instrumentele de capitaluri proprii.

37. Pentru aplicarea punctului 36, entitatea trebuie să evalueze, în primul rând, valoarea justă a componentei de datorie și apoi trebuie să evalueze valoarea justă a componentei de capitaluri proprii – luând în considerare faptul că partenerul trebuie să renunțe la dreptul de a primi numerar pentru a primi instrumentul de capitaluri proprii. Valoarea justă a instrumentului financiar compus este suma valorii juste a celor două componente. Cu toate acestea, tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni în care partenerul are posibilitatea de alegere a modului de decontare sunt deseori structurate astfel încât valoarea justă a unei alternative de decontare este aceeași cu a celeilalte alternative. De exemplu, partenerul poate avea posibilitatea de a primi la alegere opțiuni pe acțiuni sau drepturi privind aprecierea acțiunilor cu decontare în numerar. În astfel de cazuri, valoarea justă a componentei de capitaluri proprii este zero și, deci, valoarea justă a instrumentului financiar compus este aceeași cu valoarea justă a componentei de datorie. În mod contrar, dacă valorile juste ale alternativelor de decontare diferă, valoarea justă a componentei de capitaluri proprii va fi, de obicei, mai mare decât zero, caz în care valoarea justă a instrumentului financiar compus va fi mai mare decât valoarea justă a componentei de datorie.

38. Entitatea trebuie să contabilizeze separat bunurile sau serviciile primite sau dobândite cu privire la fiecare componentă a instrumentului financiar compus. Pentru componenta de datorie, entitatea trebuie să recunoască bunurile sau serviciile dobândite și o datorie de plată pentru acele bunuri sau servicii, pe măsură ce partenerul furnizează bunurile sau prestează serviciile, în conformitate cu dispozițiile care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar (punctele 30-33). Pentru componenta de capitaluri proprii (dacă există), entitatea trebuie să recunoască bunurile sau serviciile primite și o creștere a capitalurilor proprii, pe măsură ce partenerul furnizează bunurile sau prestează serviciile, în conformitate cu dispozițiile care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni (punctele 10-29).

39. La data decontării entitatea trebuie să reevalueze datoria la valoarea sa justă. Dacă la decontare entitatea mai degrabă emite instrumente de capitaluri proprii decât să plătească în numerar, datoria trebuie transferată direct în capitalurile proprii, în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii emise.

▼B

40. Dacă la decontare o entitate plătește mai degrabă în numerar decât să emită instrumente de capitaluri proprii, respectiva plată trebuie aplicată pentru a deconta integral datoria. Orice componentă de capitaluri proprii recunoscută anterior trebuie să rămână în cadrul capitalurilor proprii. Alegând să primească numerar la decontare, partenerul pierde dreptul de a primi instrumente de capitaluri proprii. Cu toate acestea, această dispoziție nu împiedică entitatea să recunoască un transfer în cadrul capitalurilor proprii, adică un transfer de la o componentă de capitaluri proprii la alta.

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni în care termenii angajamentului oferă entității posibilitatea alegerii modului de decontare

41. Pentru o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni în care termenii angajamentului oferă entității posibilitatea alegerii modului de decontare, în numerar sau prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, entitatea trebuie să determine dacă are o obligație prezentă de a deconta în numerar și de a contabiliza corespunzător tranzacția cu plata pe bază de acțiuni. Entitatea are o obligație prezentă de a deconta în numerar dacă posibilitatea de alegere a modului de decontare în instrumente de capitaluri proprii nu are fond comercial (de exemplu, din cauza faptului că entității i se interzice prin lege să emită acțiuni), sau entitatea a dezvoltat în trecut obiceiul sau are o politică de a deconta în numerar sau decontează în general în numerar de fiecare dată când partenerul solicită decontarea în numerar.

42. Dacă entitatea are o obligație prezentă de a deconta în numerar, ea trebuie să contabilizeze tranzacția în conformitate cu dispozițiile care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar, de la punctele 30-33.

43. Dacă nu există o astfel de obligație, entitatea trebuie să contabilizeze tranzacția în conformitate cu dispozițiile care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni, de la punctele 10-29. La decontare:

(a) dacă entitatea alege să deconteze în numerar, plățile în numerar trebuie contabilizate drept răscumpărare a participațiilor în capitalurile proprii, adică drept deducere din capitalurile proprii, cu excepția cazului menționat mai jos, la litera (c);

(b) dacă entitatea alege să deconteze prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, nu mai este cerută nicio altă înregistrare contabilă suplimentară (alta decât un transfer de la o componentă de capitaluri proprii la alta, dacă este necesar), cu excepția cazului menționat mai jos, la litera (c);

(c) dacă entitatea alege alternativa de decontare la cea mai mare valoarea justă, la data decontării, entitatea trebuie să recunoască o cheltuială suplimentară pentru valoarea oferită în plus, adică diferența dintre numerarul plătit și valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii care altfel ar fi fost emise, sau diferența dintre valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii emise și valoarea numerarului care altfel ar fi fost plătit, după caz.

▼**M23**

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI ÎNTRE ENTITĂȚILE DIN GRUP (AMENDAMENTE 2009)

43A. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni între entitățile care fac parte din grup, entitatea care primește bunurile sau serviciile trebuie să le evalueze, în situațiile sale financiare separate sau individuale, ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată fie în acțiuni, fie în numerar, analizând:

(a) natura primelor acordate și

(b) propriile sale drepturi și obligații.

Valoarea recunoscută de entitatea care primește bunurile sau serviciile poate să difere de valoarea recunoscută de grupul consolidat sau de o altă entitate din cadrul grupului care decontează tranzacția pe bază de acțiuni.

43B. Entitatea care primește bunurile sau serviciile trebuie să le evalueze ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată în acțiuni atunci când:

(a) primele acordate reprezintă propriile sale instrumente de capitaluri proprii, sau

(b) entitatea nu este obligată să deconteze tranzacția cu plata pe bază de acțiuni.

Entitatea trebuie să reevalueze ulterior o astfel de tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată în acțiuni doar în cazul schimbării condițiilor de intrare în drepturi, altele decât condițiile de piață, în conformitate cu punctele 19-21. În toate celelalte cazuri, entitatea care primește bunurile sau serviciile trebuie să le evalueze ca o tranzacția cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar.

43C. Entitatea care decontează o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni când o altă entitate din cadrul grupului primește bunurile sau serviciile, trebuie să recunoască tranzacția ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată în acțiuni doar dacă este decontată în propriile instrumente de capital propriu ale entității. Altminteri, tranzacția trebuie recunoscută drept o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni decontată în numerar.

43D. Anumite tranzacții între entitățile grupului implică acorduri de rambursări care impun unei entități din grup să plătească altei entități din grup pentru efectuarea plăților pe bază de acțiuni către furnizorii de bunuri sau servicii. În asemenea cazuri, entitatea care primește bunurile sau serviciile trebuie să contabilizeze tranzacția cu plata pe bază de acțiuni în conformitate cu punctul 43B, indiferent de acordurile de rambursare încheiate în interiorul grupului.

▼B

PREZENTĂRI DE INFORMAȚII

44. O entitate trebuie să prezinte informațiile care permit utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura și amploarea angajamentelor de plată pe bază de acțiuni care au existat în timpul perioadei.

45. Pentru a pune în aplicare principiul enunțat la punctul 44, entitatea trebuie să prezinte cel puțin informațiile următoare:

(a) o descriere a fiecărui tip de angajament de plată pe bază de acțiuni care a existat la orice moment în decursul perioadei, inclusiv termenii și condițiile generale ale fiecărui angajament, cum ar fi dispozițiile pentru intrarea în drepturi, termenul maxim al opțiunilor acordate și metoda de decontare (de exemplu, în numerar sau în capitaluri proprii). O entitate având angajamente de plată pe bază de acțiuni similare în mod substanțial poate agrega aceste informații, cu excepția cazului când este necesară prezentarea informațiilor separat pentru fiecare angajament pentru a satisface principiul enunțat la punctul 44;

(b) numărul și media ponderată a prețurilor de exercitare a opțiunilor pe acțiuni pentru fiecare dintre următoarele grupuri de opțiuni:

(i) scadente la începutul perioadei;

(ii) acordate în decursul perioadei;

(iii) pierdute în decursul perioadei;

(iv) exercitate în decursul perioadei;

(v) expirate în decursul perioadei;

(vi) scadente la sfârșitul perioadei; și

(vii) exercitabile la sfârșitul perioadei;

(c) pentru opțiunile pe acțiuni exercitate în decursul perioadei, media ponderată a prețului acțiunilor la data de exercitare. Dacă opțiunile au fost exercitate cu regularitate în decursul perioadei, entitatea poate prezenta în schimb informații cu privire la media ponderată a prețului acțiunilor în decursul perioadei;

(d) pentru opțiunile pe acțiuni scadente la sfârșitul perioadei, gama prețurilor de exercitare și media ponderată a duratei de viață contractuale rămase. Dacă gama prețurilor de exercitare este largă, opțiunile scadente trebuie divizate în game care sunt relevante pentru evaluarea numărului și momentului când pot fi emise acțiuni suplimentare și a numerarului care poate fi primit la exercitarea acelor opțiuni.

46. O entitate trebuie să prezinte informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă modul în care a fost determinată valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, sau valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, în decursul perioadei.

47. Dacă entitatea a evaluat indirect valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii ale entității, în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, pentru a pune în aplicare principiul menționat la punctul 46, entitatea trebuie să prezinte cel puțin următoarele informații:

▼B

(a) pentru opțiunile pe acțiuni acordate în decursul perioadei, valoarea justă medie ponderată a acelor opțiuni la data evaluării și informații cu privire la modul în care a fost evaluată această valoare justă, inclusiv:

(i) modelul de evaluare a opțiunii utilizat, precum și datele de intrare ale respectivului model, inclusiv media ponderată a prețului acțiunilor, prețul de exercitare, volatilitatea preconizată, durata de viață a opțiunii, dividendele preconizate, rata dobânzii fără risc și orice alte intrări ale modelului, inclusiv metoda utilizată și ipotezele făcute pentru a încorpora în preț efectele preconizate ale exercitării înainte de termen;

(ii) modul în care a fost determinată volatilitatea preconizată, inclusiv o explicație a măsurii în care volatilitatea preconizată a avut la bază volatilitatea determinată istoric; și

(iii) dacă și cum orice alte caracteristici ale opțiunii acordate au fost încorporate în evaluarea valorii juste, cum ar fi o condiție de piață.

(b) pentru alte instrumente de capitaluri proprii acordate în decursul perioadei (adică altele decât opțiunile pe acțiuni), numărul și media ponderată a valorii juste a acelor instrumente de capitaluri proprii la data evaluării, și informații cu privire la modul în care a fost evaluată acea valoare justă, inclusiv:

(i) dacă valoarea justă nu a fost evaluată pe baza unui preț de piață observabil, modul în care a fost determinată;

(ii) dacă și cum dividendele preconizate au fost încorporate în evaluarea valorii juste; și

(iii) dacă și cum orice alte caracteristici ale instrumentelor de capitaluri proprii acordate au fost încorporate în evaluarea valorii juste.

(c) pentru angajamentele de plată pe bază de acțiuni care au fost modificate în decursul perioadei:

(i) o explicație a respectivelor modificări;

(ii) valoarea justă incrementală acordată (ca rezultat al respectivelor modificări); și

(iii) informații despre modul în care valoarea justă incrementală acordată a fost evaluată, consecvent cu dispozițiile enunțate la literele (a) și (b) de mai sus, acolo unde este cazul.

48. Dacă entitatea a evaluat direct valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite în decursul perioadei, entitatea trebuie să prezinte modul în care respectiva valoare justă a fost determinată, de exemplu, dacă valoarea justă a fost evaluată la prețul pieței pentru acele bunuri sau servicii.

49. Dacă entitatea a ignorat ipoteza de la punctul 13, ea trebuie să prezinte acest fapt și va oferi o explicație a motivului pentru care ipoteza a fost ignorată.

50. O entitate trebuie să prezinte informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă efectul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni asupra profitului sau pierderii entității aferente perioadei, precum și asupra poziției sale financiare.

▼B

51. Pentru a pune în aplicare principiul de la punctul 50, entitatea trebuie să prezinte cel puțin următoarele informații:

(a) cheltuiala totală recunoscută pentru perioada care rezultă din tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni în care bunurile sau serviciile primite nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea ca active și au fost, deci, recunoscute imediat drept cheltuială, inclusiv prezentările de informații separate ale acelei părți a cheltuielii totale generate din tranzacțiile contabilizate drept tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni;

(b) pentru datoriile care rezultă din tranzacții cu plata pe bază de acțiuni:

(i) valoarea contabilă totală la sfârșitul perioadei; și

(ii) valoarea intrinsecă totală la sfârșitul perioadei a datoriilor pentru care dreptul partenerului de a încasa numerar sau alte active a devenit exercitabil înainte de sfârșitul perioadei (de exemplu, drepturi privind aprecierea acțiunilor care au devenit exercitabile).

52. Dacă informațiile prevăzute a fi prezentate de către prezentul IFRS nu satisfac principiile enunțate la punctele 44, 46 și 50, entitatea trebuie să prezinte informațiile suplimentare necesare pentru satisfacerea acestora.

PREVEDERI TRANZITORII

53. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni, entitatea trebuie să aplice prezentul IFRS acordărilor de acțiuni, de opțiuni pe acțiuni sau de alte instrumente de capitaluri proprii, acordate după data de 7 noiembrie 2002 și care nu au intrat încă în drepturi la data intrării în vigoare a prezentului IFRS.

54. Entitatea este încurajată, dar nu obligată, să aplice prezentul IFRS altor acordări de instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea a prezentat public valoarea justă a acelor instrumente de capitaluri proprii, determinată la data de evaluare.

55. Pentru toate acordările de instrumente de capitaluri proprii la care se aplică prezentul IFRS, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative și, acolo unde este cazul, trebuie să ajusteze soldul inițial al rezultatului reportat pentru cea mai îndepărtată perioadă prezentată.

56. Pentru toate acordările de instrumente de capitaluri proprii cărora nu li s-a aplicat prezentul IFRS (de exemplu, instrumentele de capitaluri proprii acordate la sau înainte de 7 noiembrie 2002), entitatea trebuie să prezinte totuși informațiile prevăzute la punctele 44 și 45.

57. Dacă, după intrarea în vigoare a prezentului IFRS, o entitate modifică termenii sau condițiile aferente acordării de instrumente de capitaluri proprii la care prezentul IFRS nu a fost aplicat, entitatea trebuie să aplice totuși punctele 26-29 pentru a contabiliza aceste modificări.

▼B

58. Pentru datoriile care rezultă din tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni existente la data intrării în vigoare a prezentului IFRS, entitatea trebuie să aplice prezentul IFRS retroactiv. Pentru aceste datorii, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative, inclusiv ajustarea soldului de deschidere al rezultatului reportat al celei mai îndepărtate perioade prezentate, pentru care informațiile comparative au fost retratate, cu excepția cazului când entității nu i se impune să retrateze informațiile comparative, în măsura în care informațiile sunt aferente unei perioade sau unei date anterioare datei de 7 noiembrie 2002.

59. Entitatea este încurajată, dar nu obligată, să aplice retroactiv prezentul IFRS altor datorii care rezultă din tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni, de exemplu, datoriilor care au fost decontate în decursul unei perioade pentru care sunt prezentate informații comparative.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

60. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M22

61. IFRS 3 (revizuit în 2008) și *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009 au modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate și pentru acea perioadă anterioară.

▼M2

62. O entitate trebuie să aplice următoarele amendamente retrospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date:

(a) dispozițiile de la punctul 21A cu privire la tratamentul condițiilor, altele decât cele pentru intrarea în drepturi;

(b) definițiile revizuite pentru „a intra în drepturi” și „condiții pentru intrarea în drepturi” din Anexa A;

(c) amendamentele de la punctele 28 și 28A cu privire la anulări.

Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M23

63. O entitate trebuie să aplice retroactiv, pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010, sau ulterior acestei date următoarele modificări aduse de *Tranzacții intra-grup cu plata pe bază de acțiuni decontate în numerar*, publicat în iunie 2009, sub rezerva măsurilor tranzitorii de la punctele 53-59, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*:

(a) modificarea punctului 2, eliminarea punctului 3 și adăugarea punctelor 3A și 43A-43D, precum și a punctelor B45, B47, B50, B54, B56-B58 și B60 din anexa B în contabilitatea tranzacțiilor dintre entitățile grupului.

▼M23

(b) definițiile revizuite din anexa A ale următorilor termeni:

— tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar,

— tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni,

— angajament de plată pe bază de acțiuni, și

— tranzacție cu plata pe bază de acțiuni.

Dacă informațiile necesare pentru aplicarea retroactivă nu sunt disponibile, entitatea trebuie să evidențieze în situațiile sale financiare separate sau individuale valorile recunoscute anterior în situațiile financiare consolidate ale grupului. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă care începe înaintea datei de 1 ianuarie 2010, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

RETRAGEREA INTERPRETĂRILOR

64. *Tranzacții intra-grup cu plata pe bază de acțiuni decontate în numerar*, publicat în iunie 2009, înlocuiește IFRIC 8 *Domeniul de aplicare a IFRS 2* și IFRIC 11 *IFRS 2 – Tranzacții cu grupul și cu acțiuni de trezorerie*. Modificările aduse de documentul respectiv au încorporat dispozițiile anterioare stabilite în IFRIC 8 și IFRIC 11, după cum urmează:

(a) s-a modificat punctul 2 și s-a adăugat punctul 13A cu privire la contabilitatea tranzacțiilor în care entitatea nu poate identifica în mod concret unele sau toate bunurile sau serviciile primite. Respectivele dispoziții se aplicau perioadelor anuale care începeau la 1 mai 2006 sau ulterior acestei date.

(b) în anexa B s-au adăugat punctele B46, B48, B49, B51-B53, B55, B59 și B61 cu privire la tranzacțiile dintre entitățile grupului. Respectivele dispoziții se aplicau perioadelor anuale care începeau la 1 martie 2007 sau ulterior acestei date.

Dispozițiile au fost aplicate retroactiv în conformitate cu cerințele IAS 8, sub rezerva dispozițiilor tranzitorii ale IFRS 2.

▼B

Anexa A

Termeni definiți

Această anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

▼M23

Tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar	O **tranzacție cu plata pe bază de acțiuni** în care entitatea achiziționează bunuri sau servicii angajând o datorie de a transfera numerar sau alte active către furnizorul acelor bunuri sau servicii, a cărei sumă se bazează pe prețul (sau valoarea) **instrumentelor de capitaluri proprii** (inclusiv acțiuni sau **opțiuni pe acțiuni**) ale entității sau ale altei entități din grup.

▼B

Angajați și alte persoane care prestează servicii similare	Persoane care prestează servicii personale către entitate și fie (a) persoanele sunt privite ca angajați în scopuri legale sau fiscale, fie (b) persoanele lucrează pentru entitate sub îndrumarea acesteia în același mod ca persoanele care sunt privite ca angajați în scopuri legale sau fiscale, fie (c) serviciile prestate sunt similare acelora prestate de angajați. De exemplu, termenul vizează tot personalul din conducere, adică persoanele care au autoritatea și responsabilitatea pentru planificarea, direcționarea și controlul activităților entității, inclusiv directorii neexecutivi.
Instrument de capitaluri proprii	Un contract care evidențiază un interes rezidual în activele entității după deducerea tuturor datoriilor sale ([1]).
Instrumente de capitaluri proprii acordate	Dreptul (condiționat sau necondiționat) la un instrument de capitaluri proprii al entității conferit de către entitate unei alte părți, în baza unui acord de plată pe bază de acțiuni.

▼M23

Tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni	O **tranzacție cu plata pe bază de acțiuni** în care entitatea: (a) primește bunuri sau servicii drept contraprestație pentru **instrumentele de capitaluri** proprii (inclusiv acțiuni sau **opțiuni pe acțiuni**), sau (b) primește bunuri sau servicii dar nu are obligația de a deconta tranzacția furnizorului.

▼B

Valoare justă	Suma pentru care ar putea fi tranzacționat un activ, decontată o datorie, sau acordat un instrument de capitaluri proprii, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

([1]) *Cadrul general* definește o datorie ca fiind o obligație actuală a entității care decurge din evenimente trecute, a cărei decontare se face printr-o ieșire de resurse ale entității care încorporează beneficii economice (adică o ieșire de numerar sau alte active ale entității).

▼B

Data acordării	Data la care entitatea și altă parte (inclusiv un angajat) au încheiat un angajament de plată pe bază de acțiuni, adică atunci când entitatea și partenerul acesteia acceptă termenii și condițiile angajamentului. La data acordării entitatea conferă partenerului dreptul la numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității, doar dacă sunt îndeplinite condițiile specificate pentru intrarea în drepturi, dacă acestea există. Dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare (de exemplu, de către acționari), data acordării este data la care se obține aprobarea.
Valoare intrinsecă	Diferența dintre valoarea justă a acțiunilor asupra cărora partenerul are dreptul (condiționat sau necondiționat) de a subscrie sau conform cărora are dreptul să primească, și prețul (dacă există) pe care partenerul trebuie (sau va trebui) să îl plătească pentru acele acțiuni. De exemplu, o opțiune pe acțiuni cu un preț de exercitare de 15 u.m. ([1]), pe o acțiune cu o valoare justă de 20 u.m., are o valoare intrinsecă de 5 u.m.
Condiție de piață	O condiție de care depinde prețul de exercitare, intrarea în drepturi sau exercitarea unui instrument de capitaluri proprii care este legat de prețul de piață al unui instrument de capitaluri proprii, cum ar fi atingerea prețului specific pe acțiune sau a sumei specifice a valorii intrinsece a unei opțiuni pe acțiuni, sau realizarea unui obiectiv specific care are la bază prețul de piață al instrumentelor de capitaluri proprii ale entității raportat la un indice al prețurilor pieței al instrumentelor de capitaluri proprii ale altor entități.
Data de evaluare	Data la care valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate este evaluată în contextul prezentului IFRS. Pentru tranzacții cu angajații și alte persoane care prestează servicii similare, data de evaluare este data acordării. Pentru tranzacții cu alte părți decât angajații (și persoanele care prestează servicii similare), data de evaluare este data la care entitatea obține bunurile sau la care partenerul prestează serviciile.
Caracteristică de reînnoire	O caracteristică care oferă o acordare automată de opțiuni pe acțiuni suplimentare când deținătorul opțiunii exercită opțiunile acordate anterior utilizând acțiunile entității, mai degrabă decât numerar, pentru a satisface prețul de exercitare.

([1]) În această anexă, valorile monetare sunt denominate în „unități monetare” (u.m.).

▼B

Opțiune de reînnoire — O nouă opțiune pe acțiuni acordată când o acțiune este utilizată pentru a satisface prețul de exercitare al unei opțiuni pe acțiuni anterioare.

▼M23

Angajament de plată pe bază de acțiuni — Un acord între entitate [sau o altă entitate din grup() sau orice acționar al oricărei entități din grup] și o altă parte (inclusiv un angajat), care dă dreptul celeilalte părți să primească:

(a) numerar sau alte active ale entității pentru sume care se bazează pe prețul (sau valoarea) **instrumentelor de capitaluri proprii** (inclusiv acțiuni sau **opțiuni pe acțiuni**) ale entității sau ale unei alte entități din grup; sau

(b) **instrumente de capitaluri proprii** (inclusiv acțiuni sau **opțiuni pe acțiuni**) ale entității sau ale altei entități din grup;

cu condiția să se îndeplinească condițiile specificate pentru **intrarea în drepturi**, dacă există.

([a]) grupul este definit la punctul 4 din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, drept „o societate-mamă și toate filialele acesteia” din perspectiva societății-mamă finale a entității care raportează.

Tranzacție cu plata pe bază de acțiuni — O tranzacție în care entitatea:

(a) primește bunuri sau servicii de la furnizorul acestora (inclusiv de la un angajat) într-un **angajament de plată pe bază de acțiuni**; sau

(b) are obligația de a deconta tranzacția furnizorului într-un **angajament de plată pe bază de acțiuni** în cazul în care o altă entitate din grup primește respectivele bunuri sau servicii.

▼B

Opțiune pe acțiuni — Un contract care conferă deținătorului dreptul, dar nu și obligația, de a subscrie la acțiunile entității la un preț fix sau determinabil pentru o perioadă specificată de timp.

▼M2

A intra în drepturi	A deveni titular. În cadrul unui **acord de plată pe bază de acțiuni**, dreptul partenerului de a primi numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității intră în drepturi când obținerea titlului de către partener nu mai este condiționată de satisfacerea niciunei **condiții pentru intrarea în drepturi**.
Condiții pentru intrarea în drepturi	Condițiile care determină dacă entitatea primește serviciile care dau dreptul partenerului să primească numerar, alte active sau **instrumente de capitaluri proprii** ale entității, în cadrul unui **acord de plată pe bază de acțiuni**. Condițiile de intrare în drepturi sunt fie condiții privind serviciul, fie condiții de performanță. Condițiile privind serviciul impun partenerului finalizarea unei perioade specificate de serviciu. Condițiile de performanță impun partenerului să finalizeze o perioadă specificată de serviciu și atingerea unor obiective de performanță specificate (cum ar fi o creștere specificată a profitului entității în decursul unei perioade de timp specificate). O condiție de performanță poate să includă o **condiție de piață**.

▼B

Perioadă pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi	Perioada în care toate condițiile specificate pentru intrarea în drepturi ale unui angajament de plată pe bază de acțiuni trebuie satisfăcute.

Anexa B

Ghid de aplicare

Această anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

Estimarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate

B1 Punctele B2-B41 din această anexă tratează evaluarea valorii juste a acțiunilor și a opțiunilor pe acțiuni acordate, concentrându-se asupra termenilor și condițiilor specifice care sunt caracteristici comune ale unei acordări de acțiuni sau de opțiuni pe acțiuni pentru angajați. Prin urmare, anexa nu este exhaustivă. Mai mult, deoarece aspectele privind evaluarea discutate mai jos se concentrează asupra acțiunilor și opțiunilor pe acțiuni acordate angajaților, se presupune că valoarea justă a acțiunilor sau a opțiunilor pe acțiuni este evaluată la data acordării. Cu toate acestea, multe dintre aspectele legate de evaluare discutate mai jos (de exemplu, determinarea volatilității preconizate) se aplică, de asemenea, în contextul estimării valorii juste a acțiunilor sau a opțiunilor pe acțiuni acordate unor părți, altele decât angajații, la data la care entitatea obține bunurile sau la care partenerul prestează serviciile.

▼B

Acțiuni

B2 În ceea ce privește acțiunile acordate angajaților, valoarea justă a acțiunilor trebuie evaluată la prețul pe piață al acțiunilor entității (sau la un preț al pieței estimat, dacă acțiunile entității nu sunt tranzacționate public), ajustat în funcție de termenii și condițiile pe baza cărora au fost acordate acțiunile (cu excepția condițiilor pentru intrarea în drepturi care sunt excluse din evaluarea valorii juste în conformitate cu punctele 19-21).

B3 De exemplu, dacă un angajat nu are dreptul să primească dividende pe perioada pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, acest factor trebuie luat în considerare la estimarea valorii juste a acțiunilor acordate. În mod similar, dacă acțiunile fac obiectul restricțiilor legate de transferul ulterior datei de intrare în drepturi, acest factor trebuie luat în considerare, însă doar în măsura în care restricțiile ulterioare intrării în drepturi afectează prețul pe care l-ar plăti pentru respectiva acțiune un participant pe piață, interesat și în cunoștință de cauză. De exemplu, dacă acțiunile sunt tranzacționate în mod activ pe o piață activă și lichidă, restricțiile legate de transferul ulterior datei de intrare în drepturi pot să afecteze în mică măsură, dacă nu deloc, prețul pe care l-ar plăti pentru respectivele acțiuni un participant pe piață, interesat și în cunoștință de cauză. Restricțiile legate de transfer sau alte restricții care există pe durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi nu trebuie luate în considerare la estimarea valorii juste la data acordării acțiunilor, deoarece respectivele restricții sunt anulate de existența unor condiții pentru intrarea în drepturi care sunt contabilizate în conformitate cu punctele 19-21.

Opțiuni pe acțiuni

B4 În ceea ce privește opțiunile pe acțiuni acordate angajaților, în multe cazuri prețurile de pe piață nu sunt disponibile, deoarece opțiunile acordate fac obiectul unor termeni și condiții care nu se aplică opțiunilor tranzacționate. Dacă nu există opțiuni tranzacționate cu termeni și condiții similare, valoarea justă a opțiunilor acordate trebuie estimată prin aplicarea unui model de evaluare a opțiunii.

B5 Entitatea trebuie să ia în considerare factorii de care ar ține cont participanții de pe piață interesați și în cunoștință de cauză atunci când selectează modelul de evaluare a opțiunii pe care îl vor aplica. De exemplu, multe opțiuni pentru angajați au o durată de viață mare, sunt de obicei exercitabile pe durata perioadei dintre data de intrare în drepturi și sfârșitul duratei de viață a opțiunii și sunt adesea exercitate înainte de termen. Acești factori ar trebui luați în considerare în estimarea valorii juste la data acordării opțiunii. În cazul multor entități, acest fapt poate face imposibilă utilizarea formulei Black-Scholes-Merton, care nu dă posibilitatea exercitării înainte de sfârșitul duratei de viață a opțiunii și care poate să nu reflecte în mod adecvat efectele exercitării preconizate înainte de termen. Această formulă nu lasă posibilitatea ca volatilitatea preconizată și alte modele de intrări să varieze pe durata de viață a opțiunii. Cu toate acestea, în cazul opțiunilor pe acțiuni cu durate de viață contractuală relativ scurte sau care trebuie să fie exercitate într-un interval scurt de timp după data de intrare în drepturi, factorii identificați mai sus pot să nu se aplice. În aceste situații, formula Black-Scholes-Merton poate genera o valoare care este în mod substanțial aceeași cu cea a unui model mai flexibil de evaluare a opțiunii.

▼B

B6 Toate modelele de evaluare a opțiunilor iau în calcul, cel puțin, următorii factori:

(a) prețul de exercitare al opțiunii;

(b) durata de viață a opțiunii;

(c) prețul actual al acțiunilor-suport;

(d) volatilitatea preconizată a prețului acțiunilor;

(e) dividendele preconizate pentru acțiuni (dacă este cazul); și

(f) rata dobânzii fără risc pentru durata de viață a opțiunii.

B7 Alți factori pe care i-ar lua în considerare participanții pe piață interesați și în cunoștință de cauză atunci când se stabilește prețul trebuie, de asemenea, luați în considerare (cu excepția condițiilor pentru intrarea în drepturi și a caracteristicilor de reînnoire care sunt excluse din evaluarea valorii juste în conformitate cu punctele 19-22).

B8 De exemplu, o opțiune pe acțiuni acordată unui angajat nu poate fi exercitată, în general, pe durata unor perioade specificate (de exemplu, pe durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi sau pe durata perioadelor specificate de organele de reglementare a titlurilor de valori). Acest factor trebuie luat în considerare dacă modelul de evaluare a opțiunilor aplicat ar considera, în caz contrar, că opțiunea ar putea fi exercitată în orice moment al duratei sale de viață. Cu toate acestea, dacă o entitate utilizează un model de evaluare a opțiunii care evaluează opțiunile care pot fi exercitate doar la sfârșitul duratei de viață a opțiunii, nicio ajustare nu este necesară pentru incapacitatea de a le exercita pe durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi (sau alte perioade pe durata de viață a opțiunii), deoarece modelul presupune că opțiunile nu pot fi exercitate pe durata acestor perioade.

B9 În mod similar, un alt factor comun opțiunilor pe acțiuni pentru angajați este posibilitatea de exercitare înainte de termen a opțiunii, de exemplu, atunci când opțiunea nu se poate transfera liber sau când angajatul trebuie să exercite toate opțiunile intrate în drepturi până la data încheierii serviciului. Efectele exercitării preconizate înainte de termen trebuie luate în calcul, așa cum prevăd punctele B16-B21.

B10 Factorii de care nu ar ține cont un participant pe piață interesat și în cunoștință de cauză atunci când se stabilește prețul unei opțiuni pe acțiuni (sau al altui instrument de capitaluri proprii) nu trebuie luați în considerare în estimarea valorii juste a opțiunilor pe acțiuni (sau a altor instrumente de capitaluri proprii) acordate. De exemplu, în cazul opțiunilor pe acțiuni acordate angajaților, factorii care afectează valoarea opțiunii doar din perspectiva angajaților individuali nu sunt relevanți în estimarea prețului care ar fi stabilit de un participant pe piață interesat și în cunoștință de cauză.

▼B

Date de intrare pentru modelele de evaluare a prețului opțiunii

B11 În estimarea volatilității preconizate a acțiunilor și a dividendelor acțiunilor-suport, obiectivul este aproximarea așteptărilor care ar fi reflectate pe o piață curentă sau într-un preț negociat al tranzacției pentru opțiune. În mod similar, atunci când se estimează efectele exercitării înainte de termen a opțiunilor pe acțiuni pentru angajați, obiectivul este aproximarea așteptărilor pe care le-ar formula un partener extern care are acces la informații detaliate despre comportamentul de exercitare al angajaților, pe baza informațiilor disponibile la data acordării.

B12 Este posibil adesea să existe o varietate de așteptări rezonabile cu privire la volatilitatea viitoare, cu privire la dividende și la comportamentul de exercitare. În acest caz, trebuie să se calculeze o valoare preconizată, prin ponderarea fiecărei valori din gamă cu probabilitatea asociată de apariție.

B13 Așteptările cu privire la viitor se bazează, în general, pe experiență, fiind modificate dacă se preconizează în mod rezonabil că viitorul se deosebește de trecut. În unele circumstanțe, factori identificabili pot să indice faptul că experiența istorică neajustată este un indice relativ incert de prezicere a experienței viitoare. De exemplu, dacă o entitate care deține două sectoare de activitate distincte îl lichidează pe cel care prezenta cel mai mic risc, volatilitatea istorică poate să nu fie cea mai bună informație pe care să se bazeze așteptările rezonabile cu privire la viitor.

B14 În alte circumstanțe, informațiile istorice pot să nu fie disponibile. De exemplu, o entitate nou-cotată va dispune de puține sau de nicio informație istorică cu privire la volatilitatea prețului acțiunilor sale. Cazul entităților necotate sau nou-cotate este discutat în cele ce urmează.

B15 Pe scurt, o entitate nu trebuie să își bazeze estimările privind volatilitatea, comportamentul de exercitare și dividendele doar pe informațiile istorice, fără să ia în considerare măsura în care se preconizează că experiența anterioară poate prezice, în mod rezonabil, experiența viitoare.

Exercitarea preconizată înainte de termen

B16 Angajații își exercită adesea înainte de termen opțiunile pe acțiuni, din mai multe motive. De exemplu, opțiunile pe acțiuni pentru angajați sunt în general netransferabile. Acest fapt îi determină adesea pe angajați să își exercite opțiunile pe acțiuni înainte de termen, deoarece acesta este singurul mod prin care își pot lichida poziția. De asemenea, angajaților care își încheie serviciul li se impune de obicei, să își exercite orice opțiuni intrate în drepturi într-un interval scurt de timp, altfel opțiunile sunt pierdute. Acest factor duce de asemenea la exercitarea înainte de termen a opțiunilor pe acțiuni pentru angajați. Alți factori care duc la exercitarea înainte de termen sunt aversiunea față de risc și lipsa unei diversificări a patrimoniului.

B17 Metodele prin care sunt luate în calcul efectele exercitării preconizate înainte de termen depind de tipul de model de evaluare a opțiunii aplicat. De exemplu, exercitarea preconizată înainte de termen poate fi luată în considerare prin utilizarea unei estimări a duratei preconizate de viață a opțiunii (care, în cazul unei opțiuni pe acțiuni pentru angajați, este perioada de timp de la data acordării până la data când se preconizează că opțiunea va fi exercitată) ca date de intrare într-un model de evaluare a opțiunii (de exemplu, formula Black-Scholes-Merton). În mod alternativ, exercitarea preconizată înainte de termen poate fi prezentată printr-un model de evaluare a opțiunii, binomial sau similar, care utilizează durata de viață contractuală ca informație de intrare.

▼B

B18 Factorii care trebuie luați în considerare atunci când se estimează exercitarea înainte de termen includ:

(a) durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, deoarece opțiunile pe acțiuni nu pot fi în general exercitate până la sfârșitul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi. Prin urmare, determinarea implicațiilor evaluării exercitării preconizate înainte de termen are la bază ipoteza că opțiunile vor intra în drepturi. Implicațiile condițiilor pentru intrarea în drepturi sunt discutate la punctele 19-21;

(b) durata medie de timp în care alte opțiuni similare au rămas în circulație anterior;

(c) prețul acțiunilor-suport. Experiența poate să indice faptul că angajații au tendința să își exercite opțiunile atunci când prețul acțiunilor atinge un anumit nivel superior prețului de exercitare;

(d) poziția angajatului în cadrul organizației. De exemplu, experiența poate indica faptul că angajații de la nivelurile superioare au tendința să își exercite opțiunile mai târziu decât angajații de la nivelurile inferioare (aspect detaliat la punctul B21);

(e) volatilitatea preconizată a acțiunilor-suport. În medie, angajații pot avea tendința să își exercite opțiunile pe acțiuni foarte volatile mai devreme decât opțiunile pe acțiuni cu o volatilitate scăzută.

B19 Așa cum se menționează la punctul B17, efectele exercitării înainte de termen pot fi luate în considerare prin utilizarea unei estimări a duratei de viață preconizate a opțiunilor ca intrare în cadrul unui model de evaluare a opțiunii. Atunci când se estimează durata de viață a opțiunilor pe acțiuni acordate unui grup de angajați, entitatea poate să își bazeze această estimare pe o medie ponderată adecvată a duratei de viață preconizate pentru întregul grup de angajați sau pe media ponderată adecvată a duratelor de viață pentru subgrupuri de angajați din cadrul unui grup, pe baza unor informații mai detaliate cu privire la comportamentul de exercitare al angajaților (aspect discutat în cele ce urmează).

B20 Separarea unei acordări de opțiuni pe grupuri în cazul angajaților care au un comportament de exercitare relativ omogen pare a fi un aspect important. Valoarea opțiunii nu este o funcție liniară a termenului opțiunii; valoarea crește cu o rată descrescătoare pe măsură ce termenul se mărește. De exemplu, dacă toate celelalte ipoteze sunt egale, deși o opțiune pe doi ani valorează mai mult decât o opțiune pe un an, ea nu valorează dublu. Cu alte cuvinte, calcularea valorii estimate a opțiunii, pe baza unei singure durate de viață medii ponderate care include durate de viață individuale diferite ar duce la supraevaluarea valorii juste totale a opțiunii pe acțiuni acordate. Separarea opțiunilor acordate în mai multe grupuri, dintre care fiecare are o gamă relativ restrânsă de durate de viață incluse în cadrul duratei sale de viață medii ponderate, reduce această supraevaluare.

B21 Considerente similare se aplică atunci când se utilizează un model binomial sau similar. De exemplu, experiența unei entități care acordă opțiuni fără restricții angajaților de la toate nivelurile poate indica faptul că persoanele din nivelurile superioare ale conducerii au tendința să își păstreze opțiunile mai mult decât angajații din conducerea medie și că angajații de la nivelurile inferioare au tendința să își exercite opțiunile mai devreme decât orice alt grup. Mai mult, angajații care sunt încurajați sau obligați să dețină o valoare minimă din instrumentele de capitaluri proprii ale angajatorului, inclusiv opțiuni, pot, în medie, să își exercite opțiunile mai

▼B

târziu decât angajații care nu fac obiectul acestei prevederi. În aceste situații, separarea opțiunilor pe grupe de destinatari care au comportamente de exercitare relativ omogene va avea drept rezultat o estimare mai corectă a valorii juste totale a opțiunilor pe acțiuni acordate.

Volatilitatea preconizată

B22 Volatilitatea preconizată reprezintă un indice al valorii cu care se preconizează ca un preț să fluctueze într-o anumită perioadă. Indicele volatilității utilizat în cadrul modelelor de evaluare a opțiunii reprezintă abaterea standard anuală a ratelor compuse continuu ale rentabilității acțiunilor, pe o anumită perioadă de timp. Volatilitatea este, în general, exprimată în termeni anualizați care sunt comparabili indiferent de perioada de timp utilizată în calcul, de exemplu, indici de preț zilnici, săptămânali sau lunari.

B23 Rata rentabilității (care poate fi pozitivă sau negativă) a unei acțiuni pentru o perioadă indică măsura în care un acționar a beneficiat de pe urma dividendelor și a aprecierii (sau a deprecierii) prețului acțiunii.

B24 Volatilitatea anuală preconizată a unei acțiuni reprezintă nivelul la care se așteaptă să se încadreze rata rentabilității anuale compuse continuu, în aproximativ două treimi din cazuri. De exemplu, să declari că o acțiune cu o rată preconizată de rentabilitate compusă continuu de 12 % prezintă o volatilitate de 30 % înseamnă că probabilitatea ca rata rentabilității acțiunii pe un an să fie între – 18 % (12 % – 30 %) și 42 % (12 % + 30 %) este de aproximativ două treimi. Dacă prețul acțiunii este de 100 u.m. la începutul anului și nu sunt plătite dividende, prețul acțiunii la sfârșitul anului se preconizează să se încadreze între 83,53 u.m. (100 u.m. × $e^{-0,18}$) și 152,20 u.m. (100 u.m. × $e^{0,42}$) în aproximativ două treimi din cazuri.

B25 Factorii care trebuie luați în considerare la estimarea volatilității preconizate includ:

(a) volatilitatea implicită din opțiunile pe acțiuni tranzacționate în acțiuni ale entității sau alte instrumente tranzacționate ale entității care includ caracteristicile opțiunii (cum ar fi datoriile convertibile), dacă există;

(b) volatilitatea istorică a prețului acțiunilor în decursul celei mai recente perioade, care corespunde, în general, termenului preconizat al opțiunii (luând în considerare durata de viață contractuală rămasă a opțiunii și efectele exercitării preconizate înainte de termen);

(c) durata de timp în care acțiunile unei entități au fost tranzacționate în mod public. O entitate nou-cotată poate avea o volatilitate istorică ridicată, în comparație cu entități similare care sunt cotate de mai mult timp. Îndrumări suplimentare cu privire la entitățile nou-cotate sunt prezentate mai jos;

(d) tendința volatilității de a reveni la valoarea sa medie, adică nivelul său mediu pe termen lung și alți factori care indică faptul că volatilitatea preconizată viitoare poate fi diferită de volatilitatea trecută. De exemplu, dacă prețul acțiunilor unei entități a fost extraordinar de volatil pentru o anumită perioadă de timp identificabilă din cauza unei preluări prin licitație nereușite sau unei restructurări majore, acea perioadă poate să nu fie luată în considerare la calcularea volatilității anuale medii istorice;

▼B

(e) intervalele adecvate și regulate de observare a prețurilor. Observarea prețurilor trebuie să fie consecventă de la o perioadă la alta. De exemplu, o entitate poate utiliza prețul de închidere pentru fiecare săptămână sau cel mai mare preț al săptămânii, dar nu trebuie să utilizeze prețul de închidere pentru anumite săptămâni și cel mai mare preț pentru alte săptămâni. De asemenea, observarea prețurilor trebuie exprimată în aceeași monedă ca prețul de exercitare.

Entități nou-cotate

B26 Așa cum s-a menționat la punctul B25, o entitate trebuie să ia în considerare volatilitatea istorică a prețului acțiunilor pe parcursul celei mai recente perioade, care este în general corespunzătoare termenului preconizat al opțiunii. Dacă o entitate nou-cotată nu are suficiente informații cu privire la volatilitatea istorică, trebuie totuși să calculeze volatilitatea istorică pentru cea mai lungă perioadă pentru care este disponibilă activitatea de tranzacționare. Poate lua în considerare, de asemenea, volatilitatea istorică a entităților similare raportându-se la o perioadă comparabilă din durata de viață a acestora. De exemplu, o entitate care a fost cotată doar timp de un an și acordă opțiuni cu o durată medie de viață preconizată de cinci ani poate lua în considerare modelul și nivelul volatilității istorice a entităților din același domeniu de activitate pentru primii șase ani în care acțiunile acelor entități au fost tranzacționate în mod public.

Entități necotate

B27 O entitate necotată nu va avea informații istorice pe care să le ia în considerare la estimarea volatilității preconizate. În continuare sunt prezentați anumiți factori care trebuie luați în considerare în locul informațiilor istorice.

B28 În anumite cazuri, o entitate necotată care emite cu regularitate opțiuni sau acțiuni către angajați (sau alte părți) poate să fi stabilit o piață internă pentru acțiunile sale. Volatilitatea respectivelor prețuri ale acțiunilor poate fi luată în considerare la estimarea volatilității preconizate.

B29 În mod alternativ, entitatea poate lua în considerare volatilitatea istorică sau implicită a entităților cotate similare pentru care sunt disponibile informații cu privire la prețul acțiunii sau al opțiunii, pentru a fi utilizate la estimarea volatilității preconizate. Această metodă poate fi adecvată dacă entitatea și-a bazat valoarea acțiunilor sale pe prețul acțiunilor entităților cotate similare.

B30 Dacă entitatea nu și-a bazat estimarea valorii acțiunilor sale pe prețul acțiunilor entităților similare cotate și, în schimb, a utilizat altă metodologie de evaluare pentru a-și evalua acțiunile, entitatea ar putea obține o estimare a volatilității preconizate consecventă cu metodologia de evaluare. De exemplu, entitatea își poate evalua acțiunile pe baza activului sau a rezultatelor nete. Ea ar putea lua în considerare volatilitatea preconizată a acelor valori ale activelor sau ale rezultatelor nete.

Dividende preconizate

B31 Măsura în care dividendele preconizate ar trebui să fie luate în considerare la evaluarea valorii juste a acțiunilor sau opțiunilor acordate depinde de măsura în care partenerul are sau nu dreptul la dividende sau echivalente ale dividendelor.

▼B

B32 De exemplu, dacă angajaților li s-au acordat opțiuni și au dreptul la dividende pe acțiunile-suport sau la echivalente ale dividendelor (care ar putea fi plătite în numerar sau utilizate pentru a reduce prețul de exercitare) între data acordării și data de exercitare, opțiunile acordate trebuie evaluate ca și cum nu vor fi plătite dividende pe acțiunile-suport, adică intrările pentru dividendele preconizate ar trebui să fie zero.

B33 În mod similar, atunci când valoarea justă la data acordării a acțiunilor acordate angajaților este estimată, nu este necesară ajustarea pentru dividendele preconizate dacă angajatul are dreptul să primească dividende plătite în decursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi.

B34 În mod contrar, dacă angajații nu au dreptul să primească dividende sau echivalente ale dividendelor în timpul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi (sau înaintea exercitării, în cazul unei opțiuni), evaluarea la data acordării a drepturilor la acțiuni sau opțiuni ar trebui să ia în considerare dividendele preconizate. Cu alte cuvinte, când valoarea justă a unei opțiuni acordate este estimată, dividendele preconizate ar trebui incluse în aplicarea unui model de evaluare a opțiunii. Când valoarea justă a unei acțiuni acordate este estimată, respectiva evaluare trebuie să fie redusă cu valoarea prezentă a dividendelor preconizate a fi plătite în decursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi.

B35 Modelele de evaluare a opțiunii necesită, în general, randamentul preconizat al dividendelor. Cu toate acestea, modelele pot fi modificate pentru a utiliza valoarea preconizată a unui dividend mai degrabă decât randamentul. O entitate poate utiliza fie randamentul său preconizat, fie plățile sale preconizate. Dacă entitatea le utilizează pe acestea din urmă, ea ar trebui să ia în considerare modelul său istoric de creștere a dividendelor. De exemplu, dacă politica unei entități a fost în general să crească dividendele cu aproximativ 3 % pe an, valoarea estimată a opțiunilor nu ar trebui să se bazeze pe ipoteza unei valori fixe a dividendelor pe parcursul duratei de viață a opțiunii, cu excepția cazului când există dovezi care susțin această ipoteză.

B36 În general, ipoteza privind dividendele preconizate ar trebui să se bazeze pe informații care sunt disponibile public. O entitate care nu plătește dividende și nu are intenția de a face acest lucru trebuie să se bazeze pe ipoteza unui randament preconizat al dividendelor egal cu zero. Cu toate acestea, o entitate în curs de dezvoltare care nu are un istoric privind plata dividendelor se poate aștepta să înceapă să plătească dividende în decursul duratei de viață preconizate a opțiunilor sale pe acțiuni ale angajaților. Acele entități ar putea utiliza o medie a randamentului dividendelor în trecut (zero) și o medie a randamentului dividendelor unui grup adecvat de elemente comparabile.

Rata dobânzii fără risc

B37 În general, rata dobânzii fără risc reprezintă randamentul implicit disponibil în prezent al emisiunilor guvernamentale cu cupon zero din țara în a cărei monedă este exprimat prețul de exercitare, cu un termen rămas egal cu termenul preconizat al opțiunii care este evaluată (pe baza duratei de viață contractuale rămase a opțiunii și luând în considerare efectele exercitării preconizate înainte de termen). Ar putea fi necesar să se utilizeze un substitut adecvat, dacă astfel de emisiuni guvernamentale nu există sau dacă circumstanțele indică

▼B

faptul că randamentul implicit al emisiunilor guvernamentale cu cupon zero nu este reprezentativ pentru rata dobânzii fără risc (de exemplu, în economiile cu nivel inflaționist ridicat). De asemenea, un substitut adecvat ar trebui folosit dacă participanții pe piață ar determina, în general, rata dobânzii fără risc utilizând acel substitut, mai degrabă decât randamentul implicit al emisiunilor guvernamentale cu cupon zero, la estimarea valorii juste a unei opțiuni cu o durată de viață egală cu termenul preconizat al opțiunii care este evaluată.

Efectele structurii de capital

B38 În general, părțile terțe, și nu entitatea, sunt cele care emit opțiuni pe acțiuni tranzacționate. Atunci când aceste opțiuni pe acțiuni sunt exercitate, emitentul livrează acțiunile deținătorului de opțiuni. Respectivele acțiuni sunt dobândite de la acționarii existenți. Așadar, exercitarea opțiunilor pe acțiuni tranzacționate nu are efect de diluare.

B39 În schimb, dacă opțiunile pe acțiuni sunt emise de către entitate, sunt emise acțiuni noi când respectivele opțiuni pe acțiuni sunt exercitate (fie emise efectiv, fie emise de formă, dacă sunt utilizate acțiuni răscumpărate anterior și deținute în trezorerie). Dat fiind faptul că acțiunile vor fi emise mai degrabă la prețul de exercitare decât la prețul curent al pieței la data exercitării, această diluare reală sau potențială ar putea reduce prețul acțiunii, astfel încât deținătorul opțiunii nu realizează un câștig atât de important în momentul exercitării, ca și cel pe care l-ar fi realizat în cazul exercitării unei opțiuni tranzacționate similare care nu diluează prețul acțiunii.

B40 Măsura în care aceasta are un efect semnificativ asupra valorii opțiunilor pe acțiuni acordate depinde de diverși factori, cum ar fi numărul de acțiuni noi care vor fi emise la exercitarea opțiunilor comparativ cu numărul de acțiuni deja existente. De asemenea, dacă piața se așteaptă deja să aibă loc acordarea opțiunii, se poate ca piața să fi inclus deja diluarea potențială în prețul acțiunii la data acordării.

B41 Cu toate acestea, entitatea ar trebui să ia în considerare dacă posibilul efect de diluare al exercitării viitoare a opțiunilor pe acțiuni acordate poate avea un impact asupra valorii lor juste estimate la data acordării. Modele de evaluare a opțiunii pot fi adaptate pentru a lua în considerare acest efect potențial de diluare.

Modificări ale angajamentelor de plată pe bază de acțiuni cu decontare în acțiuni

B42 Punctul 27 prevede ca, independent de orice modificări ale termenilor și condițiilor în baza cărora au fost acordate instrumentele de capitaluri proprii, sau o anulare sau o decontare a acelei acordări de instrumente de capitaluri proprii, entitatea să recunoască, cel puțin, serviciile evaluate la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii de la data acordării, cu excepția cazului când respectivele instrumente nu intră în drepturi deoarece nu satisfac condiția pentru intrarea în drepturi (alta decât o condiție de piață) care a fost specificată la data acordării. În plus, entitatea ar trebui să recunoască efectele modificărilor care majorează valoarea justă totală a angajamentului cu plata pe bază de acțiuni sau, într-o altă formă constituie beneficii pentru angajați.

▼B

B43 Pentru a aplica dispozițiile de la punctul 27:

(a) dacă modificarea majorează valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate (de exemplu, prin reducerea prețului de exercitare), evaluată imediat înainte și după modificare, entitatea trebuie să includă valoarea justă incrementală acordată în evaluarea valorii recunoscute pentru serviciile primite în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate. Valoarea justă incrementală acordată reprezintă diferența între valoarea justă a instrumentului de capitaluri proprii modificat și cea a instrumentului de capitaluri proprii original, amândouă estimate la data modificării. Dacă modificarea survine în decursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, valoarea justă incrementală acordată este inclusă în evaluarea valorii recunoscute pentru serviciile primite în decursul perioadei de la data modificării până la data când instrumentul de capitaluri proprii modificat intră în drepturi, în plus față de valoarea bazată pe valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii originale la data acordării, care este recunoscută pe parcursul restului perioadei inițiale pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi. Dacă modificarea survine după data satisfacerii condițiilor de intrare în drepturi, valoarea justă incrementală acordată este recunoscută imediat sau pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi în cazul în care angajatului i se impune să îndeplinească o perioadă suplimentară de serviciu înainte de a deveni, în mod necondiționat, îndreptățit să primească acele instrumente de capitaluri proprii modificate;

(b) în mod similar, dacă modificarea majorează numărul de instrumente de capitaluri proprii acordate, entitatea trebuie să includă valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii suplimentare acordate, evaluate la data modificării, în evaluarea valorii recunoscute pentru serviciile primite în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, consecvent cu dispozițiile prezentate anterior la litera (a). De exemplu, dacă modificarea survine în decursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii suplimentare acordate este inclusă în evaluarea valorii recunoscute pentru serviciile primite în decursul perioadei scurse de la data modificării până la data la care instrumentele de capitaluri proprii suplimentare intră în drepturi, în plus față de valoarea bazată pe valoarea justă la data acordării instrumentelor de capitaluri proprii acordate inițial, care este recunoscută pe parcursul perioadei inițiale rămase pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi;

(c) dacă entitatea modifică condițiile pentru intrarea în drepturi într-o manieră care este benefică angajatului, de exemplu, prin deducerea perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi sau prin modificarea sau eliminarea unei condiții de performanță (alta decât o condiție de piață, modificări care sunt contabilizate în conformitate cu litera (a) de mai sus), entitatea trebuie să ia în considerare condițiile modificate pentru intrarea în drepturi la aplicarea dispozițiilor de la punctele 19-21.

B44 Mai mult, dacă entitatea modifică termenii sau condițiile instrumentelor de capitaluri proprii acordate într-o manieră care reduce valoarea justă totală a angajamentului de plată pe bază de acțiuni sau este defavorabilă angajaților, entitatea trebuie să continue totuși să contabilizeze serviciile primite în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate ca și cum respectiva modificare nu ar fi avut loc (cu excepția cazului în care are loc o anulare a unei părți sau a tuturor instrumentelor de capitaluri proprii acordate, care trebuie contabilizată în conformitate cu punctul 28). De exemplu:

▼B

(a) dacă modificarea reduce valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate evaluate imediat înainte și după modificare, entitatea nu trebuie să ia în considerare acea reducere a valorii juste și trebuie să continue să evalueze valoarea recunoscută pentru serviciile primite în contrapartidă pentru instrumentele de capitaluri proprii care au la bază valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la data acordării;

(b) dacă modificarea reduce numărul de instrumente de capitaluri proprii acordate unui angajat, acea reducere trebuie contabilizată ca o anulare a părții respective a acordării, în conformitate cu dispozițiile de la punctul 28;

(c) dacă entitatea modifică condițiile pentru intrarea în drepturi într-o manieră care nu constituie un beneficiu pentru angajați, de exemplu, prin prelungirea perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi sau prin modificarea sau adăugarea unei condiții de performanță [alta decât o condiție de piață, modificări care sunt contabilizate în conformitate cu litera (a) de mai sus], entitatea nu trebuie să ia în considerare condițiile modificate pentru intrarea în drepturi la aplicarea dispozițiilor de la punctele 19-21.

▼M23

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni între entitățile din grup (amendamente 2009)

B45 Punctele 43A-43C tratează contabilitatea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni între entitățile grupului în situațiile financiare individuale sau separate ale fiecărei entități. Punctele B46-B61 explică modul de aplicare a cerințelor de la punctele 43A-43C. Conform celor menționate la punctul 43D tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni între entitățile din grup pot avea loc din diverse motive, în funcție de fapte și circumstanțe. Prin urmare, această discuție nu este exhaustivă și pornește de la ipoteza că în cazul în care entitatea care primește bunurile sau serviciile nu are obligația de a deconta tranzacția, tranzacția reprezintă contribuția de capital a unei societăți-mamă în filială, indiferent de acordurile de rambursare intra-grup.

B46 Cu toate că discuția de mai jos se axează pe tranzacțiile cu angajații, ea se aplică și tranzacțiilor similare cu plata pe bază de acțiuni care au loc cu alți furnizori de bunuri sau servicii în afară de angajați. Un acord între o societate-mamă și filialele sale poate să ceară filialei să plătească societatea-mamă pentru punerea la dispoziția angajaților de instrumente de capitaluri proprii. Discuția de mai jos nu se referă la modul de contabilizare a acestor acorduri de plată din interiorul grupului.

B47 În tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni dintre entitățile grupului se întâlnesc în mod frecvent următoarele aspecte: Pentru simplificare, exemplele următoare analizează aspectele din punctul de vedere al unei societăți-mamă și a filialei sale.

Angajamente de plată pe bază de acțiuni care implică instrumentele de capitaluri proprii ale unei entități

B48 Primul aspect este legat întrebarea dacă următoarele tranzacții care implică instrumentele de capitaluri proprii ale entității trebuie contabilizate ca decontate în acțiuni sau în numerar, în conformitate cu cerințele prezentului IFRS:

▼**M23**

(a) o entitate acordă angajaților săi drepturi privind instrumentele de capitaluri proprii ale entității (de exemplu, opțiuni pe acțiuni) și fie alege, fie este obligată să cumpere instrumente de capitaluri proprii (adică acțiuni de trezorerie) de la o altă parte pentru a-și putea onora obligațiile față de angajații săi; și

(b) angajații unei entități primesc drepturi privind instrumentele de capitaluri proprii ale entității (de exemplu, opțiuni pe acțiuni), fie din partea entității, fie din partea acționarilor acesteia, iar acționarii entității furnizează instrumentele de capitaluri proprii necesare.

B49 Entitatea trebuie să contabilizeze tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni ca fiind decontate în acțiuni, în cazul acelor tranzacții în care primește servicii drept contraprestație pentru propriile sale instrumente de capitaluri proprii. Această regulă se aplică indiferent dacă entitatea alege sau este obligată să achiziționeze respectivele instrumente de capitaluri proprii de la o altă parte pentru a-și onora obligațiile către angajați conform angajamentului de plată pe bază de acțiuni. De asemenea, regula se aplică indiferent dacă:

(a) drepturile angajaților la instrumentele de capitaluri proprii ale entității sunt acordate de către entitate sau de către acționarii săi; sau

(b) angajamentul de plată pe bază de acțiuni a fost decontat de către entitate sau de către acționarii săi.

B50 Dacă acționarul are obligația de a deconta tranzacția angajaților investitorului său, acesta furnizează instrumentele de capital propriu ale investitorului său și nu ale sale. Prin urmare, dacă investitorul său face parte din același grup, în conformitate cu punctul 43C, acționarul trebuie să evalueze obligația sa în conformitate cu dispozițiile aplicabile tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate în numerar din situațiile sale financiare individuale și cu dispozițiile aplicabile tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate în acțiuni din situațiile sale financiare consolidate.

Angajamente de plată pe bază de acțiuni care implică instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă

B51 Al doilea aspect se referă la tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni dintre două sau mai multe entități din cadrul aceluiași grup care implică un instrument de capitaluri proprii al unei entități dintr-un alt grup. De exemplu, angajații unei filiale primesc dreptul la instrumente de capitaluri proprii ale societății-mamă drept contraprestație pentru serviciile prestate filialei.

B52 În consecință, a doua chestiune se referă la următoarele angajamente de plată bazate pe acțiuni:

(a) o societate-mamă acordă drepturi la instrumentele sale de capitaluri proprii direct angajaților filialei sale: societatea-mamă (nu filiala) are obligația de a oferi angajaților filialei instrumentele de capitaluri proprii; și

▼M23

(b) o filială acordă angajaților săi drepturi la instrumentele de capitaluri proprii ale societății sale mamă: filiala are obligația de a oferi angajaților săi instrumentele de capitaluri proprii.

O societate-mamă acordă drepturi la instrumentele sale de capitaluri proprii angajaților filialei sale [punctul B52 litera (a)]

B53 Filiala nu are obligația de a oferi angajaților săi instrumentele de capitaluri proprii ale societății sale mamă. Prin urmare, în conformitate cu punctul 43B, filiala trebuie să evalueze serviciile primite de la angajații săi în conformitate cu dispozițiile aplicabile tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate în acțiuni și să recunoască creșterea corespunzătoare a capitalurilor proprii drept o contribuție a societății-mamă.

B54 Societatea-mamă are obligația de a deconta tranzacția cu angajații filialei prin oferirea propriilor sale instrumente de capitaluri proprii. Prin urmare, în conformitate cu punctul 43B, societatea-mamă trebuie să își evalueze obligația în conformitate cu dispozițiile aplicabile tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate în acțiuni.

O filială acordă angajaților săi drepturi la instrumentele de capitaluri proprii ale societății mamă [punctul B52 litera (b)]

B55 Dacă filiala nu îndeplinește niciuna dintre condițiile de la punctul 43B, ea trebuie să contabilizeze tranzacția cu angajații săi ca decontată în numerar. Această dispoziție se aplică indiferent de modul în care filiala obține instrumentele de capitaluri proprii pentru a-și onora obligația față de angajați.

Angajamente de plată pe bază de acțiuni care implică plăți decontate angajaților în numerar

B56 Al treilea aspect se referă la modul în care o entitate care primește bunuri sau servicii de la furnizorii săi (inclusiv de la angajați) trebuie să contabilizeze angajamentele de plată pe bază de acțiuni decontate în numerar în cazul în care entitatea nu are nicio obligație de a efectua plățile cerute către furnizori. De exemplu, în cazul următoarelor angajamente în care societatea-mamă (și nu entitatea însăși) are obligație de a efectua către angajații entității plățile în numerar cerute:

(a) angajații entității vor primi plăți în numerar legate de prețul instrumentelor de capitaluri proprii ale entității;

(b) angajații entității vor primi plăți în numerar legate de prețul instrumentelor de capitaluri proprii ale societății-mamă.

B57 Filiala nu are obligația de a deconta angajaților săi tranzacția. Prin urmare, filiala trebuie să contabilizeze tranzacția cu angajații săi ca decontată în acțiuni și să recunoască creșterea corespunzătoare a capitalului propriu ca o contribuție din partea societății-mamă. Filiala trebuie să reevalueze ulterior costul tranzacției pentru schimbările ce rezultă din nerespectarea condițiilor de intrare în drepturi, altele decât condițiile de piață, în conformitate cu punctele 19-21. Acest lucru este diferit de evaluarea tranzacției ca fiind decontată în numerar în situațiile financiare consolidate ale grupului.

▼**M23**

B58 Deoarece societatea-mamă are obligația de a deconta angajaților tranzacția, iar contraprestația este în numerar, societatea-mamă (și grupul consolidat) trebuie să își evalueze obligația în conformitate cu dispozițiile de la punctul 43C aplicabile tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni decontate în numerar.

Transferul de angajați între entitățile din grup

B59 Al patrulea aspect se referă la angajamente intra-grup de plată pe bază de acțiuni care implică angajații mai multor entități din grup. De exemplu, o societate-mamă poate acorda angajaților filialelor sale dreptul la instrumentele de capitaluri proprii, condiționat de continuarea furnizării de servicii către grupul respectiv pentru o perioadă specificată. Un angajat al unei filiale și-ar putea transfera cartea de muncă la o altă filială în timpul perioadei specificate de intrare în drepturi, fără ca drepturile angajatului la instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă, conform angajamentului inițial de plată pe bază de acțiuni, să fie afectate. Dacă filialele nu sunt obligate să deconteze angajaților lor tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni, ele le contabilizează ca tranzacții decontate în acțiuni. Fiecare filială trebuie să evalueze serviciile primite de la angajat în funcție de valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii la data la care drepturile la instrumentele de capitaluri proprii respective au fost inițial acordate de către societatea-mamă, conform anexei A și în funcție de proporția din perioada de intrare în drepturi efectuată de angajat în fiecare filială.

B60 În cazul în care nu are obligația de a deconta angajaților săi tranzacția în instrumentele de capitaluri proprii ale societății sale mamă, filiala contabilizează tranzacția ca decontată în numerar. Fiecare filială trebuie să evalueze serviciile primite pe baza valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii la data acordării pentru partea din perioada de intrare în drepturi efectuată de angajat în fiecare filială. În plus, fiecare filială trebuie să recunoască orice schimbare a valori juste a instrumentelor de capitaluri proprii din perioada în care angajatul a lucrat în fiecare filială.

B61 Este posibil ca un astfel de angajat, după transferarea între entitățile din grup, să nu poată respecta o condiție de intrare în drepturi, alta decât o condiție de piață, așa cum a fost definită în anexa A, de exemplu angajatul părăsește grupul înainte de terminarea perioadei de serviciu. În acest caz, deoarece condiția de intrare în drepturi este prestarea de servicii grupului, fiecare filială ajustează valoarea recunoscută anterior aferentă serviciilor primite din partea angajatului, în conformitate cu principiile de la punctul 19. Astfel, dacă drepturile la instrumente de capitaluri proprii acordate de societatea-mamă nu se concretizează din cauza imposibilității angajatului de a îndeplini o condiție de intrare în drepturi alta decât o condiție de piață, nu se recunoaște în situațiile financiare ale niciunei filiale vreo sumă pe bază cumulativă datorată pentru serviciile prestate de acel angajat.

▼M12

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 3

Combinări de întreprinderi

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este de a îmbunătăți relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea informațiilor pe care o entitate raportoare le oferă în situațiile sale financiare cu privire la o *combinare de întreprinderi* și efectele ei. Pentru a realiza acest obiectiv, prezentul IFRS stabilește principii și dispoziții privind modul în care *dobânditorul*:

(a) recunoaște și evaluează în situațiile sale financiare activele *identificabile* dobândite, datoriile asumate și orice *interese care nu controlează* deținute în *entitatea dobândită*;

(b) recunoaște și evaluează *fondul comercial* dobândit din combinarea de întreprinderi sau un câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase; și

(c) determină informațiile care trebuie prezentate pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze natura și efectele financiare ale combinării de întreprinderi.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul IFRS se aplică unei tranzacții sau unui alt eveniment care corespunde definiției unei combinări de întreprinderi. Prezentul IFRS nu se aplică în cazul:

(a) formării unei asocieri în participație.

(b) achiziției unui activ sau a unui grup de active care nu constituie *o întreprindere*. În astfel de cazuri, dobânditorul trebuie să identifice și să recunoască activele individuale identificabile achiziționate (inclusiv acele active care corespund definiției și criteriilor de recunoaștere pentru *imobilizările necorporale* din IAS 38 *Imobilizări necorporale*), precum și datoriile asumate. Costul grupului trebuie alocat activelor și datoriilor individuale identificabile pe baza *valorilor* lor *juste*relative la data cumpărării. O astfel de tranzacție sau un astfel de eveniment nu generează fond comercial.

(c) o combinare de entități sau întreprinderi aflate sub control comun (punctele B1-B4 oferă îndrumări de aplicare conexe).

IDENTIFICAREA UNEI COMBINĂRI DE ÎNTREPRINDERI

3. **O entitate trebuie să determine dacă o tranzacție sau un alt eveniment reprezintă o combinare de întreprinderi, aplicând definiția din prezentul IFRS, fapt care impune ca activele dobândite și datoriile asumate să constituie o întreprindere. Dacă activele achiziționate nu reprezintă o întreprindere, entitatea raportoare trebuie să contabilizeze tranzacția sau acel alt eveniment drept o achiziție de active. Punctele B5-B12 oferă îndrumări privind identificarea unei combinări de întreprinderi și definiția unei întreprinderi.**

▼M12

METODA ACHIZIȚIEI

4. **O entitate trebuie să contabilizeze fiecare combinare de întreprinderi aplicând metoda achiziției.**

5. Aplicarea metodei achiziției prevede:

(a) identificarea dobânditorului;

(b) stabilirea *datei de achiziție*;

(c) recunoașterea și evaluarea activelor identificabile achiziționate, datoriilor asumate și oricăror interese care nu controlează deținute în entitatea dobândită; și

(d) recunoașterea și evaluarea fondului comercial sau a câștigului în urma unei cumpărări în condiții avantajoase.

Identificarea dobânditorului

6. **Pentru fiecare combinare de întreprinderi, una dintre entitățile din combinare trebuie să fie identificată drept dobânditor.**

7. Îndrumările din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* trebuie folosite pentru identificarea dobânditorului – entitatea care obține control asupra entității dobândite. În cazul în care s-a produs o combinare de întreprinderi, însă aplicarea îndrumărilor din IAS 27 nu indică clar care dintre entitățile care participă la combinare este dobânditorul, atunci trebuie avuți în vedere factorii de la punctele B14-B18 pentru a stabili acest lucru.

Stabilirea datei de achiziție

8. Dobânditorul trebuie să identifice data achiziției, care reprezintă data la care acesta obține controlul asupra entității dobândite.

9. Data la care dobânditorul obține controlul asupra entității dobândite este, în general, data la care dobânditorul transferă legal contravaloarea, dobândește activele și își asumă datoriile entității dobândite —data de închidere. Totuși, dobânditorul ar putea obține controlul la o dată anterioară sau ulterioară datei de închidere. De exemplu, data de achiziție precedă data de închidere în cazul în care un acord scris prevede ca dobânditorul să obțină controlul asupra entității dobândite la o dată anterioară datei de închidere. Dobânditorul trebuie să ia în considerare toate situațiile și elementele pertinente la identificarea datei de achiziție.

Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile dobândite, datoriilor asumate și oricăror interese care nu controlează deținute în entitatea dobândită

Principiul de recunoaștere

10. La data achiziției, dobânditorul trebuie să recunoască, separat de fondul comercial, activele identificabile dobândite, datoriile asumate și orice interese care nu controlează deținute în entitatea dobândită. Recunoașterea activelor identificabile dobândite și a datoriilor asumate face obiectul condițiilor specificate la punctele 11 și 12.

▼**M12**

Condiții pentru recunoaștere

11. Pentru a se califica pentru recunoaștere ca parte a procesului de aplicare a metodei achiziției, activele identificabile dobândite, precum și datoriile asumate trebuie să corespundă definițiilor activelor și datoriilor din *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* la data achiziției. De exemplu, costurile pe care dobânditorul le preconizează, dar pe care nu este obligat să le suporte în viitor pentru a-și pune în aplicare planul de încetare a unei activități din cadrul unei entități dobândite sau de încheiere a raporturilor de muncă sau de relocare a angajaților unei entități dobândite nu reprezintă datorii la data achiziționării. De aceea, dobânditorul nu recunoaște aceste costuri ca parte a metodei achiziției. În schimb, dobânditorul recunoaște aceste costuri în situațiile financiare ulterioare combinării de întreprinderi conform altor IFRS-uri.

12. În plus, pentru a se califica pentru recunoaștere ca parte a procesului de aplicare a metodei achiziției, activele identificabile dobândite, precum și datoriile asumate trebuie să facă parte mai degrabă din obiectul schimbului dintre dobânditor și entitatea dobândită (sau foștii *proprietari* ai acesteia) în cadrul tranzacției efectuate la combinarea de întreprinderi, decât să constituie rezultatul unor tranzacții separate. Dobânditorul trebuie să aplice îndrumările de la punctele 51-53 pentru a determina care sunt activele dobândite sau datoriile asumate care fac parte din acest schimb legat de entitatea dobândită și care, dacă este cazul, constituie rezultatul unor tranzacții separate care trebuie contabilizate conform naturii lor și IFRS-urilor aplicabile.

13. Aplicarea de către dobânditor a principiului și a condițiilor de recunoaștere poate avea ca rezultat recunoașterea anumitor active și datorii pe care entitatea dobândită nu le recunoscuse anterior în situațiile sale financiare drept active și datorii. De exemplu, dobânditorul recunoaște imobilizările necorporale identificabile pe care le-a dobândit, cum ar fi denumirea unei mărci, un brevet sau o relație cu clienții pe care entitatea dobândită nu le-a recunoscut ca active în situațiile sale financiare, întrucât le-a elaborat pe plan intern și a înregistrat costurile lor la cheltuieli.

14. Punctele B28-B40 oferă îndrumări referitoare la recunoașterea contractelor de leasing operațional și a imobilizărilor necorporale. Punctele 22-28 precizează tipurile de active și de datorii identificabile care includ elemente pentru care prezentul IFRS furnizează excepții limitate de la principiul și condițiile de recunoaștere.

Clasificarea sau desemnarea activelor identificabile dobândite și a datoriilor asumate într-o combinare de întreprinderi

15. La data achiziției, dobânditorul trebuie să clasifice sau să desemneze activele identificabile dobândite și datoriile asumate după cum este necesar pentru aplicarea ulterioară a celorlalte IFRS-uri. Dobânditorul trebuie să facă aceste clasificări sau desemnări pe baza termenilor contractuali, a condițiilor economice, a politicilor sale de exploatare sau contabile, precum și a altor condiții pertinente existente la data achiziției.

16. În anumite cazuri, IFRS-urile prevăd metode contabile diferite în funcție de modul în care o entitate clasifică sau desemnează un anumit activ sau o anumită datorie. Exemplele de clasificări sau desemnări pe care dobânditorul trebuie să le facă pe baza condițiilor pertinente existente la data achiziției, includ, dar nu se limitează la:

▼M12

(a) clasificarea anumitor active şi datorii financiare ca activ financiar sau datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere, sau ca activ financiar disponibil în vederea vânzării sau păstrat până la scadenţă, în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare:recunoaştere şi evaluare*;

(b) desemnarea unui instrument derivat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IAS 39; şi

(c) evaluarea măsurii în care un instrument derivat încorporat ar trebui separat de contractul gazdă în conformitate cu IAS 39 (ceea ce reprezintă o problemă de „clasificare", conform utilizării acestui termen în prezentul IFRS).

17. Prezentul IFRS furnizează două excepţii de la principiul de la punctul 15:

(a) clasificarea unui contract de leasing fie ca leasing operaţional, fie ca leasing financiar, în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing*; şi

(b) clasificarea unui contract ca un contract de asigurare în conformitate cu IFRS 4 *Contracte de asigurare*.

Dobânditorul trebuie să clasifice aceste contracte pe baza termenilor contractuali şi a altor factori la începutul contractului (sau, în cazul în care termenii contractuali au fost modificaţi de aşa natură încât să se schimbe şi clasificarea acestuia, la data acelei modificări, care ar putea fi data de achiziţie).

Principiul de evaluare

18. Dobânditorul trebuie să evalueze activele identificabile dobândite, precum şi datoriile asumate la valorile juste de la data achiziţiei lor.

19. Pentru fiecare combinare de întreprinderi, dobânditorul trebuie să evalueze orice interese care nu controlează deţinute în entitatea dobândită, fie la valoarea justă, fie în funcţie de partea proporţională a intereselor care nu controlează respective în activele nete identificabile ale entităţii dobândite.

20. Punctele B41-B45 oferă îndrumări privind evaluarea valorii juste a anumitor active identificabile şi a unui interes care nu controlează deţinut într-o entitate dobândită. Punctele 24-31 precizează tipurile de active şi de datorii identificabile care cuprind elemente pentru care prezentul IFRS prevede excepţii limitate de la principiul de recunoaştere.

Excepţii de la principiile de recunoaştere sau evaluare

21. Prezentul IFRS prevede două excepţii limitate de la principiile sale de recunoaştere şi evaluare. Punctele 22-31 specifică atât elementele speciale pentru care sunt acordate aceste excepţii, cât şi natura acestor excepţii. Dobânditorul trebuie să contabilizeze aceste elemente prin aplicarea dispoziţiilor de la punctele 22-31, ceea ce va avea drept rezultat faptul că unele elemente sunt:

(a) recunoscute fie prin aplicarea unor condiţii de recunoaştere suplimentare faţă de cele de la punctele 11 şi 12 sau prin aplicarea dispoziţiilor din alte IFRS-uri, cu rezultate care se deosebesc de cele obţinute prin aplicarea principiului şi condiţiilor de recunoaştere.

(b) evaluate la o altă valoare decât valorile lor juste de la data achiziţiei.

▼M12

Excepție de la principiul de recunoaștere

Datorii contingente

22. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* definește o datorie contingentă drept:

(a) o obligație potențială apărută ca urmare a unor evenimente trecute și a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate; fie

(b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută deoarece:

(i) este improbabil că pentru decontarea acestei obligații vor fi necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice; fie

(ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de fiabil.

23. Dispozițiile din IAS 37 nu se aplică pentru determinarea datoriilor contingente care trebuie recunoscute la data achiziției. În schimb, dobânditorul trebuie să recunoască la data achiziției o datorie contingentă asumată într-o combinare de întreprinderi dacă este o obligație curentă care rezultă din evenimente trecute, iar valoarea sa justă poate fi evaluată fiabil. Prin urmare, contrar prevederilor IAS 37, dobânditorul recunoaște o datorie contingentă asumată într-o combinare de întreprinderi la data achiziției, chiar dacă nu este probabil ca pentru decontarea obligației să fie necesară o ieșire de resurse care să încorporeze beneficii economice. Punctul 56 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a datoriilor contingente.

Excepții de la principiile de recunoaștere și evaluare

Impozitul pe profit

24. Dobânditorul trebuie să recunoască și să evalueze un activ sau o datorie cu impozit amânat care rezultă din activele dobândite și din datoriile asumate într-o combinare de întreprinderi, în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.

25. Dobânditorul trebuie să contabilizeze efectele fiscale potențiale ale diferențelor temporale și ale reportărilor unei entități dobândite care există la data achiziției sau care apar ca urmare a achiziției în conformitate cu IAS 12.

Beneficiile angajaților

26. Dobânditorul trebuie să recunoască și să evalueze o datorie (sau un activ, dacă există) aferentă acordurilor entității dobândite privind beneficiile angajaților, în conformitate cu IAS 19 *Beneficiile angajaților*.

Active de compensație

27. Vânzătorul dintr-o combinare de întreprinderi poate oferi prin contract dobânditorului o compensație pentru rezultatul unei contingențe sau al unei incertitudini aferente total sau parțial unui anumit activ sau unei anumite datorii. De exemplu, vânzătorul poate oferi o compensație dobânditorului pentru pierderile care depășesc o anumită valoare aferente unei datorii care rezultă dintr-o anumită contingență; cu alte cuvinte, vânzătorul va garanta faptul că datoria dobânditorului nu va depăși o anumită valoare. Ca urmare, dobânditorul obține un activ de compensație. Dobânditorul trebuie să recunoască un activ de compensație în același timp în care recunoaște elementul compensat,

▼M12

evaluat pe aceeași bază ca și elementul compensat, în funcție de necesitatea constituirii unui provizion pentru depreciere pentru sumele care nu pot fi colectate. Prin urmare, dacă compensația este legată de un activ sau de o datorie recunoscut(ă) la data achiziției și evaluat(ă) la valoarea sa justă de la data achiziției, dobânditorul trebuie să recunoască activul de compensație la data achiziției evaluat la valoarea sa justă de la data achiziției. Pentru un activ de compensație evaluat la valoarea justă, efectele incertitudinii în privința fluxurilor de trezorerie din motive de colectabilitate sunt incluse în evaluarea valorii juste, nefiind necesar un provizion separat pentru depreciere (punctul B41 furnizează îndrumări de aplicare aferente).

28. În unele cazuri, compensația poate fi legată de un activ sau de o datorie care reprezintă o excepție de la principiile de recunoaștere și evaluare. De exemplu, o compensație poate fi legată de o datorie contingentă care nu este recunoscută la data achiziției deoarece valoarea sa justă nu poate fi evaluată fiabil la acea dată. Alternativ, o compensație poate fi legată de un activ sau de o datorie care rezultă, de exemplu, dintr-un beneficiu al angajaților care este evaluat pe o bază diferită de cea a valorii juste de la data achiziției. În aceste cazuri, activul de compensație trebuie recunoscut și evaluat prin utilizarea unor ipoteze conforme cu cele utilizate pentru evaluarea elementului de compensație, sub rezerva evaluării de către conducere a colectabilității activului de compensație și a oricăror limite contractuale asupra valorii compensate. Punctul 57 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a unui activ de compensație.

Excepții de la principiul de evaluare

Drepturi redobândite

29. Dobânditorul trebuie să evalueze valoarea unui drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală pe baza duratei contractuale rămase din contractul aferent, indiferent dacă participanții de pe piață ar lua sau nu în considerare potențiale reînnoiri contractuale la determinarea valorii sale juste. Punctele B35 și B36 oferă îndrumări de aplicare aferente.

Prime cu plata pe bază de acțiuni

30. Dobânditorul trebuie să evalueze un instrument de capitaluri proprii sau o datorie aferent(ă) înlocuirii unor prime cu plata pe bază de acțiuni ale entității dobândite cu prime cu plata pe bază de acțiuni aparținând dobânditorului, în conformitate cu metoda din IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*. (Prezentul IFRS se referă la rezultatul acestei metode prin termenul de „evaluare de piață” a primei).

Active deținute în vederea vânzării

31. Dobânditorul trebuie să evalueze un activ imobilizat dobândit (sau grup destinat cedării) care este clasificat drept deținut în vederea vânzării la data achiziției, în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, la valoarea justă minus costurile de vânzare, în conformitate cu punctele 15-18 din acel IFRS.

▼M12

Recunoașterea și evaluarea fondului comercial sau a unui câștig obținut în urma unei cumpărări în condiții avantajoase

32. Dobânditorul trebuie să recunoască fondul comercial la data achiziției, evaluat drept valoarea cu care suma de la litera (a) depășește suma de la litera (b) de mai jos:

(a) totalul dintre:

(i) contravaloarea transferată evaluată în conformitate cu prezentul IFRS, care prevede în general utilizarea valorii juste de la data achiziției (a se vedea punctul 37);

(ii) valoarea oricăror interese care nu controlează deținute în entitatea dobândită, evaluate în conformitate cu prezentul IFRS; și

(iii) într-o combinare de întreprinderi realizată în etape (a se vedea punctele 41 și 42), valoarea justă de la data achiziției a *participației în capitalurile proprii* deținute anterior de către dobânditor în entitatea dobândită.

(b) valorile nete de la data achiziției ale activelor identificabile dobândite și datoriilor asumate evaluate în conformitate cu prezentul IFRS.

33. Într-o combinare de întreprinderi în care dobânditorul și entitatea dobândită (sau foștii săi proprietari) schimbă numai participații în capitalurile proprii, este posibil ca valoarea justă la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale entității dobândite să poată fi evaluată mai fiabil decât valoarea justă de la data achiziției participațiilor în capitalurile proprii ale dobânditorului. În acest caz, dobânditorul trebuie să determine valoarea fondului comercial prin utilizarea valorii juste la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale entității dobândite, în locul valorii juste la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii transferate. Pentru a determina valoarea fondului comercial dintr-o combinare de întreprinderi în care nu se transferă nicio contravaloare, dobânditorul trebuie să utilizeze valoarea justă la data achiziției a participației dobânditorului în entitatea dobândită, determinată prin utilizarea unei tehnici de evaluare în locul valorii juste de la data achiziției a contravalorii transferate [punctul 32 litera (a) subpunctul (i)]. Punctele B46-B49 oferă îndrumări de aplicare aferente.

Cumpărări în condiții avantajoase

34. Ocazional, un dobânditor va efectua o cumpărare în condiții avantajoase, care reprezintă o combinare de întreprinderi în care valoarea de la punctul 32 litera (b) este mai mare decât suma valorilor specificate la punctul 32 litera (a). Dacă surplusul rămâne și după aplicarea dispozițiilor de la punctul 36, dobânditorul trebuie să recunoască câștigul rezultat în profit sau pierdere la data achiziției. Acest câștig trebuie atribuit dobânditorului.

35. O cumpărare în condiții avantajoase poate avea loc, de exemplu, în cadrul unei combinări de întreprinderi care constituie o vânzare forțată în care vânzătorul acționează sub efectul unei constrângeri. Totuși, excepțiile de recunoaștere sau de evaluare pentru anumite elemente prezentate la punctele 22-31 pot de asemenea avea drept rezultat recunoașterea unui câștig (sau o modificare a valorii unui câștig recunoscut) în cadrul unei cumpărări în condiții avantajoase.

▼**M12**

36. Înainte de recunoașterea unui câștig dintr-o cumpărare în condiții avantajoase, dobânditorul trebuie să reevalueze identificarea corectă a tuturor activelor dobândite și a tuturor datoriilor asumate și trebuie să recunoască orice active sau datorii suplimentare identificate în cadrul acestei revizuiri. Dobânditorul trebuie să revizuiască apoi procedurile utilizate pentru evaluarea valorilor care prezentul IFRS dispune să fie recunoscute la data achiziției pentru toate elementele următoare:

(a) activele identificabile dobândite și datoriile asumate;

(b) interesele care nu controlează deținute în entitatea dobândită, dacă există;

(c) în cazul unei combinări de întreprinderi realizate în etape, participația deținută anterior de dobânditor în capitalurile proprii ale entității dobândite; și

(d) contravaloarea transferată.

Obiectivul revizuirii este acela de a se asigura că evaluările reflectă corespunzător luarea în considerare a tuturor informațiilor disponibile la data achiziției.

Contravaloarea transferată

37. Contravaloarea transferată în cadrul unei combinări de întreprinderi trebuie evaluată la valoarea justă, care trebuie calculată drept suma valorilor juste la data achiziției ale activelor transferate de dobânditor, ale datoriilor suportate de dobânditor față de foștii proprietari ai entității dobândite și ale participațiilor în capitalurile proprii emise de dobânditor. (Cu toate acestea, orice parte din primele dobânditorului cu plata pe bază de acțiuni schimbate cu primele deținute de angajații entității dobândite, care este inclusă în contravaloarea transferată în cadrul combinării de întreprinderi, trebuie evaluată mai degrabă în conformitate cu punctul 30 decât la valoarea justă). Exemplele de posibile forme ale contravalorii cuprind numerar, alte active, o întreprindere sau o filială a dobânditorului, *contravaloarea contingentă*, instrumente de capitaluri proprii ordinare sau preferențiale, opțiuni, warrante și participațiile membrilor *entităților mutuale*.

38. Contravaloarea transferată poate cuprinde active sau datorii ale dobânditorului care au valori contabile diferite de valorile lor juste la data achiziției (de exemplu, active nemonetare sau o întreprindere a dobânditorului). În acest caz, dobânditorul trebuie să reevalueze activele sau datoriile transferate la valorile lor juste de la data achiziției și să recunoască câștigurile sau pierderile rezultate, dacă este cazul, în profit sau pierdere. Totuși, activele sau datoriile transferate rămân uneori în cadrul entității combinate după încheierea combinării de întreprinderi (de exemplu, din cauză că activele sau datoriile au fost transferate mai degrabă dobânditorului decât foștilor proprietari), iar dobânditorul păstrează, prin urmare, controlul asupra acestora. În acest caz, dobânditorul trebuie să evalueze acele active și datorii la valorile lor contabile imediat înainte de data achiziției și nu trebuie să recunoască un câștig sau o pierdere în profit sau pierdere pentru activele sau datoriile pe care le controlează atât înainte, cât și după combinarea de întreprinderi.

Contravaloarea contingentă

39. Contravaloarea pe care o transferă dobânditorul în schimbul entității dobândite cuprinde orice activ sau datorie care rezultă dintr-un angajament cu contravaloare contingentă (a se vedea punctul 37). Dobânditorul trebuie să recunoască valoarea justă a contravalorii contingente de la data achiziției ca parte a contravalorii transferate în schimbul entității dobândite.

▼M12

40. Dobânditorul trebuie să clasifice o obligație de a plăti contravaloarea contingentă drept datorie sau capitaluri proprii, pe baza definiției unui instrument de capitaluri proprii și a unei datorii financiare de la punctul 11 din IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* sau din alte IFRS-uri aplicabile. Dobânditorul trebuie să clasifice ca activ un drept la restituirea contravalorii transferate anterior, dacă sunt îndeplinite anumite condiții. Punctul 58 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a contravalorii contingente.

Îndrumări suplimentare privind aplicarea metodei achiziției pentru anumite tipuri de combinări de întreprinderi

O combinare de întreprinderi realizată în etape

41. Uneori, un dobânditor obține controlul asupra unei entități dobândite în care deținea o participație în capitalurile proprii imediat înainte de data achiziției. De exemplu, la 31 decembrie 20X1, Entitatea A deține un interes care nu controlează de 35 % în capitalurile proprii ale Entității B. La acea dată, Entitatea A cumpără încă 40 % din participația în Entitatea B, ceea ce îi dă drept de control asupra Entității B. Prezentul IFRS numește o astfel de tranzacție o combinare de întreprinderi realizată în etape, denumită uneori și achiziție în etape.

42. Într-o combinare de întreprinderi realizată în etape, dobânditorul trebuie să-și reevalueze participația deținută anterior în capitalurile proprii ale entității dobândite la valoarea justă de la data achiziției și să recunoască câștigul sau pierderea rezultată, dacă există, în profit sau pierdere. În perioadele anterioare de raportare, dobânditorul poate să fi recunoscut în alte elemente ale rezultatului global modificările valorii participației sale în capitalurile proprii ale entității dobândite (de exemplu, deoarece investiția a fost clasificată drept deținută în vederea vânzării). În acest caz, valoarea care a fost recunoscută în alte elemente ale rezultatului global trebuie recunoscută pe aceeași bază care s-ar impune dacă dobânditorul ar fi cedat direct participația deținută anterior în capitaluri proprii.

O combinare de întreprinderi realizată fără transferul unei contravalori

43. Un dobânditor obține uneori controlul asupra unei entități dobândite fără a transfera o contravaloare. Metoda achiziției pentru contabilizarea unei combinări de întreprinderi se aplică acestor combinări. Astfel de cazuri includ:

(a) Entitatea dobândită răscumpără un număr suficient din propriile sale acțiuni pentru ca un investitor existent (dobânditorul) să obțină controlul.

(b) Expiră drepturile minoritare de veto care au împiedicat anterior dobânditorul să controleze entitatea dobândită în care dobânditorul deținea majoritatea drepturilor de vot.

(c) Dobânditorul și entitatea dobândită convin să-și combine întreprinderile numai prin contract. Dobânditorul nu transferă nicio contravaloare în schimbul controlului asupra unei entități dobândite și nu deține nicio participație în capitalurile proprii ale entității dobândite, nici la data achiziției, nici anterior acestei date. Exemplele de combinări de întreprinderi realizate numai prin contract cuprind unirea a două întreprinderi printr-un angajament de tip stapling sau formarea unei corporații cu dublă cotare la bursă.

▼M12

44. Într-o combinare de întreprinderi realizată numai prin contract, dobânditorul trebuie să atribuie proprietarilor entității dobândite valoarea activelor nete ale entității dobândite recunoscută în conformitate cu prezentul IFRS. Cu alte cuvinte, participațiile în capitalurile proprii ale entității dobândite deținute de alte părți în afara dobânditorului constituie interese care nu controlează în situațiile financiare de după combinare ale dobânditorului, chiar dacă rezultatul este că toate participațiile în capitalurile proprii ale entității dobândite sunt atribuite intereselor care nu controlează.

Perioada de evaluare

45. În cazul în care contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi este incompletă la sfârșitul perioadei de raportare în care are loc combinarea, dobânditorul trebuie să raporteze în situațiile sale financiare valorile provizorii ale elementelor pentru care contabilizarea este incompletă. În perioada de evaluare, dobânditorul trebuie să ajusteze retroactiv valorile provizorii recunoscute la data achiziției, pentru a reflecta noile informații obținute în legătură cu faptele și împrejurările care au existat la data achiziției și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi afectat evaluarea valorilor recunoscute la acea dată. În perioada de evaluare, dobânditorul trebuie să recunoască de asemenea activele sau datoriile suplimentare, dacă se obțin noi informații despre fapte și împrejurări existente la data achiziției și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi avut drept rezultat recunoașterea acelor active și datorii la acea dată. Perioada de evaluare se termină imediat după ce dobânditorul primește informațiile pe care le căuta în legătură cu faptele și împrejurările care au existat la data achiziției sau atunci când află că nu se mai pot obține alte informații. Totuși, perioada de evaluare nu trebuie să depășească un an de la data achiziției.

46. Perioada de evaluare este perioada de după data achiziției în timpul căreia dobânditorul poate ajusta valorile provizorii recunoscute pentru o combinare de întreprinderi. Perioada de evaluare oferă dobânditorului suficient timp pentru a obține informațiile necesare pentru identificarea și evaluarea următoarelor elemente la data achiziției, în conformitate cu dispozițiile prezentului IFRS:

(a) activele identificabile achiziționate, datoriile asumate și orice interese care nu controlează deținute în entitatea dobândită;

(b) contravaloarea transferată pentru entitatea dobândită (sau cealaltă valoare utilizată la evaluarea fondului comercial);

(c) în cazul unei combinări de întreprinderi realizată în etape, participația deținută anterior de dobânditor în capitalurile proprii ale entității dobândite; și

(d) fondul comercial rezultat sau câștigul dintr-o cumpărare în condiții avantajoase.

47. Dobânditorul trebuie să ia în considerare toți factorii pertinenți atunci când stabilește dacă informațiile obținute după data achiziției ar trebui să aibă drept rezultat o ajustare a valorilor provizorii recunoscute sau dacă acele informații rezultă din evenimente care au avut lor după data achiziției. Factorii pertinenți cuprind data la care se obțin informațiile suplimentare și posibilitatea ca dobânditorul să identifice un motiv de modificare a valorilor provizorii. Informațiile obținute imediat după data achiziției au o probabilitate mai mare să reflecte condițiile existente la data achiziției, în comparație cu informațiile

▼M12

obținute cu câteva luni mai târziu. De exemplu, în afară de cazul în care intervine un eveniment care i-a modificat valoarea justă și care poate fi identificat, vânzarea unui activ către un terț la scurt timp după data de achiziție pentru o sumă semnificativ diferită față de valoarea sa justă provizorie determinată la acea dată indică probabil o eroare în valoarea provizorie.

48. Dobânditorul recunoaște o creștere (descreștere) a valorii provizorii recunoscute pentru un activ (datorie) identificabil(ă) prin intermediul unei descreșteri (creșteri) a fondului comercial. Totuși, noile informații obținute în perioada de evaluare pot avea uneori drept rezultat o ajustare a valorii provizorii a mai multor active sau datorii. De exemplu, dobânditorul și-ar fi putut asuma o datorie pentru a plăti daunele provocate de un accident produs la una dintre instalațiile entității dobândite, care sunt acoperite parțial sau total de polița de asigurare de răspundere a entității dobândite. Dacă dobânditorul obține informații noi în perioada de evaluare privind valoarea justă la data achiziției a acelei datorii, ajustarea fondului comercial care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru datorie ar fi compensată (parțial sau total) printr-o ajustare corespunzătoare a fondului comercial care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru pretenție, de primit de la asigurător.

49. În perioada de evaluare, dobânditorul trebuie să recunoască ajustările valorilor provizorii ca și cum contabilizarea combinării de întreprinderi ar fi fost finalizată la data achiziției. Astfel, dobânditorul trebuie să revizuiască informațiile comparative pentru perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare după necesități, inclusiv efectuarea oricărei modificări a amortizării sau a altor efecte ale veniturilor recunoscute la finalizarea contabilizării inițiale.

50. După încheierea perioadei de evaluare, dobânditorul trebuie să revizuiască contabilizarea unei combinări de întreprinderi numai pentru a corecta o eroare în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

Determinarea elementelor care fac parte dintr-o tranzacție de combinare de întreprinderi

51. Dobânditorul și entitatea dobândită pot avea o relație sau un alt angajament pre-existent înainte de a începe negocierile pentru combinarea de întreprinderi sau ar putea încheia un angajament în timpul negocierilor separat de combinarea de întreprinderi. În ambele situații, dobânditorul trebuie să identifice orice valori care nu fac parte din schimbul dintre dobânditor și entitatea dobândită (sau foștii săi proprietari) în cadrul unei combinări de întreprinderi, adică valorile care nu fac parte din schimbul pentru entitatea dobândită. Dobânditorul trebuie să recunoască, în cadrul aplicării metodei achiziției, numai contravaloarea transferată pentru entitatea dobândită și activele dobândite și datoriile asumate în cadrul schimbului pentru entitatea dobândită. Tranzacțiile separate vor fi contabilizate în conformitate cu IFRS-urile relevante.

▼M12

52. Este posibil ca o tranzacție încheiată înainte de combinare de dobânditor sau în numele acestuia sau, în principal, în beneficiul dobânditorului sau al entității combinate, mai degrabă decât în principal în beneficiul entității dobândite (sau al foștilor săi proprietari), să fie o tranzacție separată. Următoarele exemple prezintă tranzacții separate care nu trebuie incluse în aplicarea metodei achiziției:

(a) o tranzacție care, de fapt, lichidează relații pre-existente între dobânditor și entitatea dobândită;

(b) o tranzacție prin care se remunerează angajații sau foștii proprietari ai entității dobândite pentru servicii viitoare; și

(c) o tranzacție prin care se rambursează entității dobândite sau foștilor săi proprietari plata costurilor suportate de dobânditor cu ocazia achiziției.

Punctele B50-B62 oferă îndrumări de aplicare aferente.

Costurile aferente achiziției

53. Costurile aferente achiziției sunt costurile pe care le suportă dobânditorul pentru realizarea unei combinări de întreprinderi. Aceste costuri cuprind onorariile intermediarului; onorariile de consiliere, juridice, contabile, de evaluare și alte onorarii profesionale sau de consultanță; costurile administrative generale, inclusiv costurile de menținere a unui departament intern de achiziții; și costurile de înregistrare și de emitere a titlurilor de creanță și a acțiunilor. Dobânditorul trebuie să contabilizeze costurile aferente achiziției drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile și sunt prestate serviciile, cu o singură excepție. Costurile de emitere a titlurilor de creanță și a acțiunilor trebuie recunoscute în conformitate cu IAS 32 și IAS 39.

EVALUAREA ȘI CONTABILIZAREA ULTERIOARĂ

54. În general, un dobânditor trebuie să evalueze și să contabilizeze ulterior activele dobândite, datoriile asumate sau suportate și instrumentele de capitaluri proprii emise într-o combinare de întreprinderi în conformitate cu alte IFRS-uri aplicabile pentru acele elemente, în funcție de natura lor. Cu toate acestea, prezentul IFRS oferă îndrumări privind evaluarea și contabilizarea ulterioară a următoarelor active dobândite, datorii asumate sau suportate și instrumente de capitaluri proprii emise într-o combinare de întreprinderi:

(a) drepturi redobândite;

(b) datorii contingente recunoscute la data achiziției;

(c) active de compensație; și

(d) contravaloarea contingentă.

Punctul B63 furnizează îndrumări de aplicare aferente.

Drepturi redobândite

55. Un drept redobândit recunoscut drept imobilizare necorporală trebuie amortizat pe perioada contractuală rămasă din contractul prin care a fost acordat dreptul. Un dobânditor care vinde ulterior un drept redobândit către un terț trebuie să includă valoarea contabilă a imobilizării necorporale în determinarea câștigului sau pierderii din vânzare.

▼M12

Datorii contingente

56. După recunoașterea inițială și până la decontarea, anularea sau expirarea datoriei, dobânditorul trebuie să evalueze o datorie contingentă recunoscută într-o combinare de întreprinderi la cea mai mare valoare dintre:

(a) valoarea care ar fi recunoscută în conformitate cu IAS 37; și

(b) valoarea recunoscută inițial din care se scade, dacă este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18 *Venituri*.

Această dispoziție nu se aplică contractelor contabilizate în conformitate cu IAS 39.

Active de compensație

57. La finalul fiecărei perioade de raportare ulterioare, dobânditorul trebuie să evalueze un activ de compensație care a fost recunoscut la data achiziției pe aceeași bază ca activul sau datoria compensat(ă), sub rezerva oricăror limitări contractuale ale valorii sale și, pentru un activ de compensație care nu este evaluat ulterior la valoarea sa justă, sub rezerva evaluării de către conducere a colectabilității activului de compensație. Dobânditorul trebuie să derecunoască activul de compensație doar atunci când colectează activul, când îl vinde sau când pierde în alt fel dreptul asupra acestuia.

Contravaloarea contingentă

58. Unele modificări ale valorii juste ale contravalorii contingente pe care o recunoaște dobânditorul după data achiziției pot fi rezultatul informațiilor suplimentare pe care le-a obținut dobânditorul după acea dată în legătură cu fapte și împrejurări care au existat la data achiziției. Astfel de modificări constituie ajustări din perioada de evaluare, în conformitate cu punctele 45-49. Cu toate acestea, modificările care rezultă din evenimente care au loc după data achiziției, cum ar fi atingerea unei ținte privind câștigurile, atingerea unui preț specificat pe acțiune sau atingerea unui reper semnificativ într-un proiect de cercetare și dezvoltare, nu constituie ajustări din perioada de evaluare. Dobânditorul trebuie să contabilizeze modificările valorii juste a contravalorii contingente care nu reprezintă ajustări din perioada de evaluare, după cum urmează:

(a) Contravaloarea contingentă clasificată drept capitaluri proprii nu trebuie reevaluată, iar decontarea sa ulterioară trebuie contabilizată în capitalurile proprii.

(b) Contravaloarea contingentă clasificată drept un activ sau o datorie care:

(i) este un instrument financiar și intră sub incidența IAS 39 trebuie evaluată la valoarea justă, orice câștig sau pierdere fiind recunoscut(ă) fie în profit sau pierdere, fie în alte elemente ale rezultatului global, în conformitate cu respectivul IFRS.

(ii) nu intră sub incidența IAS 39 trebuie contabilizată în conformitate cu IAS 37 sau cu alte IFRS-uri, după caz.

INFORMAȚII DE FURNIZAT

59. Dobânditorul trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor lor financiare să evalueze natura și efectul financiar al unei combinări de întreprinderi care are loc:

(a) în timpul perioadei curente de raportare; fie

▼M12

(b) după finalul perioadei de raportare, dar înainte să se autorizeze publicarea situațiilor financiare.

60. Pentru a realiza obiectivul de la punctul 59, dobânditorul trebuie să prezinte informațiile specificate la punctele B64-B66.

61. Dobânditorul trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor lor financiare să evalueze efectele financiare ale ajustărilor recunoscute în decursul perioadei curente de raportare, aferente combinărilor de întreprinderi care au avut loc în perioada curentă de raportare sau în perioadele de raportare anterioare.

62. Pentru a realiza obiectivul de la punctul 61, dobânditorul trebuie să prezinte informațiile specificate la punctul B67.

63. Dacă informațiile specifice prevăzute de prezentul IFRS sau de alte IFRS-uri nu corespund obiectivelor stabilite la punctele 59 și 61, dobânditorul trebuie să prezinte toate informațiile suplimentare necesare în vederea atingerii acestor obiective.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

Data intrării în vigoare

64. Prezentul IFRS trebuie aplicat retroactiv combinărilor de întreprinderi pentru care data achiziției este la sau după începutul primei perioade anuale de raportare care începe la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Cu toate acestea, prezentul IFRS trebuie aplicat numai la începutul unei perioade anuale de raportare care începe la 30 iunie 2007 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS înainte de 1 iulie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) în același timp.

Tranziție

65. Activele și datoriile care rezultă din combinări de întreprinderi ale căror date de achiziție au precedat data de aplicare a prezentului IFRS nu trebuie ajustate la aplicarea prezentului IFRS.

66. O entitate, cum ar fi o entitate mutuală, care nu a aplicat încă IFRS 3 și care a avut una sau mai multe combinări de întreprinderi care au fost contabilizate prin utilizarea metodei achiziției trebuie să aplice prevederile tranzitorii de la punctele B68 și B69.

Impozitul pe profit

67. Pentru combinările de întreprinderi la care data achiziției a fost anterioară datei de aplicare a prezentului IFRS, dobânditorul trebuie să aplice prospectiv dispozițiile de la punctul 68 din IAS 12, modificat prin prezentul IFRS. Aceasta înseamnă că dobânditorul nu trebuie să ajusteze contabilizarea combinărilor anterioare de întreprinderi pentru modificările recunoscute anterior ale creanțelor recunoscute privind impozitul amânat. Cu toate acestea, de la data aplicării prezentului IFRS, dobânditorul trebuie să recunoască, ca o ajustare a profitului sau pierderii (sau, dacă IAS 12 prevede acest lucru, în afara profitului sau pierderii), modificările creanțelor recunoscute privind impozit amânat.

RETRAGEREA IFRS 3 (2004)

68. Prezentul IFRS înlocuiește IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (publicat în 2004).

▼**M12**

Anexa A

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

entitate dobândită	Întreprinderea sau întreprinderile asupra cărora **dobânditorul** obține controlul într-o **combinare de întreprinderi**.
dobânditor	Entitatea care obține controlul asupra **entității dobândite**.
data achiziției	Data la care **dobânditorul** obține controlul asupra **entității dobândite**.
întreprindere	Un set de active și activități integrate care poate fi condus și administrat în scopul furnizării unei rentabilități sub formă de dividende, costuri scăzute sau alte beneficii economice direct către investitori sau alți proprietari, membri sau participanți.
combinare de întreprinderi	O tranzacție sau un alt eveniment prin care un **dobânditor** obține controlul asupra uneia sau mai multor **întreprinderi**. Tranzacțiile numite uneori „fuziuni reale” sau „fuziuni între entități egale” sunt, de asemenea, **combinări de întreprinderi**, conform utilizării acestui termen în prezentul IFRS.
contravaloare contingentă	De obicei, o obligație a **dobânditorului** de a transfera active suplimentare sau **participații în capitalurile proprii** către foștii proprietari ai unei **entități dobândite** ca parte a schimbului pentru **controlul entității dobândite** dacă au loc evenimente viitoare specificate sau sunt respectate anumite condiții. Cu toate acestea, contravaloarea contingentă poate conferi de asemenea **dobânditorului** dreptul la restituirea contravalorii transferate anterior, dacă sunt îndeplinite condițiile specificate.
control	Autoritatea de a guverna politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile ei.
participații în capitalurile proprii	În sensul prezentului IFRS, termenul de *participații în capitalurile proprii* este folosit în general pentru a desemna participațiile în capitalurile proprii ale entităților deținute de investitori și participațiile proprietarilor, membrilor sau participanților la **entitățile mutuale**.
valoare justă	Valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.
fond comercial	Un activ care reprezintă beneficii economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o **combinare de întreprinderi** care nu sunt identificate individual și recunoscute separat.

▼**M12**

identificabil Un activ este *identificabil* dacă fie:

(a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate şi vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licenţă, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un contract, activ identificabil sau datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenţionează sau nu să facă acest lucru; fie

(b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii.

imobilizare necorporală Un activ nemonetar identificabil fără fond material.

entitate mutuală O entitate, alta decât o entitate deţinută de investitori, care oferă dividende, costuri mai scăzute sau alte beneficii economice direct către **proprietarii**, membrii sau participanţii săi. De exemplu, o societate mutuală de asigurare, o cooperativă de credit şi o entitate cooperativă sunt toate entităţi mutuale.

interese minoritare Capitalurile proprii într-o filială care nu se pot atribui, direct sau indirect, unei societăţi-mamă.

proprietari În sensul prezentului IFRS, termenul de *proprietari* este folosit în general pentru a cuprinde deţinătorii de **participaţii în capitalurile proprii** ale entităţilor deţinute de investitori şi proprietarii, membrii sau participanţii la **entităţile mutuale**.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

COMBINĂRI DE ÎNTREPRINDERI ÎNTRE ENTITĂŢI AFLATE SUB CONTROL COMUN [APLICAREA PUNCTULUI 2 LITERA (C)]

B1 Prezentul IFRS nu se aplică unei combinări de întreprinderi între entităţi sau întreprinderi aflate sub control comun. O combinare de întreprinderi care implică entităţi sau întreprinderi aflate sub control comun reprezintă o combinare de întreprinderi în care toate entităţile sau întreprinderile ce participă la combinare sunt controlate în ultimă instanţă de aceeaşi parte sau de aceleaşi părţi atât înainte, cât şi după combinare, iar controlul respectiv nu este tranzitoriu.

B2 Se consideră că un grup de indivizi controlează o entitate atunci când, ca urmare a unor prevederi contractuale, aceşti indivizi deţin în mod colectiv autoritatea de a guverna politicile financiare şi de exploatare ale entităţii respective în vederea obţinerii de beneficii din activităţile acesteia. Prin urmare, o combinare de întreprinderi nu intră sub incidenţa prezentului IFRS atunci când acelaşi grup de indivizi deţine în mod colectiv, ca urmare a unor prevederi contractuale, autoritatea absolută de a guverna politicile financiare şi de exploatare ale fiecăreia dintre entităţile care participă la combinare, în vederea obţinerii de beneficii din activităţile acestora, iar această autoritate colectivă absolută nu este tranzitorie.

▼**M12**

B3 O entitate poate fi controlată de un individ sau de un grup de indivizi care acționează împreună în temeiul unor prevederi contractuale, iar acest individ sau grup de indivizi poate să nu intre sub incidența dispozițiilor de raportare financiară ale IFRS-urilor. Prin urmare, nu este necesar ca anumite entități care se combină să fie incluse în aceleași situații financiare consolidate pentru ca o combinare de întreprinderi să fie considerată drept combinare între entități aflate sub control comun.

B4 Valoarea intereselor care nu controlează deținute în fiecare dintre entitățile care participă la combinare înainte și după ce are loc combinarea nu are relevanță pentru stabilirea faptului dacă respectiva combinare implică entități aflate sub control comun. În mod similar, faptul că una dintre entitățile care participă la combinare este o filială ce a fost exclusă din situațiile financiare consolidate nu are relevanță pentru stabilirea faptului dacă respectiva combinare implică entități aflate sub control comun.

IDENTIFICAREA UNEI COMBINĂRI DE ÎNTREPRINDERI (APLICAREA PUNCTULUI 3)

B5 Prezentul IFRS definește o combinare de întreprinderi sau un alt eveniment prin care dobânditorul obține controlul asupra uneia sau mai multor întreprinderi. Un dobânditor ar putea obține controlul asupra unei entități dobândite prin mai multe modalități, de exemplu:

(a) prin transferarea de numerar, echivalente de numerar sau alte active (inclusiv active nete care constituie o întreprindere);

(b) prin suportarea unor datorii;

(c) prin emiterea de participații în capitalurile proprii;

(d) prin furnizarea mai multor tipuri de contravalori; fie

(e) fără a transfera o contravaloare, inclusiv numai prin contract (a se vedea punctul 43).

B6 O combinare de întreprinderi poate fi structurată într-o varietate de moduri, din motive juridice, fiscale sau de altă natură, care cuprind dar care nu se limitează la:

(a) una sau mai multe întreprinderi devin filialele unui dobânditor sau activele nete ale uneia sau mai multor întreprinderi fuzionează legal cu dobânditorul;

(b) o entitate care participă la combinare își transferă activele nete sau proprietarii săi își transferă participațiile în capitalurile proprii către o altă entitate care participă la combinare sau către proprietarii acesteia;

(c) toate entitățile care participă la combinare își transferă activele nete sau proprietarii acestor entități își transferă participațiile în capitalurile proprii către o entitate nou formată (numită uneori tranzacție de rulaj sau de unificare); fie

(d) un grup de foști proprietari ai uneia dintre entitățile care participă la combinare obține controlul asupra entității combinate.

▼**M12**

DEFINIȚIA UNEI ÎNTREPRINDERI (APLICAREA PUNCTULUI 3)

B7 O întreprindere constă în intrări și procese aplicate acestor intrări, care au capacitatea de a genera ieșiri. Deși întreprinderile au de obicei ieșiri, existența ieșirilor nu este obligatorie pentru ca un ansamblu integrat să îndeplinească condițiile unei întreprinderi. Cele trei elemente ale unei întreprinderi sunt definite după cum urmează:

(a) *Intrare:* Orice resursă economică care generează sau care are capacitatea de a genera ieșiri atunci când i se aplică una sau mai multe procese. Exemplele includ active imobilizate (inclusiv imobilizări necorporale sau drepturi de utilizare a activelor imobilizate), proprietatea intelectuală, capacitatea de a obține accesul la materialele sau la drepturile necesare și angajații.

(b) *Proces:* Orice sistem, standard, protocol, convenție sau regulă care, atunci când este aplicat(ă) unei (unor) intrări generează sau are capacitatea de a genera ieșiri. Exemplele includ procese de management strategic, procese de exploatare și procese de gestionare a resurselor. Aceste procese sunt de obicei documentate, dar o mână de lucru cu capacitatea și experiența necesară care să respecte regulile și convențiile poate furniza procesele necesare care pot fi aplicate intrărilor pentru a genera ieșiri. (Contabilitatea, facturarea, statul de plată și alte sisteme administrative nu sunt în mod normal proceduri utilizate pentru generarea de ieșiri).

(c) *Ieșire:* rezultatul intrărilor și proceselor aplicate acelor intrări care furnizează sau care au capacitatea de a furniza o rentabilitate sub formă de dividende, costuri scăzute sau alte beneficii economice direct către investitori sau alți proprietari, membri sau participanți.

B8 Pentru a putea fi condus și gestionat în sensul definit, un ansamblu integrat de activități și active trebuie să aibă două elemente esențiale – intrări și procese aplicate acestor intrări, care sunt sau vor fi utilizate împreună pentru a genera ieșiri. Totuși, o întreprindere nu trebuie să includă toate intrările sau procesele pe care le-a utilizat vânzătorul pentru exploatarea întreprinderii respective dacă participanții de pe piață sunt capabili să dobândească întreprinderea și să continue să producă ieșiri, de exemplu, prin integrarea întreprinderii în propriile lor intrări și procese.

B9 Natura elementelor unei întreprinderi variază în funcție de domeniul de activitate și de structura operațiunilor (activităților) entității, inclusiv de stadiul de dezvoltare a entității. Întreprinderile mai vechi au adesea multe tipuri diferite de intrări, procese și ieșiri, în timp ce noile întreprinderi au adesea mai puține intrări și procese și uneori numai o singură ieșire (produs). Aproape toate întreprinderile au și datorii, dar nu este obligatoriu ca o întreprindere să aibă datorii.

B10 Un ansamblu integrat de activități și active în stadiul de dezvoltare s-ar putea să nu genereze ieșiri. Dacă nu generează ieșiri, dobânditorul ar trebuie să ia în considerare alți factori pentru a stabili dacă ansamblul constituie o întreprindere. Acești factori includ, dar nu se limitează la faptul dacă ansamblul:

(a) a început activitățile principale planificate;

(b) are angajați, proprietate intelectuală și alte intrări și procese care ar putea fi aplicate acelor intrări;

▼**M12**

(c) urmează un plan pentru generarea ieşirilor; şi

(d) va putea obține acces la clienți care vor cumpăra ieşirile.

Nu este necesară prezența tuturor acestor factori pentru ca un anumit ansamblu integrat de activități și active în stadiul de dezvoltare să îndeplinească condițiile unei întreprinderi.

B11 Determinarea măsurii în care un anumit ansamblu de active şi activități constituie o întreprindere ar trebui să se bazeze pe capacitatea unui ansamblu integrat de a fi condus și gestionat ca întreprindere de un participant de pe piață. Astfel, când se evaluează măsura în care un anumit ansamblu constituie o întreprindere, nu este relevant dacă un vânzător a exploatat ansamblul ca pe o întreprindere sau dacă dobânditorul intenționează să exploateze ansamblul ca pe o întreprindere.

B12 În absența unor probe contrarii, trebuie să se considere că un anumit ansamblu de active şi activități care prezintă fond comercial este o întreprindere. Totuși, nu este obligatoriu ca o întreprindere să aibă fond comercial.

IDENTIFICAREA DOBÂNDITORULUI (APLICAREA PUNCTELOR 6 ŞI 7)

B13 Îndrumările din IAS 27 *Situații financiare consolidate şi individuale* trebuie folosite pentru identificarea dobânditorului – entitatea care obține control asupra entității dobândite. În cazul în care s-a produs o combinare de întreprinderi, însă aplicarea îndrumărilor din IAS 27 nu indică clar care dintre entitățile care participă la combinare este dobânditorul, atunci trebuie avuți în vedere factorii de la punctele B14-B18 pentru a stabili acest lucru.

B14 Într-o combinare de întreprinderi care a fost efectuată inițial prin transfer de numerar sau de alte active sau prin suportarea de datorii, dobânditorul este de obicei entitatea care transferă numerarul sau alte active sau care suportă datoriile.

B15 Într-o combinare de întreprinderi realizată inițial printr-un schimb de participații în capitalurile proprii, dobânditorul este de obicei entitatea care emite participații în capitalurile proprii. Cu toate acestea, în unele combinări de întreprinderi, numite de obicei „achiziții inverse”, entitatea emitentă este entitatea dobândită. Punctele B19-B27 furnizează îndrumări privind contabilizarea achizițiilor inverse. Alți factori și alte circumstanțe pertinente trebuie să fie luate în considerare la identificarea dobânditorului dintr-o combinare de întreprinderi efectuată prin schimbul de participații în capitalurile proprii, inclusiv:

(a) *drepturile de vot relative din entitatea care rezultă în urma combinării de întreprinderi* – Dobânditorul este de obicei entitatea participantă la combinare ai cărei proprietari, ca grup, păstrează sau primesc cea mai mare parte a drepturilor de vot din entitatea rezultată în urma combinării. La stabilirea grupului de proprietari care păstrează sau primește cea mai mare parte a drepturilor de vot, o entitate trebuie să ia în considerare existența oricăror angajamente și opțiuni, warrante sau titluri de valori convertibile neobișnuite sau speciale privind voturile.

(b) *existența unor drepturi minoritare de vot în entitatea care rezultă în urma combinării dacă nu există alt proprietar sau grup organizat de proprietari care să aibă drepturi de vot semnificative* – Dobânditorul este de obicei entitatea participantă la combinare al cărei unic proprietar sau grup organizat de proprietari deține cea mai mare parte de drepturi minoritare de vot din entitatea care rezultă în urma combinării.

▼**M12**

(c) *alcătuirea organului de conducere al entității care rezultă în urma combinării* – Dobânditorul este de obicei entitatea participantă la combinare ai cărei proprietari au capacitatea de a alege sau numi ori de a elimina majoritatea membrilor organului de conducere al entității care rezultă în urma combinării.

(d) *alcătuirea conducerii superioare a entității care rezultă în urma combinării* – Dobânditorul este de obicei entitatea participantă la combinare a cărei (fostă) conducere domină conducerea entității care rezultă în urma combinării.

(e) *termenii schimbului de participații în capitalurile proprii* – Dobânditorul este de obicei entitatea participantă la combinare care plătește o primă peste valoarea justă de dinainte de combinare a participațiilor în capitalurile proprii ale celeilalte sau celorlalte entități care participă la combinare.

B16 Dobânditorul este de obicei entitatea participantă la combinare a cărei dimensiune relativă (evaluată, de exemplu, ca active, venituri sau profit) este în mod semnificativ mai mare decât cea a celeilalte sau celorlalte entități care participă la combinare.

B17 Într-o combinare de întreprinderi care implică mai mult de două entități, stabilirea dobânditorului trebuie să ia de asemenea în considerare, printre altele, care entitate participantă la combinare a inițiat combinarea, precum și dimensiunea relativă a entităților care participă la combinare.

B18 O entitate nou formată pentru efectuarea unei combinări de întreprinderi nu este în mod necesar dobânditorul. Atunci când se înființează o entitate nouă care emite participații în capitaluri proprii pentru realizarea unei combinări de întreprinderi, una dintre entitățile care participă la combinare, existentă înainte de combinare, va fi identificată drept dobânditor prin aplicarea îndrumărilor de la punctele B13-B17. Din contră, o entitate nouă care transferă numerar sau alte active sau care suportă datorii drept contravaloare poate constitui dobânditorul.

ACHIZIȚII INVERSE

B19 O achiziție inversă are loc atunci când entitatea care emite titluri de valori (dobânditorul, în termeni legali) este identificată drept entitate dobândită în termeni contabili, pe baza îndrumărilor de la punctele B13-B18. Entitatea ale cărei participații în capitalurile proprii sunt dobândite (entitatea dobândită, în termeni legali) trebuie să fie dobânditorul în sens contabil pentru ca tranzacția să fie considerată o achiziție inversă. De exemplu, uneori achizițiile inverse au loc atunci când o entitate operațională privată dorește să devină o entitate publică, dar nu dorește să-și înregistreze acțiunile de participare. Pentru realizarea acestui lucru, entitatea privată va conveni ca o entitate de interes public să dobândească participațiile sale în capitalurile proprii în schimbul participațiilor în capitalurile proprii ale entității de interes public. În acest exemplu, entitatea publică este **dobânditorul în termeni legali** deoarece a emis participațiile sale în capitalurile proprii, iar entitatea privată este **entitatea dobândită în termeni legali** deoarece participațiile sale în capitalurile proprii au fost dobândite. Cu toate acestea, aplicarea îndrumărilor de la punctele B13-B18 are ca urmare identificarea:

(a) entității de interes public drept **entitate dobândită** în sensul contabil (entitatea dobândită, în termeni contabili); și

(b) entității private drept **dobânditor** în sensul contabil (dobânditorul, în termeni contabili).

▼M12

Entitatea dobândită în termeni contabili trebuie să corespundă definiției unei întreprinderi pentru ca tranzacția să fie contabilizată drept o achiziție inversă și se aplică toate principiile de recunoaștere și evaluare din prezentul IFRS, inclusiv dispoziția de a recunoaște fondul comercial.

Evaluarea contravalorii transferate

B20 În cadrul unei achiziții inverse, dobânditorul în termeni contabili nu emite de obicei nicio contravaloare pentru entitatea dobândită. În schimb, entitatea dobândită în termeni contabili emite acțiuni de participare către proprietarii dobânditorului în termeni contabili. Prin urmare, valoarea justă de la data achiziției a contravalorii transferate de dobânditorul în termeni contabili pentru participația sa în entitatea dobândită în termeni contabili se bazează pe numărul participațiilor în capitalurile proprii pe care filiala legală ar fi trebuit să le emită pentru a oferi proprietarilor societății-mamă legale același procent de participații în capitalurile proprii ale entității combinate care a rezultat din achiziția inversă. Valoarea justă a numărului de participații în capitalurile proprii astfel calculat poate fi utilizată drept valoare justă a contravalorii transferate în schimbul entității dobândite.

Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate

B21 Situațiile financiare consolidate întocmite în urma a unei achiziții inverse sunt emise în numele societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili), dar sunt descrise în note drept o continuare a situațiilor financiare ale filialei legale (adică ale dobânditorului, în termeni contabili), cu o singură ajustare, aceea de a ajusta retroactiv capitalul legal al dobânditorului în termeni contabili, pentru a reflecta capitalul legal al entității dobândite în termeni contabili. Acea ajustare este impusă pentru a reflecta capitalul societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili). Informațiile comparative prezentate în situațiile financiare consolidate respective sunt ajustate, de asemenea, retroactiv pentru a reflecta capitalul legal al societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili).

B22 Având în vedere că aceste situații financiare consolidate reprezintă continuarea situațiilor financiare ale filialei legale cu excepția structurii capitalului său, situațiile financiare consolidate reflectă:

(a) activele și datoriile filialei legale (dobânditorul, în termeni contabili) recunoscute și evaluate la valorile lor contabile de dinainte de combinare.

(b) activele și datoriile societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili) recunoscute și evaluate în conformitate cu prezentul IFRS.

(c) rezultatele reportate și alte solduri ale capitalurilor proprii ale filialei legale (dobânditorul, în termeni contabili) **înainte** de combinarea de întreprinderi.

(d) valoarea recunoscută în situațiile financiare consolidate drept participații în capitalurile proprii emise, determinată prin adăugarea participațiilor în capitalurile proprii emise ale filialei legale (dobânditorul, în termeni contabili), în circulație imediat înainte de combinarea de întreprinderi, la valoarea justă a societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili), determinată în conformitate cu prezentul IFRS. Cu toate acestea, structura capitalurilor proprii (adică numărul și tipul participațiilor în capitaluri proprii emise) reflectă structura capitalurilor proprii

▼M12

ale societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili), inclusiv participațiile în capitaluri proprii emise de societatea-mamă legală în vederea realizării combinării. Prin urmare, structura capitalurilor proprii ale filialei legale (dobânditorul, în termeni contabili) este retratată prin utilizarea ratei de schimb stabilite în acordul de achiziție, pentru a reflecta numărul de acțiuni ale societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili) emise în cadrul achiziției inverse.

(e) partea proporțională din interesele care nu controlează a valorilor contabile de dinainte de combinare ale rezultatelor reportate și ale altor participații în capitalurile proprii ale filialei legale (dobânditorul, în termeni contabili), după cum sunt prezentate la punctele B23 și B24.

Interese care nu controlează

B23 Într-o achiziție inversă, unii dintre proprietarii entității dobândite, în termeni legali, (dobânditorul, în termeni contabili) s-ar putea să nu-și schimbe participațiile în capitalurile proprii cu participații în capitalurile proprii ale societății-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili). Acești proprietari sunt considerați interese care nu controlează în situațiile financiare consolidate după achiziția inversă. Acest lucru se întâmplă deoarece proprietarii entității dobândite legale care nu își schimbă participațiile în capitalurile proprii cu participații în capitalurile proprii ale dobânditorului legal dețin o participație doar în rezultatele și în activele nete ale entității dobândite legale – nu și în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării. Invers, chiar dacă dobânditorul legal este entitatea dobândită în termeni contabili, proprietarii dobânditorului legal au o participație în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării.

B24 Activele și datoriile entității dobândite legale sunt evaluate și recunoscute în situațiile financiare consolidate la valorile lor contabile de dinainte de combinare [a se vedea punctul B22 litera (a)]. Prin urmare, în cadrul unei achiziții inverse, interesele care nu controlează reflectă participațiile proporționale deținute de acționarii care nu controlează în valorile contabile de dinainte de combinare ale activelor nete ale entității dobândite legale, chiar dacă interesele care nu controlează din alte achiziții sunt evaluate la valoarea lor justă de la data achiziției.

Rezultatul pe acțiune

B25 După cum se menționează la punctul B22 litera (d), structura capitalurilor proprii descrisă în situațiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse reflectă structura capitalurilor proprii ale dobânditorului legal (entitatea dobândită, în termeni contabili), inclusiv participațiile în capitalurile proprii emise de dobânditorul legal în vederea realizării combinării.

B26 Pentru a calcula media ponderată a numărului de acțiuni ordinare (numitorul calculului rezultatelor pe acțiune) în circulație în timpul perioadei în care are loc achiziția inversă:

(a) numărul acțiunilor ordinare în circulație de la începutul perioadei respective până la data achiziției trebuie să fie calculat pe baza mediei ponderate a numărului de acțiuni ordinare ale entității dobândite legale (dobânditorul, în termeni contabili) în circulație în timpul perioadei, înmulțit cu rata de schimb stabilită în cadrul acordului de fuziune; și

(b) numărul acțiunilor ordinare în circulație de la data achiziției până la sfârșitul perioadei respective trebuie să fie numărul propriu-zis al acțiunilor ordinare ale dobânditorului legal (entitatea dobândită, în termeni contabili) în circulație în timpul perioadei.

▼M12

B27 Rezultatele pe acțiune de bază pentru fiecare perioadă comparativă înainte de data achiziției prezentate în situațiile financiare consolidate în urma unei achiziții inverse trebuie calculate prin împărțirea:

(a) profitului sau pierderii entității dobândite legale care se poate atribui acționarilor ordinari în fiecare din aceste perioade la

(b) media ponderată istorică a numărului de acțiuni ordinare în circulație ale entității dobândite legale, înmulțit cu rata de schimb stabilită în cadrul acordului de achiziție.

RECUNOAȘTEREA ANUMITOR ACTIVE DOBÂNDITE ȘI DATORII ASUMATE (APLICAREA PUNCTELOR 10-13)

Contracte de leasing operațional

B28 Dobânditorul nu va recunoaște active sau datorii aferente unui contract de leasing operațional în care entitatea dobândită este locatarul, cu excepția dispozițiilor de la punctele B29 și B30.

B29 Dobânditorul trebuie să stabilească dacă termenii fiecărui contract de leasing operațional în care entitatea dobândită este locatarul sunt favorabili sau nefavorabili. Dobânditorul trebuie să recunoască o imobilizare necorporală dacă termenii unui contract de leasing operațional sunt favorabili în raport cu termenii pieței și o datorie dacă termenii nu sunt favorabili în raport cu termenii pieței. Punctul B42 oferă îndrumări privind evaluarea la valoarea justă de la data achiziției a activelor care fac obiectul unui contract de leasing operațional în care entitatea dobândită este locatorul.

B30 O imobilizare necorporală identificabilă poate fi asociată cu un contract de leasing operațional, care poate fi evidențiat prin dorința participanților de pe piață de a plăti un preț pentru închiriere, chiar dacă aceasta se face în termenii pieței. De exemplu, închirierea de porți într-un aeroport sau a unui spațiu de vânzare cu amănuntul într-o zonă comercială de prim rang poate furniza intrarea pe o piață sau alte beneficii economice viitoare care îndeplinesc condițiile pentru a fi calificate drept imobilizări necorporale identificabile, cum ar fi, de exemplu, o relație cu clienții. În acest caz, dobânditorul trebuie să recunoască imobilizarea (imobilizările) necorporală(e) asociată(e) identificabilă(e), în conformitate cu punctul B31.

Imobilizări necorporale

B31 Dobânditorul trebuie să recunoască, separat de fondul comercial, imobilizările necorporale identificabile dobândite în cadrul unei combinări de întreprinderi. O imobilizare necorporală este identificabilă dacă respectă fie criteriul separabilității, fie criteriul contractual-legal.

B32 O imobilizare necorporală care respectă criteriul contractual-legal este identificabilă chiar dacă activul nu este transferabil sau separabil de entitatea dobândită sau de alte drepturi și obligații. De exemplu:

(a) o entitate dobândită închiriază o instalație de fabricare printr-un contract de leasing operațional care are termeni favorabili în raport cu termenii pieței. Termenii contractului de leasing interzic în mod explicit transferul acestuia (fie prin vânzare, fie prin subînchiriere). Valoarea cu care termenii contractului de leasing sunt favorabili în comparație cu termenii tranzacțiilor actuale de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare este o imobilizare necorporală care îndeplinește criteriul contractual-legal pentru recunoaștere separat de fondul comercial, chiar dacă dobânditorul nu poate vinde sau transfera altminteri contractul de leasing.

▼M12

(b) o entitate dobândită deține și exploatează o centrală nucleară. Autorizația de a exploata această centrală constituie o imobilizare necorporală care îndeplinește criteriul contractual-legal pentru recunoaștere separat de fondul comercial, chiar dacă dobânditorul nu o poate vinde sau transfera separat de centrala dobândită. Un dobânditor poate recunoaște valoarea justă a autorizației de exploatare și valoarea justă a centralei drept un singur activ în sensul raportării financiare dacă duratele de viață utilă ale respectivelor active sunt similare.

(c) o entitate dobândită deține un brevet tehnologic. Ea a acordat licența de utilizare a acestui brevet și altor părți pentru uz exclusiv în afara pieței interne, primind în schimb un anumit procent din veniturile viitoare din străinătate. Atât brevetul tehnologic, cât și acordul aferent de licență îndeplinesc criteriul contractual-legal pentru recunoaștere separat de fondul comercial, chiar dacă nu ar fi posibilă vânzarea sau schimbarea brevetului și a acordului aferent de licență independent unul de celălalt.

B33 Criteriul separabilității înseamnă că o imobilizare necorporală dobândită poate fi separată sau divizată de entitatea dobândită și vândută, transferată, cesionată printr-un contract de licență, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract aferent, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă. O imobilizare necorporală pe care un dobânditor ar putea să o vândă, să o cesioneze printr-un contract de licență sau să o schimbe altminteri cu altceva de valoare îndeplinește criteriul separabilității chiar dacă dobânditorul nu intenționează să o vândă, să o cesioneze printr-un contract de licență sau să o schimbe altminteri. O imobilizare necorporală dobândită respectă criteriul separabilității dacă există dovezi de tranzacții de schimb pentru același tip de activ sau pentru un activ de tip similar, chiar dacă aceste tranzacții sunt rare și fără să se țină cont de implicarea dobânditorului în acestea. De exemplu, listele de clienți și de abonați sunt frecvent cesionate spre a fi folosite, respectând astfel criteriul de separabilitate. Chiar dacă o entitate dobândită consideră că lista sa de clienți are caracteristici diferite față de alte liste de clienți, faptul că listele de clienți sunt frecvent cesionate spre folosire înseamnă în general că lista de clienți dobândită respectă criteriul separabilității. Totuși, o listă de clienți dobândită în urma unei combinări de întreprinderi nu ar respecta criteriul separabilității dacă termenii privind confidențialitatea sau alte acorduri interzic unei entități să vândă, să închirieze sau să schimbe altminteri informații legate de clienții săi.

B34 O imobilizare necorporală care nu poate fi separată individual de entitatea dobândită sau de entitatea rezultată în urma combinării respectă criteriul separabilității dacă poate fi separată în combinare cu un contract aferent, un activ identificabil sau o datorie identificabilă. De exemplu:

(a) participanții de pe piață fac schimb de sume aflate în depozite și de imobilizări necorporale aferente relației de depunere în cadrul unor tranzacții de schimb observabile. Prin urmare, dobânditorul ar trebui să recunoască imobilizarea necorporală aferentă relației de depunere separat de fondul comercial.

(b) o entitate dobândită deține o marcă înregistrată și expertiză tehnică documentată dar nebrevetată utilizată la fabricarea produsului înregistrat sub marca respectivă. Pentru a transfera proprietatea asupra mărcii, proprietarului i se impune, de asemenea, să transfere orice este necesar pentru ca noul proprietar să poată produce un produs sau un serviciu care să nu poată fi deosebit de ceea ce producea fostul proprietar. Deoarece expertiza tehnică nebrevetată trebuie să fie separată de entitatea dobândită sau de entitatea rezultată în urma combinării și vândută dacă este vândută marca aferentă, ea respectă criteriul separabilității.

▼**M12**

Drepturi redobândite

B35 Ca parte a unei combinări de întreprinderi, un dobânditor poate răscumpăra un drept pe care i-l acordase anterior entității dobândite de a utiliza una sau mai multe dintre activele recunoscute sau nerecunoscute ale dobânditorului. Exemplele de astfel de drepturi includ dreptul de a utiliza numele de marcă al dobânditorului în temeiul unui acord de franciză sau dreptul de a utiliza tehnologia dobânditorului în temeiul unui acord de licență pentru tehnologie. Un drept redobândit este o imobilizare necorporală identificabilă pe care dobânditorul o recunoaște separat de fondul comercial. Punctul 29 oferă îndrumări privind evaluarea unui drept redobândit, iar punctul 55 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a dreptului redobândit.

B36 Dacă termenii contractului care generează un drept redobândit sunt favorabili sau nefavorabili în raport cu temenii tranzacțiilor actuale de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare, dobânditorul trebuie să recunoască un câștig sau o pierdere din decontare. Punctul B52 oferă îndrumări privind evaluarea acestui câștig sau acestei pierderi din decontare.

Mâna de lucru cumulată și alte elemente care nu sunt identificabile

B37 Dobânditorul include în fondul comercial valoarea unei imobilizări necorporale dobândite care nu este identificabilă la data achiziției. De exemplu, un dobânditor poate atribui valoare existenței unei mâini de lucru cumulate, care reprezintă o echipă de angajați existenți care permite dobânditorului să continue să exploateze o întreprindere dobândită de la data achiziției. O mână de lucru cumulată nu reprezintă capitalul intelectual al mâinii de lucru calificate – cunoștințele și experiența (adesea specializate) pe care le aduc în serviciu angajații unei entități dobândite. Deoarece mâna de lucru cumulată nu reprezintă o imobilizare necorporală care să fie recunoscută separat de fondul comercial, orice valoare atribuită acesteia este inclusă în fondul comercial.

B38 Dobânditorul include de asemenea în fondul comercial orice valoare atribuită elementelor care, la data achiziției, nu întrunesc caracteristicile activelor. De exemplu, dobânditorul ar putea atribui valoare contractelor potențiale pe care le negociază entitatea dobândită cu potențiali noi clienți la data achiziției. Deoarece aceste contracte potențiale nu reprezintă ele însele imobilizări la data achiziției, dobânditorul nu le recunoaște separat de fondul comercial. Dobânditorul nu ar trebui să reclasifice ulterior valoarea acestor contracte de la fondul comercial pentru evenimente care au loc după data achiziției. Cu toate acestea, dobânditorul ar trebui să evalueze faptele și împrejurările care însoțesc evenimentele existente imediat după data achiziției, pentru a determina măsura în care o imobilizare necorporală care putea fi recunoscută separat exista la data achiziției.

B39 După recunoașterea inițială, un dobânditor contabilizează imobilizările necorporale dobândite într-o combinare de întreprinderi în conformitate cu prevederile din IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Cu toate acestea, conform descrierii de la punctul 3 din IAS 38, contabilizarea unor imobilizări necorporale dobândite după recunoașterea inițială este prescrisă de alte IFRS-uri.

▼M12

B40 Criteriile de identificabilitate determină măsura în care o imobilizare necorporală este recunoscută separat de fondul comercial. Totuși, criteriile nu oferă nici îndrumări de evaluare a valorii juste a unei imobilizări necorporale și nici nu restricționează ipotezele utilizate la estimarea valorii juste a unei imobilizări necorporale. De exemplu, dobânditorul ar lua în considerare la evaluarea valorii juste ipotezele pe care le-ar lua în considerare participații de pe piață, cum ar fi preconizarea reînnoirii viitoare a unor contracte. Nu este necesar ca aceste reînnoiri să respecte criteriile de identificabilitate. (Cu toate acestea, a se vedea punctul 29, care stabilește o excepție la principiul de evaluare a valorii juste pentru drepturile redobândite recunoscute într-o combinare de întreprinderi). Punctele 36 și 37 din IAS 38 oferă îndrumări pentru a determina dacă imobilizările necorporale ar trebui combinate într-o singură unitate de cont cu alte imobilizări corporale sau necorporale.

EVALUAREA VALORII JUSTE A ANUMITOR ACTIVE IDENTIFICABILE ȘI A UNUI INTERES CARE NU CONTROLEAZĂ DEȚINUT ÎNTR-O ENTITATE DOBÂNDITĂ (APLICAREA PUNCTELOR 18 ȘI 19)

Active cu fluxuri de trezorerie incerte (provizioane de evaluare)

B41 Dobânditorul nu trebuie să recunoască un provizion separat pentru depreciere la data achiziției pentru activele dobândite într-o combinare de întreprinderi care sunt evaluate la valorile lor juste de la data achiziției, deoarece efectele incertitudinii legate de fluxurile de trezorerie viitoare sunt incluse în evaluarea valorii juste. De exemplu, deoarece prezentul IFRS impune dobânditorului să evalueze creanțele dobândite, inclusiv împrumuturile, la valorile juste de la data achiziției, dobânditorul nu recunoaște un provizion separat pentru depreciere pentru fluxurile de trezorerie contractuale care se preconizează a fi irecuperabile la acea dată.

Active care fac obiectul unui contract de leasing operațional în care entitatea dobândită este locatorul

B42 La evaluarea valorii juste de la data achiziției a unui activ cum ar fi o clădire sau un brevet care face obiectul unui contract de leasing operațional în care entitatea dobândită este locatorul, dobânditorul trebuie să ia în considerare termenii contractului respectiv. Cu alte cuvinte, dobânditorul nu recunoaște un activ sau o datorie separat(ă) dacă termenii unui contract de leasing operațional sunt fie favorabili, fie nefavorabili în comparație cu termenii pieței, conform prevederii de la punctul B29 pentru contractele de leasing în care entitatea dobândită este locatarul.

Active pe care dobânditorul intenționează să nu le utilizeze sau să le utilizeze diferit față de modul în care ar fi utilizate de către alți participanți de pe piață

B43 Din motive competitive sau din alte motive, dobânditorul poate intenționa să nu utilizeze un activ, de exemplu, o imobilizare necorporală de cercetare și dezvoltare, sau ar putea intenționa să utilizeze activul diferit față de modul în care ar fi utilizat de către alți participanți de pe piață. Cu toate acestea, dobânditorul trebuie să evalueze activul la valoarea justă determinată în conformitate cu utilizarea sa de către alți participanți de pe piață.

▼M12

Interese care nu controlează deținute într-o entitate dobândită

B44 Prezentul IFRS permite dobânditorului să evalueze un interes care nu controlează deținut într-o entitate dobândită la valoarea sa justă de la data achiziției. Uneori un dobânditor va putea evalua valoarea justă de la data achiziției a unui interes care nu controlează pe baza prețurilor de pe o piață activă pentru acțiunile care nu sunt deținute de dobânditor. În alte cazuri, totuși, nu va fi disponibil un preț al acțiunilor pe o piață activă. În aceste cazuri, dobânditorul evaluează valoarea justă a interesului care nu controlează utilizând alte tehnici de evaluare.

B45 Valorile juste pe acțiune ale participației dobânditorului în entitatea dobândită și ale interesului care nu controlează ar putea fi diferite. Este posibil ca principala diferență să fie includerea unei prime de control în valoarea justă pe acțiune a participației dobânditorului în entitatea dobândită sau, invers, includerea unei reduceri pentru lipsa controlului (numită și reducere minoritară) în valoarea justă pe acțiune a interesului care nu controlează.

EVALUAREA FONDULUI COMERCIAL SAU A UNUI CÂȘTIG OBȘINUT ÎN URMA UNEI CUMPĂRĂRI ÎN CONDIȚII AVANTAJOASE

Evaluarea valorii juste la data achiziției a participației dobânditorului în entitatea dobândită utilizând tehnici de evaluare (aplicarea punctului 33)

B46 Într-o combinare de întreprinderi realizată fără transfer de contravaloare, dobânditorul trebuie să substituie valoarea justă de la data achiziției a contravalorii transferate cu valoarea justă de la data achiziției a participației sale în entitatea dobândită pentru evaluarea fondului comercial sau a câștigului rezultat în urma unei cumpărări în condiții avantajoase (a se vedea punctele 32-34). Dobânditorul ar trebui să evalueze valoarea justă de la data achiziției a participației sale în entitatea dobândită utilizând una sau mai multe tehnici de evaluare care sunt adecvate în condițiile date și pentru care există date suficiente. Dacă se utilizează mai multe tehnici de evaluare, dobânditorul ar trebui să evalueze rezultatele tehnicilor, luând în considerare relevanța și fiabilitatea datelor utilizate și amploarea datelor disponibile.

Considerente speciale la aplicarea metodei achiziției în combinările de entități mutuale (aplicarea punctului 33)

B47 Atunci când se combină două entități mutuale, valoarea justă a capitalurilor proprii sau a participațiilor membrilor în entitatea dobândită (sau valoarea justă a entității dobândite) poate fi evaluată mai fiabil decât valoarea justă a participațiilor membrilor transferate de dobânditor. În acest caz, punctul 33 impune dobânditorului să determine valoarea fondului comercial prin utilizarea valorii juste de la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale entității dobândite în locul valorii juste la data achiziției a participațiilor în capitalurile proprii ale dobânditorului transferate drept contravaloare. De asemenea, dobânditorul dintr-o combinare de entități mutuale trebuie să recunoască activele nete ale entității dobândite ca o suplimentare directă a capitalului sau capitalurilor proprii în situația poziției sale financiare, nu ca o suplimentare a rezultatului reportat, ceea ce este consecvent cu modalitatea în care alte tipuri de entități aplică metoda achiziției.

▼M12

B48 Deşi sunt similare sub multe aspecte cu alte întreprinderi, entităţile mutuale au caracteristici distincte care rezultă în primul rând din faptul că membrii lor sunt atât clienţi, cât şi proprietari. Membrii entităţilor mutuale se aşteaptă, în general, să primească beneficii pentru calitatea lor de membri, adesea sub forma onorariilor reduse suportate pentru bunuri şi servicii sau dividende-client. Partea din dividendele-client alocată fiecărui membru se bazează adesea pe valoarea tranzacţiilor dintre membru şi entitatea mutuală în anul respectiv.

B49 O evaluare a valorii juste a unei entităţi mutuale ar trebui să cuprindă ipotezele pe care le-ar formula participanţii de pe piaţă cu privire la viitoarele beneficii ale membrilor, precum şi orice alte ipoteze relevante pe care le-ar formula participanţii de pe piaţă cu privire la entitatea mutuală. De exemplu, pentru determinarea valorii juste a unei entităţi mutuale se poate utiliza un model estimat de fluxuri de trezorerie. Fluxurile de trezorerie utilizate drept intrări de date pentru model ar trebui să se bazeze pe fluxurile de trezorerie viitoare ale entităţii mutuale, care este posibil să reflecte reducerile aferente beneficiilor membrilor, cum ar fi onorarii reduse pentru bunuri şi servicii.

DETERMINAREA ELEMENTELOR CARE FAC PARTE DINTR-O TRANZACŢIE DE COMBINARE DE ÎNTREPRINDERI (APLICAREA PUNCTELOR 51 ŞI 52)

B50 Dobânditorul ar trebui să ia în considerare următorii factori, care nu sunt nici reciproc excluzivi şi nici concludenţi individual, pentru determinarea măsurii în care o tranzacţie aparţine sau nu unui schimb pentru entitatea dobândită sau a măsurii în care tranzacţia este separată de o combinare de întreprinderi:

(a) **motivele care stau la baza realizării tranzacţiei** – Cunoaşterea motivelor datorită cărora părţile la combinare (dobânditorul şi entitatea dobândită şi proprietarii, directorii şi administratorii lor – şi reprezentanţii acestora) au iniţiat o anumită tranzacţie sau angajament poate oferi informaţii privind apartenenţa combinării la contravaloarea transferată şi la activele dobândite sau datoriile asumate. De exemplu, dacă o tranzacţie este angajată în special în beneficiul dobânditorului sau al entităţii combinate, mai degrabă decât în beneficiul entităţii dobândite sau al foştilor proprietari ai acesteia dinainte de combinare, este mai puţin probabil ca respectiva parte a preţului tranzacţiei care s-a plătit (şi orice active şi datorii aferente) să fie o parte a schimbului pentru entitatea dobândită. Prin urmare, dobânditorul ar contabiliza respectiva parte separat de combinarea de întreprinderi.

(b) **cine a iniţiat tranzacţia** – Cunoaşterea părţii care a iniţiat tranzacţia poate oferi, de asemenea, informaţii cu privire la apartenenţa acesteia la schimbul care a avut loc pentru entitatea dobândită. De exemplu, o tranzacţie sau alt eveniment iniţiat(ă) de dobânditor poate fi demarat(ă) în sensul furnizării de beneficii economice viitoare pentru dobânditor sau entitatea care rezultă din combinare, entitatea dobândită sau foştii săi proprietari dinainte de combinare primind puţin beneficii sau chiar deloc. Pe de altă parte, un angajament sau o tranzacţie iniţiat(ă) de entitatea dobândită sau de foştii săi proprietari este mai puţin probabil să se realizeze în beneficiul dobânditorului sau al entităţii rezultate din combinare şi mai probabil să facă parte din tranzacţia de combinare de întreprinderi.

(c) **plasarea în timp a tranzacţiei** – Plasarea în timp a tranzacţiei poate oferi, de asemenea, informaţii cu privire la apartenenţa acesteia la schimbul care a avut loc pentru entitatea dobândită. De exemplu, o tranzacţie între dobânditor şi entitatea dobândită care are loc în timpul negocierilor pentru termenii unei combinări

▼M12

de întreprinderi poate să fi fost inițiată anticipându-se că o combinare de întreprinderi va oferi beneficii economice viitoare dobânditorului sau entității rezultate după combinare. În acest caz, este posibil ca entitatea dobândită sau foștii săi proprietari dinainte de combinarea de întreprinderi să primească puține beneficii sau chiar deloc din tranzacție, cu excepția beneficiilor pe care le primesc ca parte a entității rezultate din combinare.

Lichidarea efectivă a unei relații preexistente dintre dobânditor și entitatea dobândită într-o combinare de întreprinderi [aplicarea punctului 52 litera (a)]

B51 Dobânditorul și entitatea dobândită pot avea o relație care să fi existat înainte de evaluarea posibilității combinării de întreprinderi, numită aici „relație preexistentă". O relație preexistentă între dobânditor și entitatea dobândită poate fi contractuală (de exemplu, vânzător și client sau emitentul licenței și cel care o primește) sau necontractuală (de exemplu, reclamant și pârât).

B52 Dacă o combinare de întreprinderi lichidează într-adevăr o relație preexistentă, dobânditorul recunoaște un câștig sau o pierdere, evaluat(ă) după cum urmează:

(a) pentru o relație preexistentă necontractuală (cum ar fi un proces), la valoarea justă.

(b) pentru o relație preexistentă contractuală, valoarea cea mai mică dintre subpunctele (i) și (ii):

(i) valoarea cu care un contract este favorabil sau nefavorabil din perspectiva dobânditorului în comparație cu termenii tranzacțiilor actuale de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare. (Un contract nefavorabil este un contract care este nefavorabil conform termenilor actuali de pe piață. Nu este în mod necesar un contract oneros în care costurile inevitabile generate de îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice estimate a se obține din respectivul contract).

(ii) valoarea oricăror clauze de încheiere stipulate în contract, disponibile partenerului pentru care contractul este defavorabil.

Dacă valoarea de la subpunctul (ii) este mai mică decât valoarea de la subpunctul (i), diferența este cuprinsă în contabilizarea combinării de întreprinderi.

Valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e) poate depinde parțial de faptul dacă dobânditorul recunoscuse anterior un activ sau o datorie aferent(ă) și, prin urmare, câștigul sau pierderea reportat(ă) ar putea fi deosebite de valoarea calculată prin aplicarea dispozițiilor de mai sus.

B53 O relație preexistentă poate fi un contract pe care dobânditorul îl recunoaște drept un drept redobândit. Dacă acest contract cuprinde termeni favorabili sau nefavorabili în comparație cu stabilirea prețului pentru tranzacțiile actuale de pe piață pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare, dobânditorul recunoaște, separat de combinarea de întreprinderi, un câștig sau o pierdere pentru lichidarea efectivă a contractului, evaluată în conformitate cu punctul B52.

Angajamente pentru plăți contingente către angajați sau acționari care vând [aplicarea punctului 52 litera (b)]

B54 Faptul că angajamentele pentru plăți contingente către angajați sau acționari care vând constituie contravalori contingente pentru o combinare de întreprinderi sau constituie tranzacții separate depinde de natura angajamentelor. Cunoașterea motivelor datorită cărora acordul de cumpărare cuprinde o clauză privind plățile contingente, a părții care a inițiat angajamentul și a momentului în care părțile au încheiat angajamentul poate fi utilă la evaluarea naturii angajamentului.

▼**M12**

B55 Dacă nu reiese clar că un angajament de plată către angajați sau către acționarii care vând face parte din schimbul pentru obținerea entității dobândite sau este o tranzacție separată de combinarea de întreprinderi, dobânditorul ar trebui să ia în considerare următorii indicatori:

(a) *Continuarea angajării* – Termenii continuării angajării de către acționarii care vând și devin angajați principali pot constitui un indicator al fondului unui angajament de contravaloare contingentă. Termenii relevanți de continuare a angajării pot fi cuprinși într-un contract de angajare, de cumpărare sau în alt document. Un angajament de contravaloare contingentă în care plățile se anulează imediat dacă angajarea se încheie reprezintă remunerarea pentru serviciile de după combinare. Angajamentele prin care plățile contingente nu sunt afectate de încheierea angajării pot indica faptul că plățile contingente reprezintă o contravaloare suplimentară, mai degrabă decât o remunerare.

(b) *Durata continuării angajării* – Dacă perioada de angajare impusă coincide cu sau este mai lungă decât perioada de plată contingentă, acest lucru poate indica faptul că plățile contingente constituie, în fond, o remunerare.

(c) *Nivelul de remunerare* – Cazurile în care remunerarea angajaților, alta decât plățile contigente, se află la un nivel rezonabil în comparație cu cel al altor angajați principali din entitatea care a rezultat în urma combinării pot indica faptul că plățile contigente reprezintă o contravaloare suplimentară, mai degrabă decât o remunerare.

(d) *Plățile incrementale către angajați* – Faptul că acționarii care vând și nu devin angajați primesc plăți contingente mai mici pe acțiune în comparație cu acționarii care vând și devin angajați ai entității care rezultă din combinare poate însemna că valoarea incrementală a plăților contingente către acționarii care vând și devin angajați constituie remunerare.

(e) *Numărul de acțiuni deținute* – Numărul relativ de acțiuni deținute de către acționarii care vând și care rămân ca angajați principali pot constitui un indicator al fondului angajamentului de contravaloare contingentă. De exemplu, dacă acționarii care vând și care au deținut în mod substanțial toate acțiunile entității dobândite continuă ca angajați principali, acest fapt poate indica un angajament care, în fond, reprezintă un angajament de împărțire a profitului, menit să ofere o remunerare a serviciilor de după combinare. În mod alternativ, dacă acționarii care vând și care continuă ca angajați principali au deținut numai un număr mic de acțiuni ale entității dobândite și toți acționarii care vând primesc aceeași contravaloare contigentă pe acțiune, acest lucru poate indica faptul că plățile contigente reprezintă o contravaloare suplimentară. Participațiile în capitalurile proprii care sunt deținute de părți legate de acționarii care vând și care continuă ca angajați principali, cum ar fi membrii de familie, ar trebui luate de asemenea în considerare.

(f) *Legătura cu evaluarea* – Dacă contravaloarea inițială transferată la data achiziției se bazează pe extremitatea inferioară a unui interval stabilit pentru evaluarea entității dobândite și formula contingentă este în funcție de acea abordare a evaluării, aceasta poate sugera faptul că plățile contingente constituie o contravaloare suplimentară. Alternativ, dacă formula de plată contingentă este conformă cu angajamentele anterioare de împărțire a profitului, aceasta poate sugera că fondul angajamentului este acela de a furniza o remunerare.

▼M12

(g) *Formula de determinare a contravalorii* – Formula utilizată pentru determinarea plății contigente poate fi utilă la evaluarea fondului angajamentului. De exemplu, dacă o plată contingentă este determinată pe baza unui multiplu de câștiguri, aceasta ar putea sugera că obligația este contravaloare contingentă într-o combinare de întreprinderi și că formula este menită să stabilească sau să verifice valoarea justă a entității dobândite. Din contră, o plată contingentă care reprezintă un procent specificat din rezultate ar putea sugera faptul că obligația către angajați este un angajament de împărțire a profitului pentru remunerarea angajaților pentru serviciile prestate.

(h) *Alte angajamente și aspecte* – Termenii altor angajamente față de acționarii care vând (cum ar fi acordurile de neconcurență, contractele executorii, contractele de consultanță și acordurile de leasing imobiliar) și tratamentul fiscal al veniturilor pentru plățile contingente pot indica faptul că plățile contingente se pot atribui în alt mod decât drept contravaloare pentru entitatea dobândită. De exemplu, în legătură cu achiziția, dobânditorul ar putea încheia un acord de leasing imobiliar cu un acționar important care vinde. Dacă plățile de leasing specificate în contractul de leasing sunt în mod semnificativ sub valoarea pieței, unele sau toate plățile contingente către locator (acționarul care vinde) impuse de un angajament separat pentru plăți contingente, ar putea fi, în fond, plăți pentru utilizarea proprietății închiriate pe care dobânditorul ar trebui să le recunoască separat în situațiile sale financiare de după combinare. Din contră, dacă contractul de leasing specifică plăți de leasing care sunt conforme cu termenii pieței pentru proprietatea închiriată, angajamentul pentru plăți contingente către acționarul care vinde pot constitui o contravaloare contingentă în cadrul combinării de întreprinderi.

Primele cu plata pe bază de acțiuni ale dobânditorului schimbate cu primele deținute de angajații entității dobândite [aplicarea punctului 52 litera (b)]

B56 Un dobânditor poate schimba primele sale cu plata pe bază de acțiuni (prime de înlocuire) cu primele deținute de angajații entității dobândite. Schimburile de opțiuni pe acțiuni sau alte prime cu plata pe bază de acțiuni care au loc împreună cu o combinare de întreprinderi sunt contabilizate drept modificări ale primelor cu plata pe bază de acțiuni în conformitate cu IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*. Dacă dobânditorul este obligat să înlocuiască primele entității dobândite, fie toate, fie o parte din evaluarea pe baza pieței a primelor de înlocuire ale dobânditorului trebuie incluse(ă) în evaluarea contravalorii transferate în cadrul combinării de întreprinderi. Dobânditorul este obligat să înlocuiască primele entității dobândite dacă entitatea dobândită sau angajații săi au autoritatea de a impune înlocuirea. De exemplu, în sensul aplicării acestei dispoziții, dobânditorul este obligat să înlocuiască primele entității dobândite dacă înlocuirea este prevăzută de:

(a) termenii acordului de cumpărare;

(b) termenii primelor entității dobândite; fie

(c) legile sau reglementările aplicabile.

În unele cazuri, primele entității dobândite pot expira ca urmare a unei combinări de întreprinderi. Dacă dobânditorul înlocuiește primele chiar dacă nu este obligat să facă acest lucru, toată valoarea evaluată pe baza pieței a primelor de înlocuire trebuie recunoscută drept costul remunerării în situațiile financiare de după combinare. Aceasta înseamnă că niciuna dintre evaluările pe baza pieței nu va fi cuprinsă în evaluarea contravalorii transferate în cadrul unei combinări de întreprinderi.

▼**M12**

B57 Pentru determinarea părții dintr-o primă de înlocuire care face parte din contravaloarea transferată pentru obținerea entității dobândite și partea care reprezintă remunerarea pentru serviciile de după combinare, dobânditorul trebuie să evalueze atât primele de înlocuire acordate de dobânditor, cât și primele entității dobândite la data achiziției, în conformitate cu IFRS 2. Partea din evaluarea pe baza pieței a primei de înlocuire care face parte din contravaloarea transferată în schimbul entității dobândite este egală cu partea din prima entității dobândite care se poate atribui serviciilor de dinainte de combinare.

B58 Partea din prima de înlocuire care se poate atribui serviciilor de dinainte de combinare reprezintă evaluarea pe baza pieței a primei entității dobândite înmulțite cu raportul dintre partea finalizată din perioada de intrare în drepturi și cea mai mare valoare a perioadei totale de intrare în drepturi sau perioada inițială de intrare în drepturi a primei entității dobândite. Perioada de intrare în drepturi este perioada în care toate condițiile specificate de intrare în drepturi trebuie să fie îndeplinite. Condițiile de intrare în drepturi sunt definite în IFRS 2.

B59 Partea dintr-o primă de înlocuire nelegitimă care se poate atribui unui serviciu de după combinare și, prin urmare, este recunoscută drept cost de remunerare în situațiile financiare de după combinare este egală cu evaluarea totală pe baza pieței a primei de înlocuire minus valoarea atribuită serviciului de dinainte de combinare. Prin urmare, orice surplus al evaluării pe baza pieței din prima de înlocuire față de evaluarea pe baza pieței a primei entității dobândite este atribuit de către dobânditor serviciului de după combinare și acesta recunoaște surplusul drept cost de remunerare în situațiile financiare de după combinare. Dobânditorul trebuie să atribuie o parte a unei prime de înlocuire unui serviciu de după combinare dacă este necesar un serviciu după combinare, indiferent dacă angajații au prestat toate serviciile impuse pentru ca primele lor din entitatea dobândită să devină legitime înainte de data achiziției.

B60 Partea dintr-o primă de înlocuire nelegitimă care se poate atribui unui serviciu de dinainte de combinare, precum și partea care se poate atribui unui serviciu de după combinare trebuie să reflecte cea mai bună estimare disponibilă a numărului de prime de înlocuire preconizate să devină legitime. De exemplu, dacă evaluarea pe baza pieței a părții dintr-o primă de înlocuire atribuită serviciului de dinainte de combinare este de 100 u.m., iar dobânditorul preconizează că numai un procent de 95 % din primă va deveni legitim, valoarea inclusă în contravaloarea transferată în cadrul combinării de întreprinderi este de 95 u.m. Modificările numărului estimat de prime de înlocuire care sunt preconizate să devină legitime sunt reflectate în costul remunerării pentru perioadele în care au loc modificările sau anulările – și nu ca ajustări ale contravalorii transferate în cadrul combinării de întreprinderi. În mod similar, efectele altor evenimente, cum ar fi modificările sau rezultatul final al primelor care au condiții de performanță, care au loc după data achiziției, sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 2 pentru determinarea costului remunerării pentru perioada în care are loc un eveniment.

B61 Aceleași dispoziții ca cele pentru determinarea părților dintr-o primă de înlocuire care se pot atribui unui serviciu de dinaintea combinării sau de după combinare se aplică indiferent dacă o primă de înlocuire este clasificată drept o datorie sau un instrument de capitaluri proprii în conformitate cu prevederile din IFRS 2. Toate modificările evaluării pe baza pieței a primelor clasificate drept datorii după data achiziției și efectele fiscale ale veniturilor aferente sunt recunoscute în situațiile financiare de după combinare ale dobânditorului în perioada (perioadele) în care au loc aceste modificări.

▼**M12**

B62 Efectele impozitului pe profit din primele de înlocuire ale plăților pe bază de acțiuni trebuie recunoscute în conformitate cu prevederile din IAS 12 *Impozitul pe profit*.

ALTE IFRS-URI CARE OFERĂ ÎNDRUMĂRI PRIVIND EVALUAREA ȘI CONTABILIZAREA ULTERIOARĂ (APLICAREA PUNCTULUI 54)

B63 Exemple de alte IFRS-uri care oferă îndrumări privind evaluarea și contabilizarea ulterioară a activelor dobândite și a datoriilor asumate sau suportate într-o combinare de întreprinderi cuprind:

(a) IAS 38 prescrie contabilizarea imobilizărilor necorporale identificabile dobândite într-o combinare de întreprinderi. Dobânditorul evaluează fondul comercial la valoarea recunoscută la data achiziției minus pierderile acumulate din depreciere. IAS 36 *Deprecierea activelor* prescrie contabilizarea pierderilor din depreciere.

(b) IFRS 4 *Contracte de asigurare* oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a unui contract de asigurare dobândit în cadrul unei combinări de întreprinderi.

(c) IAS 12 prescrie contabilizarea ulterioară a activelor cu impozit amânat (inclusiv a creanțelor privind impozitul amânat nerecunoscute) și a datoriilor dobândite în cadrul unei combinări de întreprinderi.

(d) IFRS 2 oferă îndrumări privind evaluarea și contabilizarea ulterioară a unei părți din primele de înlocuire cu plata pe bază de acțiuni emise de un dobânditor care pot fi atribuite serviciilor viitoare ale angajaților.

(e) IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) oferă îndrumări privind contabilizarea modificărilor participațiilor societății-mamă în capitalurile proprii ale unei filiale după obținerea controlului.

PREZENTĂRI DE INFORMAȚII (APLICAREA PUNCTELOR 59 ȘI 61)

B64 În vederea realizării obiectivului de la punctul 59, dobânditorul trebuie să prezinte următoarele categorii de informații pentru fiecare combinare de întreprinderi care s-a realizat pe parcursul perioadei de raportare:

(a) numele și descrierea entității dobândite.

(b) data achiziției.

(c) procentul de participații în capitalurile proprii cu drept de vot dobândite.

(d) motivele principale ale combinării de întreprinderi și o descriere a modalității prin care dobânditorul a obținut controlul asupra entității dobândite.

(e) o descriere calitativă a factorilor care constituie fondul comercial recunoscut, cum ar fi sinergiile preconizate din operațiunile de combinare a entității dobândite și a dobânditorului, imobilizările necorporale care nu îndeplinesc condițiile de recunoaștere separată sau alți factori.

(f) valoarea justă de la data achiziției a contravalorii totale transferate și valoarea justă de la data achiziției a fiecărei clase principale de contravaloare, cum ar fi:

(i) numerar;

(ii) alte imobilizări corporale sau necorporale, inclusiv o întreprindere sau o filială a dobânditorului;

▼M12

(iii) datorii suportate, de exemplu, o datorie pentru contravaloarea contingentă; și

(iv) participații în capitalurile proprii ale dobânditorului, inclusiv numărul de instrumente sau participații emise sau care ar putea fi emise și metoda de determinare a valorii juste a acelor instrumente sau participații.

(g) pentru angajamentele privind contravaloarea contingentă și activele de compensație:

(i) valoarea recunoscută la data achiziției;

(ii) o descriere a angajamentului și a bazei de determinare a valorii plății; și

(iii) o estimare a intervalului de rezultate (neactualizate) sau, dacă nu se poate estima un interval, acest fapt și motivele pentru care nu a putut fi estimat un interval. Dacă valoarea maximă a plății este nelimitată, dobânditorul trebuie să prezinte acest fapt.

(h) pentru creanțele dobândite:

(i) valoarea justă a creanțelor;

(ii) valorile contractuale brute de primit; și

(iii) cea mai bună estimare de la data achiziției a fluxurilor de trezorerie contractuale ce nu se preconizează a fi colectate.

Prezentările de informații trebuie să fie furnizate pe clase principale de creanțe, cum ar fi împrumuturile, contractele de leasing financiar direct și orice altă clasă de creanțe.

(i) valorile recunoscute la data achiziției pentru fiecare clasă principală de active dobândite și de datorii asumate.

(j) pentru fiecare datorie contingentă recunoscută în conformitate cu punctul 23, informațiile prevăzute la punctul 85 din IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*. Dacă o datorie contingentă nu este recunoscută din cauză că valoarea sa justă nu poate fi evaluată fiabil, dobânditorul trebuie să prezinte:

(i) informațiile prevăzute la punctul 86 din IAS 37; și

(ii) motivele din cauza cărora datoria nu poate fi evaluată în mod fiabil.

(k) valoarea totală a fondului comercial care se preconizează a fi deductibilă în scopuri fiscale.

(l) pentru tranzacțiile care sunt recunoscute separat de achiziția activelor și asumarea datoriilor în cadrul combinării de întreprinderi, în conformitate cu punctul 51:

(i) o descriere a fiecărei tranzacții;

(ii) modalitatea de contabilizare de către dobânditor a fiecărei tranzacții;

(iii) valorile recunoscute pentru fiecare tranzacție și elementul-rând din situațiile financiare în care este recunoscută fiecare valoare; și

(iv) dacă tranzacția reprezintă lichidarea efectivă a unei relații preexistente, metoda utilizată pentru determinarea valorii de lichidare.

▼**M12**

(m) prezentarea tranzacțiilor recunoscute separat impusă de litera (l) trebuie să cuprindă valoarea costurilor aferente achiziției și, separat, valoarea acestor costuri recunoscută drept cheltuială și elementul-rând sau elementele-rânduri din situația rezultatului global în care sunt recunoscute aceste cheltuieli. Valoarea oricăror costuri de emitere care nu este recunoscută drept cheltuială și modalitatea lor de recunoaștere trebuie, de asemenea, prezentate.

(n) într-o cumpărare desfășurată în condiții avantajoase (a se vedea punctele 34-36):

(i) valoarea oricărui câștig recunoscut în conformitate cu punctul 34, precum și elementul-rând din situația rezultatului global în care este recunoscut câștigul; și

(ii) o descriere a motivelor datorită cărora tranzacția a avut drept rezultat un câștig.

(o) pentru fiecare combinare de întreprinderi în care dobânditorul deține mai puțin de 100 % din participațiile în capitalurile proprii ale entității dobândite la data achiziției:

(i) valoarea intereselor care nu controlează în entitatea dobândită recunoscută la data achiziției și baza de evaluare a acelei valori; și

(ii) pentru fiecare interes care nu controlează deținut într-o entitate dobândită și evaluat la valoarea justă, tehnicile de evaluare și principalele date model utilizate pentru determinarea acelei valori.

(p) într-o combinare de întreprinderi realizată în etape:

(i) valoarea justă la data achiziției a participației în capitalurile proprii ale entității dobândite deținute de dobânditor imediat înainte de data achiziției; și

(ii) valoarea oricărui câștig sau a oricărei pierderi recunoscut(e) ca urmare a reevaluării la valoarea justă a participațiilor în capitalurile proprii ale entității dobândite deținute de dobânditor înainte de combinarea de întreprinderi (a se vedea punctul 42) și elementul-rând din situația rezultatului global în care este recunoscut(ă) câștigul sau pierderea.

(q) următoarele informații:

(i) valorile de la data achiziției ale veniturilor și ale profitului sau pierderii entității dobândite incluse în situația consolidată a rezultatului global pentru perioada de raportare; și

(ii) veniturile și profitul sau pierderea entității rezultate din combinare pentru perioada curentă de raportare ca și cum data achiziției pentru toate combinările de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei contabile ar fi fost la începutul perioadei anuale de raportare.

Dacă nu se poate face prezentarea oricărei dintre informațiile prevăzute la acest subpunct, dobânditorul trebuie să prezinte acest fapt, precum și o explicație privind imposibilitatea prezentării informațiilor respective. Prezentul IFRS utilizează termenul „imposibil” cu același înțeles ca în IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

B65 Pentru combinările de întreprinderi neimportante individual care au loc în perioada de raportare și care sunt importante luate împreună, dobânditorul trebuie să prezinte în mod agregat informațiile prevăzute la punctul B64 literele (e)-(q).

▼**M12**

B66 Dacă data achiziției unei combinări de întreprinderi este după sfârșitul perioadei de raportare dar înainte să fie autorizată publicarea situațiilor financiare, dobânditorul trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul B64 în afară de cazul în care contabilizarea inițială a combinării de întreprinderi este incompletă în momentul autorizării pentru publicare a situațiilor financiare. În acest caz, dobânditorul trebuie să descrie care sunt informațiile pe care nu le-a putut prezenta și motivele pentru care nu a putut să le prezinte.

B67 În vederea atingerii obiectivului de la punctul 61, dobânditorul trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare combinare de întreprinderi importantă sau agregat pentru combinările de întreprinderi care sunt neimportante individual, dar care sunt importante luate împreună:

(a) în cazul în care contabilizarea inițială a unei combinări de întreprinderi este incompletă (a se vedea punctul 45) pentru anumite active, datorii, interese care nu controlează sau elemente de contravaloare, iar valorile recunoscute în situațiile financiare pentru combinarea de întreprinderi au fost astfel determinate numai cu caracter provizoriu:

(i) motivele datorită cărora contabilizarea inițială a combinării de întreprinderi este incompletă;

(ii) activele, datoriile, participațiile în capitalurile proprii sau elementele de contravaloare pentru care contabilizarea inițială este incompletă; și

(iii) natura și valoarea oricăror ajustări din perioada de evaluare recunoscute în perioada de raportare în conformitate cu punctul 49.

(b) pentru fiecare perioadă de raportare de după data achiziției, până în momentul în care entitatea colectează, vinde sau pierde altminteri dreptul la un activ aferent unei contravalori contingente sau până când entitatea decontează o datorie aferentă contravalorii contingente sau până când datoria este anulată sau expiră:

(i) orice modificări ale valorilor recunoscute, inclusiv orice diferențe care rezultă la decontare;

(ii) orice modificări în ceea ce privește intervalul de rezultate (neactualizate) și motivele acestor schimbări; și

(iii) tehnicile de evaluare și principalele datele model utilizate pentru evaluarea contravalorii contingente.

(c) pentru datoriile contingente recunoscute într-o combinare de întreprinderi, dobânditorul trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctele 84 și 85 din IAS 37 pentru fiecare clasă de provizioane.

(d) o reconciliere a valorii contabile a fondului comercial de la începutul și sfârșitul perioadei de raportare, indicând separat:

(i) valoarea brută și pierderile cumulate din depreciere la începutul perioadei de raportare;

(ii) fondul comercial suplimentar recunoscut în decursul perioadei de raportare, cu excepția fondului comercial cuprins într-un grup destinat cedării care, la data achiziției, îndeplinește criteriile pentru a fi clasificat drept deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;

(iii) ajustările rezultate din recunoașterea ulterioară a creanțelor privind impozitul amânat în decursul perioadei de raportare în conformitate cu punctul 67.

▼**M12**

(iv) fondul comercial inclus într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5, precum și fondul comercial derecunoscut în decursul perioadei de raportare, fără ca acesta să fi fost inclus anterior într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării.

(v) pierderile din depreciere recunoscute în decursul perioadei de raportare în conformitate cu IAS 36. (În plus față de această dispoziție, IAS 36 prevede prezentarea de informații cu privire la valoarea recuperabilă și deprecierea fondului comercial).

(vi) diferențele nete de curs valutar care apar în decursul perioadei de raportare în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*.

(vii) orice alte modificări ale valorii contabile survenite în decursul perioadei de raportare.

(viii) valoarea brută și pierderile cumulate din depreciere la sfârșitul perioadei de raportare.

(e) valoarea și o justificare a câștigurilor sau pierderilor recunoscute în perioada de raportare curentă, care:

(i) sunt aferente activelor identificabile dobândite sau datoriilor asumate într-o combinare de întreprinderi care s-a realizat în decursul perioadei de raportare curente sau anterioare; și

(ii) care prezintă o mărime, o natură sau un context de apariție ce face ca prezentarea lor să fie relevantă pentru înțelegerea situațiilor financiare ale entității rezultate în urma combinării.

PREVEDERI TRANZITORII PENTRU COMBINĂRILE DE ÎNTREPRINDERI CARE IMPLICĂ NUMAI ENTITĂȚI MUTUALE SAU SUNT REALIZATE NUMAI PRIN CONTRACT (APLICAREA PUNCTULUI 66)

B68 Punctul 64 stipulează că prezentul IFRS se aplică prospectiv combinărilor de întreprinderi pentru care data achiziției este la sau după începutul primei perioade anuale de raportare care începe la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Cu toate acestea, o entitate trebuie să aplice prezentul IFRS numai la începutul unei perioade anuale de raportare care începe la 30 iunie 2007 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS înainte de data intrării sale în vigoare, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) în același timp.

B69 Dispoziția de a aplica prezentul IFRS prospectiv are următorul efect pentru o combinare de întreprinderi care implică numai entități mutuale sau care este realizată numai prin contract, dacă data achiziției pentru acea combinare de întreprinderi este înainte de aplicarea prezentului IFRS:

(a) *Clasificare* – O entitate trebuie să continue să clasifice combinarea anterioară de întreprinderi în conformitate cu politicile contabile anterioare ale entității pentru astfel de combinări.

▼**M12**

(b) *Fondul comercial recunoscut anterior* – La începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului IFRS, valoarea contabilă a fondului comercial care rezultă dintr-o combinare anterioară de întreprinderi trebuie să fie valoarea sa contabilă de la acea dată, în conformitate cu politicile contabile anterioare ale entității. La determinarea acestei valori, entitatea trebuie să elimine valoarea contabilă a oricărei amortizări cumulate a acestui fond comercial şi diminuarea corespunzătoare a fondului comercial. Nu trebuie făcută nicio altă ajustare a valorii contabile a fondului comercial.

(c) *Fondul comercial recunoscut drept o deducere din capitalurile proprii* – Politicile contabile anterioare ale entității ar fi putut avea drept rezultat recunoaşterea fondului comercial generat de o combinare anterioară de întreprinderi drept o deducere din capitalurile proprii. În acest caz, entitatea nu trebuie să recunoască acel fond comercial drept un activ la începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului IFRS. Mai mult, entitatea nu trebuie să recunoască în profit sau pierdere nicio parte din acel fond comercial atunci când cedează integral sau parțial întreprinderea din care provine fondul comercial respectiv sau atunci când se depreciază o unitate generatoare de numerar de care este legat fondul comercial.

(d) *Contabilizarea ulterioară a fondului comercial* – De la începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului IFRS, o entitate trebuie să întrerupă amortizarea fondului comercial care rezultă dintr-o combinare anterioară de întreprinderi şi trebuie să testeze fondul comercial pentru depreciere în conformitate cu IAS 36.

(e) *Fondul comercial negativ recunoscut anterior* – O entitate care a contabilizat o combinare anterioară de întreprinderi prin aplicarea metodei achiziției poate să fi recunoscut un credit amânat drept un surplus al participației sale în valoarea justă netă a activelor şi datoriilor identificabile ale entității dobândite față de costul acelei participații (numită uneori fond comercial negativ). În acest caz, entitatea trebuie să derecunoască valoarea contabilă a acelui credit amânat la începutul primei perioade anuale de aplicare a prezentului IFRS, printr-o ajustare corespunzătoare adusă soldului de deschidere al rezultatelor reportate la acea dată.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 4

Contracte de asigurare

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este acela de a specifica modul de raportare financiară a *contractelor de asigurare* pentru orice entitate care emite astfel de contracte (descrisă în prezentul IFRS ca *asigurător*), până la definitivarea de către Consiliu a celei de-a doua faze a proiectului său privind contractele de asigurare. În special, prezentul IFRS prevede:

   (a) îmbunătățiri limitate ale contabilizării de către asigurători a contractelor de asigurare;

   (b) prezentări de informații care identifică și explică valorile din situațiile financiare ale unui asigurător rezultate din contracte de asigurare și ajută utilizatorii acelor situații financiare să înțeleagă valoarea, planificarea și incertitudinea viitoarelor fluxuri de trezorerie rezultate din contracte de asigurare.

DOMENIU DE APLICARE

2. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru:

   (a) contractele de asigurare (inclusiv *contractele de reasigurare*) pe care le emite și contractele de reasigurare pe care le deține;

   (b) instrumentele financiare pe care le emite cu o *caracteristică de participare discreționară* (a se vedea punctul 35). IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat* solicită prezentarea de informații privind instrumentele financiare, inclusiv instrumentele care prezintă asemenea caracteristici.

3. Prezentul IFRS nu abordează alte aspecte ale contabilității ținute de asigurători, cum ar fi contabilizarea activelor financiare deținute de asigurători și a datoriilor financiare emise de asigurători (a se vedea IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* și IFRS 7), cu excepția prevederilor tranzitorii specificate la punctul 45.

4. O entitate nu trebuie să aplice prezentul IFRS pentru:

   (a) garanții de produs emise direct de către un producător, distribuitor sau comerciant en detail (a se vedea IAS 18 *Venituri* și IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*);

   (b) active și datorii ale angajatorilor conforme cu planurile de beneficii pentru angajați (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților* și IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*) și cu obligațiile privind beneficiile pentru pensionare raportate prin planuri de beneficii determinate pentru pensionare (a se vedea IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii*);

   (c) drepturi contractuale sau obligații contractuale care depind de folosirea viitoare sau de dreptul de folosire viitoare a unui element nefinanciar (de exemplu unele taxe de licență, redevențe, plăți contingente cu contractele de leasing și alte elemente similare), ca și o garanție a valorii reziduale dată de locatar încorporată într-un contract de leasing (a se vedea IAS 17 *Contracte de leasing*, IAS 18 *Venituri* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*);

▼B

(d) contracte de garanții financiare, cu condiția ca emitentul să nu fi declarat anterior în mod explicit că se referă la contracte cum ar fi contractele de asigurare și că a utilizat contabilitatea care se aplică acestor contracte de asigurare, caz în care emitentul poate alege să aplice pentru astfel de contracte de garantare financiară fie IAS 39, IAS 32 și IFRS 7, fie prezentul standard. Emitentul poate opta în acest sens în cazul fiecărui contract în parte, dar alegerea pentru fiecare contract este irevocabilă;

(e) plata contingentă făcută sau primită într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*);

(f) *contracte de asigurare directă* pe care le deține o entitate (cum ar fi contractele de asigurare directă în care entitatea este *deținătorul poliței de asigurare*). Totuși, un *cedent* trebuie să aplice prezentul IFRS contractelor sale de reasigurare.

5. Pentru facilitarea trimiterilor, prezentul IFRS descrie orice entitate care emite un contract de asigurare drept un asigurător, indiferent dacă emitentul este privit sau nu ca un asigurător din punct de vedere legal sau din perspectiva supervizării.

6. Un contract de reasigurare este un tip de contract de asigurare. Ca urmare, toate referirile care se fac în prezentul IFRS la contracte de asigurare se aplică și contractelor de reasigurare.

Instrumente derivate încorporate

7. IAS 39 impune unei entități să separe instrumentele derivate încorporate în contractul-gazdă, să le evalueze la *valoarea justă* și să includă modificările valorii lor juste în profit sau pierdere. IAS 39 se aplică instrumentelor derivate încorporate într-un contract de asigurare, în afară de cazul în care instrumentul derivat încorporat este el însuși un contract de asigurare.

8. Ca o excepție de la dispoziția din IAS 39, nu este nevoie ca un asigurător să separe și să evalueze la valoarea justă opțiunea deținătorului poliței de asigurare de a răscumpăra un contract de asigurare pentru o sumă fixă (sau pentru o sumă constituită dintr-o sumă fixă și o dobândă), chiar dacă prețul de exercitare diferă de valoarea contabilă a *datoriei de asigurare* din contractul-gazdă. Cu toate acestea, dispoziția din IAS 39 se aplică unei opțiuni de vânzare/put sau unei opțiuni de răscumpărare în numerar încorporate într-un contract de asigurare, dacă valoarea de răscumpărare variază ca răspuns la schimbarea unei variabile financiare (cum ar fi prețul sau indicele unei acțiuni sau al unui bun de consum) sau a unei variabile nefinanciare care nu este specifică unei părți contractante. În plus, această dispoziție se aplică și în cazul în care capacitatea deținătorului de a exercita o opțiune de vânzare/put sau o opțiune de răscumpărare în numerar este declanșată de o schimbare a unei astfel de variabile (de exemplu, o opțiune de vânzare/put care poate fi exercitată dacă un indice de pe piața de capital atinge un nivel specificat).

9. Punctul 8 se aplică, de asemenea, opțiunilor de răscumpărare a unui instrument financiar care prezintă o caracteristică de participare discreționară.

Separarea componentelor de depozit

10. Unele contracte de asigurare conțin atât o componentă de asigurare, cât și o *componentă de depozit*. În unele cazuri, unui asigurător i se impune sau i se permite să *separe* cele două componente:

(a) separarea se impune dacă sunt îndeplinite următoarele două condiții:

(i) asigurătorul poate evalua componenta de depozit (inclusiv orice opțiuni de răscumpărare încorporate) separat (adică fără luarea în considerare a componentei de asigurare);

▼B

(ii) politicile contabile ale asigurătorului nu îi impun să recunoască toate obligațiile și drepturile care rezultă din componenta de depozit;

(b) separarea este permisă, dar nu impusă, dacă asigurătorul poate evalua componenta de depozit în mod separat, ca la litera (a) subpunctul (i), dar politicile sale contabile îi impun să recunoască toate obligațiile și drepturile care rezultă din componenta de depozit, indiferent de baza utilizată pentru evaluarea drepturilor și obligațiilor respective;

(c) separarea este interzisă dacă un asigurător nu poate evalua în mod separat componenta de depozit așa cum se arată la litera (a) subpunctul (i).

11. Următoarea situație constituie un exemplu de caz în care politicile contabile ale asigurătorului nu îi impun acestuia să recunoască toate obligațiile care rezultă dintr-o componentă de depozit. Un cedent primește o despăgubire pentru pierderi de la un *reasigurător*, dar contractul îl obligă pe cedent să ramburseze suma primită în anii următori. Această obligație rezultă dintr-o componentă de depozit. Dacă politicile contabile ale cedentului i-ar permite acestuia să recunoască acea despăgubire ca venit fără să recunoască și obligația rezultată, trebuie realizată separarea.

12. Pentru a separa un contract, un asigurător trebuie:

(a) să aplice prezentul IFRS componentei de asigurare;

(b) să aplice IAS 39 componentei de depozit.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Scutire temporară de la îndeplinirea dispozițiilor altor IFRS-uri

13. Punctele 10-12 din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* specifică criteriile care trebuie folosite de către o entitate pentru elaborarea unei politici contabile în cazul în care niciun IFRS nu se aplică în mod specific vreunui element. Totuși, prezentul IFRS scutește un asigurător de la aplicarea acelor criterii politicilor sale contabile pentru:

(a) contractele de asigurare pe care le emite (inclusiv cheltuielile de achiziție aferente și imobilizările necorporale aferente, cum ar fi cele descrise la punctele 31 și 32); și

(b) contractele de reasigurare pe care le deține.

14. Cu toate acestea, prezentul IFRS nu scutește un asigurător de la unele implicații ale criteriilor de la punctele 10-12 din IAS 8. În mod specific, un asigurător:

(a) trebuie să nu recunoască drept datorie orice provizioane pentru posibile pretenții viitoare, dacă acele pretenții sunt generate de contracte inexistente la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ (cum ar fi provizioane pentru catastrofe și rezerve de egalizare);

(b) trebuie să realizeze *testul de adecvare a datoriei* descris la punctele 15-19;

(c) trebuie să elimine o datorie de asigurare (sau o parte dintr-o datorie de asigurare) din ►**M5** situația poziției sale financiare ◄ contabil numai atunci când aceasta este stinsă – adică atunci când obligația specificată în contract este îndeplinită sau anulată ori expiră;

▼B

(d) trebuie să nu compenseze:

(i) *activele de reasigurare* cu datoriile de asigurare aferente; sau

(ii) venitul din sau cheltuiala cu contractele de reasigurare cu venitul din sau cheltuiala cu contractele de asigurare aferente.

(e) trebuie să analizeze dacă activele sale de reasigurare sunt depreciate (a se vedea punctul 20).

Testul de adecvare a datoriei

15. Un asigurător trebuie să evalueze la ►**M5** finalul fiecărei perioade de raportare ◄ dacă datoriile sale de asigurare sunt adecvate, folosind estimări curente ale fluxurilor de trezorerie viitoare aferente contractelor sale de asigurare. Dacă această evaluare arată că valoarea contabilă a datoriilor sale de asigurare (minus costurile de achiziție amânate și imobilizările necorporale aferente, cum ar fi cele prezentate la punctele 31 și 32) este inadecvată în lumina estimărilor de fluxuri viitoare de trezorerie, întreaga diferență trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

16. Dacă un asigurător aplică un test de adecvare a datoriei care întrunește condițiile minime specificate, prezentul IFRS nu mai impune alte condiții. Condițiile minime sunt următoarele:

(a) testul ia în considerare estimările curente ale tuturor fluxurilor de trezorerie contractuale și ale fluxurilor de trezorerie aferente, cum ar fi costurile de instrumentare a cererilor de despăgubire, precum și fluxurile de trezorerie care rezultă din opțiuni și garanții încorporate;

(b) dacă testul arată că datoria nu este adecvată, întreaga diferență este recunoscută în profit sau pierdere.

17. Dacă politicile contabile ale asigurătorului nu impun un test de adecvare a datoriei care să întrunească condițiile minime de la punctul 16, asigurătorul trebuie:

(a) să determine valoarea contabilă a datoriilor de asigurare relevante ([1]) minus valoarea contabilă a:

(i) oricăror costuri de achiziție amânate aferente; și

(ii) oricăror imobilizări necorporale aferente, cum ar fi cele dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau a unui transfer de portofoliu (a se vedea punctele 31 și 32). Totuși, activele de reasigurare aferente nu sunt luate în considerare, deoarece un asigurător le contabilizează separat (a se vedea punctul 20);

(b) să determine dacă valoarea descrisă la litera (a) este mai mică decât valoarea contabilă care ar fi necesară în cazul în care datoriile de asigurare relevante ar intra sub incidența IAS 37. Dacă este mai mică, asigurătorul trebuie să recunoască întreaga diferență în profit sau pierdere și să scadă valoarea contabilă a costurilor de achiziție amânate aferente sau a imobilizărilor necorporale aferente, ori să crească valoarea contabilă a datoriilor de asigurare relevante.

([1]) Datoriile de asigurare relevante sunt acele datorii de asigurare (și cheltuielile de achiziție amânate aferente și imobilizările necorporale aferente) pentru care politicile contabile ale asigurătorului nu solicită teste de adecvare a datoriei care să întrunească cerințele minime de la punctul 16.

▼B

18. Dacă testul de adecvare a datoriei realizat de asigurător întrunește condițiile minime de la punctul 16, testul se aplică la nivelul de agregare specificat în acel test. Dacă testul de adecvare a datoriei nu întrunește condițiile minime respective, comparația descrisă la punctul 17 trebuie să fie făcută la nivelul unui portofoliu de contracte supuse unor riscuri în general similare și administrate împreună ca un portofoliu unic.

19. Valoarea descrisă la punctul 17 litera (b) (adică rezultatul aplicării IAS 37) trebuie să reflecte marjele de investiții viitoare (a se vedea punctele 27-29) dacă și numai dacă valoarea descrisă la punctul 17 litera (a) reflectă și ea acele marje.

Deprecierea activelor de reasigurare

20. Dacă activul de reasigurare al unui cedent se depreciază, cedentul trebuie să reducă în consecință valoarea contabilă a acestuia și să recunoască pierderea din depreciere în profit sau pierdere. Un activ de reasigurare este depreciat dacă și numai dacă:

(a) există o probă obiectivă, ca rezultat al unui eveniment care s-a petrecut după recunoașterea inițială a activului de reasigurare, și anume că este posibil ca cedentul să nu primească toate sumele care îi sunt datorate conform termenilor contractuali; și

(b) acel eveniment are un impact care poate fi evaluat în mod fiabil asupra sumelor pe care cedentul le va primi de la reasigurător.

Modificări ale politicilor contabile

21. Punctele 22-30 se aplică atât modificărilor făcute de către un asigurător care deja aplică IFRS-urile, cât și modificărilor făcute de către un asigurător care adoptă pentru prima oară IFRS-urile.

22. Un asigurător își poate modifica politicile contabile pentru contracte de asigurare dacă și numai dacă aceste modificări conduc la situații financiare mai relevante pentru nevoile utilizatorilor de a lua decizii de ordin economic și nu mai puțin fiabile, sau mai fiabile și nu mai puțin relevante pentru nevoile respective. Un asigurător trebuie să judece relevanța și fiabilitatea conform criteriilor din IAS 8.

23. Pentru a justifica modificarea politicilor sale contabile privind contractele de asigurare, asigurătorul trebuie să arate că modificările întăresc conformarea situațiilor sale financiare cu criteriile din IAS 8, dar nu este nevoie ca modificarea să ducă la obținerea conformității totale cu criteriile respective. Următoarele aspecte specifice sunt tratate mai jos:

(a) ratele dobânzilor curente (punctul 24);

(b) continuarea practicilor existente (punctul 25);

(c) prudența (punctul 26);

(d) marjele de investiții viitoare (punctele 27-29); și

(e) contabilitatea colaterală (punctul 30).

▼B

Ratele dobânzilor curente pe piață

24. Unui asigurător i se permite, dar nu i se impune, să își modifice politicile contabile pentru a reevalua datoriile de asigurare desemnate ([1]) astfel încât acestea să reflecte ratele dobânzilor curente pe piață și să recunoască modificările datoriilor respective în profit sau pierdere. De asemenea, el poate să introducă în acel moment politici contabile care necesită alte estimări și ipoteze curente în privința datoriilor desemnate. Opțiunea de la acest punct permite unui asigurător să își modifice politicile contabile privind datoriile desemnate fără a aplica în mod consecvent politicile respective tuturor datoriilor similare, așa cum ar prevedea IAS 8. Dacă un asigurător desemnează datorii pentru această opțiune, el trebuie să continue să aplice cu consecvență ratele dobânzilor curente pe piață (și, dacă este cazul, celelalte estimări și ipoteze curente) în toate perioadele și pentru toate aceste datorii, până la stingerea lor.

Continuarea practicilor existente

25. Un asigurător poate continua folosirea următoarelor practici, dar introducerea oricăreia dintre ele nu îndeplinește dispozițiile de la punctul 22:

(a) evaluarea datoriilor de asigurare pe o bază neactualizată;

(b) evaluarea drepturilor contractuale referitoare la comisioane viitoare pentru gestionarea investițiilor la o valoare care depășește valoarea lor justă, dată de o comparație cu comisioanele curente percepute de alți participanți de pe piață pentru servicii similare. Este probabil ca valoarea justă la început a drepturilor contractuale respective să egaleze costurile de emisiune plătite, cu excepția cazurilor în care comisioanele viitoare pentru gestionarea investițiilor și cheltuielile aferente nu sunt aliniate la cele comparabile de pe piață;

(c) utilizarea unor politici contabile neuniforme pentru contractele de asigurare (precum și pentru costurile de achiziție amânate aferente și pentru imobilizările necorporale aferente, dacă există) ale filialelor, cu excepția cazului în care punctul 24 permite acest lucru. Dacă politicile contabile respective sunt neuniforme, un asigurător le poate modifica, cu condiția ca modificarea să nu ducă la diversificarea politicilor contabile și, de asemenea, să satisfacă celelalte dispoziții ale prezentului IFRS.

Prudența

26. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile contabile privind contractele de asigurare pentru a elimina prudența excesivă. Totuși, dacă un asigurător evaluează deja contractele sale de asigurare cu suficientă prudență, el nu trebuie să manifeste o prudență și mai mare.

Marje de investiție viitoare

27. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile contabile privind contractele de asigurare pentru a elimina marjele de investiție viitoare. Cu toate acestea, există o prezumție relativă potrivit căreia situațiile financiare ale unui asigurător vor fi mai puțin relevante și mai puțin fiabile dacă acesta introduce o politică contabilă care reflectă marje de investiție viitoare la evaluarea contractelor de asigurare, în afară de cazul când aceste marje afectează plățile contractuale. Următoarele sunt două exemple de politici contabile care reflectă aceste marje:

(a) folosirea unei rate de actualizare care reflectă rentabilitatea estimată a activelor asigurătorului; sau

([1]) La acest punct, datoriile asociate contractelor de asigurare includ costurile de achiziție amânate aferente și imobilizările necorporale aferente, cum ar fi cele descrise la punctele 31 și 32.

▼B

(b) proiectarea rentabilității activelor respective la o rată estimată de rentabilitate, actualizarea rentabilității proiectate cu o rată diferită și includerea rezultatului în evaluarea datoriei.

28. Un asigurător poate depăși prezumția relativă descrisă la punctul 27 dacă și numai dacă celelalte componente ale unei modificări a politicilor sale contabile cresc relevanța și fiabilitatea declarațiilor sale financiare suficient de mult pentru a cântări mai greu decât scăderea gradului de relevanță și de fiabilitate cauzată de includerea unor marje de investiție viitoare. De exemplu, să presupunem că politicile contabile deja existente ale unui asigurător privind contractele de asigurare implică ipoteze inițiale excesiv de prudente și o rată de actualizare prescrisă de un organism de reglementare fără referire directă la condițiile de pe piață și ignoră unele opțiuni și garanții încorporate. Asigurătorul ar putea să își facă situațiile financiare mai relevante și nu mai puțin fiabile dacă ar trece la folosirea unei baze contabile cuprinzătoare orientate către investitori, care este utilizată pe scară largă și care implică:

(a) estimări și ipoteze curente;

(b) o ajustare rezonabilă (dar nu excesiv de prudentă), pentru a reflecta riscul și incertitudinea;

(c) evaluări care reflectă atât valoarea intrinsecă, cât și valoarea-timp a opțiunilor și a garanțiilor încorporate; și

(d) o rată de actualizare curentă a pieței, chiar dacă acea rată de actualizare reflectă rentabilitatea estimată a activelor asigurătorului.

29. În unele modalități de evaluare, rata de actualizare este folosită pentru a determina valoarea actualizată a unei marje de profit viitoare. Acea marjă de profit este apoi repartizată pe diferite perioade cu ajutorul unei formule. ►**M5** În aceste ◄ modalități de evaluare, rata de actualizare afectează doar indirect evaluarea datoriei. În special, folosirea unei rate de actualizare mai puțin adecvate are un efect redus sau nu are niciun efect asupra evaluării inițiale a unei datorii. Cu toate acestea, în alte modalități de evaluare rata de actualizare determină în mod direct evaluarea datoriei. În acest ultim caz, deoarece introducerea unei rate de actualizare bazate pe active are un efect mai semnificativ, este foarte improbabil ca un asigurător să poată depăși prezumția relativă descrisă la punctul 27.

Contabilitatea colaterală

30. În unele modele contabile, câștigurile sau pierderile realizate aferente activelor unui asigurător au un efect direct asupra evaluării unora dintre sau tuturor (a) datoriilor sale de asigurare, (b) costurilor de achiziție amânate aferente și (c) imobilizărilor necorporale aferente, cum ar fi cele descrise la punctele 31 și 32. Unui asigurător i se permite, dar nu i se impune, să își modifice politicile contabile astfel încât un câștig sau o pierdere recunoscut(ă), dar nerealizat(ă), aferent(ă) unui activ să afecteze acele evaluări în același mod ca un câștig sau o pierdere realizat(ă). A ►**M5** Ajustarea aferentă a datoriei asociate contractelor de asigurare (sau costurilor de achiziție amânate ori imobilizărilor necorporale) trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global, dacă și numai dacă, profitul sau pierderea nerealizat(ă) este recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global. ◄ Această practică este uneori descrisă drept „contabilitate colaterală”.

▼B

Contracte de asigurare dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau în urma unui transfer de portofoliu

31. Pentru a respecta prevederile IFRS 3, un asigurător trebuie, la data achiziției, să evalueze la valoarea justă datoriile de asigurare asumate și *activele de asigurare* dobândite într-o combinare de întreprinderi. Totuși, unui asigurător i se permite, dar nu i se impune, să folosească o prezentare detaliată care separă valoarea justă a contractelor de asigurare dobândite în două componente:

(a) o datorie evaluată în conformitate cu politicile contabile ale asigurătorului privind contractele de asigurare pe care le emite; și

(b) o imobilizare necorporală, reprezentând diferența dintre (i) valoarea justă a drepturilor contractuale dobândite și a obligațiilor contractuale asumate, decurgând din contracte de asigurare, și (ii) valoarea descrisă la litera (a). Evaluarea ulterioară a acestui activ trebuie să fie consecventă cu evaluarea datoriei de asigurare aferente.

32. Un asigurător care dobândește un portofoliu de contracte de asigurare poate folosi prezentarea detaliată descrisă la punctul 31.

33. Imobilizările necorporale descrise la punctele 31 și 32 nu intră sub incidența IAS 36 *Deprecierea activelor* și a IAS 38. Cu toate acestea, IAS 36 și IAS 38 se aplică listelor de clienți și relațiilor cu clienții care reflectă așteptările privind contractele viitoare care nu fac parte din drepturile contractuale de asigurare și din obligațiile contractuale de asigurare care existau la data combinării de întreprinderi sau a transferului de portofoliu.

Caracteristici de participare discreționară

Caracteristici de participare discreționară în contractele de asigurare

34. Unele contracte de asigurare au o caracteristică de participare discreționară, precum și un *element garantat*. Emitentul unui astfel de contract:

(a) poate, dar nu este obligat, să recunoască elementul garantat în mod separat de caracteristica de participare discreționară. Dacă emitentul nu le recunoaște în mod separat, el trebuie să clasifice întregul contract ca datorie. Dacă emitentul le clasifică separat, el trebuie să clasifice elementul garantat drept datorie;

(b) dacă recunoaște caracteristica de participare discreționară în mod separat de elementul garantat, trebuie să clasifice acea caracteristică fie ca datorie, fie ca o componentă separată a capitalurilor proprii. Prezentul IFRS nu specifică modul în care un emitent determină dacă acea caracteristică este o datorie sau un element de capitaluri proprii. Emitentul poate împărți această caracteristică în două componente, de datorie și de capitaluri proprii, și trebuie să utilizeze o politică contabilă consecventă în privința acestei împărțiri. Emitentul nu trebuie să clasifice acea caracteristică drept o categorie intermediară care nu este nici datorie, nici capital propriu;

▼B

(c) poate recunoaște toate primele primite ca venit fără să separe nicio parte care este legată de componenta de capitaluri proprii. Modificările rezultante ale elementului garantat și ale părții din caracteristica de participare discreționară clasificată drept datorie trebuie să fie recunoscute în profit sau pierdere. Dacă o parte sau întreaga caracteristică de participare discreționară este clasificată în capitaluri proprii, o parte din profit sau pierdere se poate atribui acelei caracteristici (în același mod în care o parte poate fi atribuită unor interese ►M11 care nu controlează ◄). Emitentul trebuie să recunoască partea de profit sau pierdere care se poate atribui oricărei componente de capitaluri proprii a unei caracteristici de participare discreționară ca o alocare de profit sau pierdere, nu ca o cheltuială sau ca un venit (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*);

(d) în cazul în care contractul conține un instrument derivat încorporat care intră sub incidența IAS 39, trebuie să aplice IAS 39 pentru acel instrument derivat încorporat;

(e) pentru toate aspectele care nu sunt descrise la punctele 14-20 și la punctul 34 literele (a)-(d), trebuie să continue utilizarea politicilor sale contabile existente pentru astfel de contracte, în afara cazului în care modifică acele politici contabile într-un mod care respectă prevederile de la punctele 21-30.

Caracteristici de participare discreționară în instrumentele financiare

35. Condițiile menționate la punctul 34 se aplică, de asemenea, unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară. În plus:

(a) dacă emitentul clasifică întreaga caracteristică de participare discreționară drept datorie, el trebuie să aplice testul de adecvare a datoriei prezentat la punctele 15-19 întregului contract (adică atât elementului garantat, cât și caracteristicii de participare discreționară). Nu este necesar ca emitentul să determine valoarea care rezultă din aplicarea IAS 39 elementului garantat;

(b) dacă emitentul clasifică o parte din sau toată acea caracteristică drept o componentă separată de capitaluri proprii, datoria recunoscută pentru întregul contract nu trebuie să fie mai mică decât valoarea care ar fi rezultat din aplicarea IAS 39 elementului garantat. Valoarea respectivă trebuie să includă valoarea intrinsecă a unei opțiuni de răscumpărare a contractului, dar nu trebuie să includă valoarea-timp a sa dacă punctul 9 exclude acea opțiune de la evaluarea la valoarea justă. Emitentul nu este obligat să dea detalii despre valoarea care ar rezulta din aplicarea IAS 39 elementului garantat și nici să prezinte acea valoare separat. În plus, emitentul nu este obligat să determine acea valoare dacă datoria totală recunoscută este în mod clar mai mare;

(c) deși aceste contracte sunt instrumente financiare, emitentul poate continua să recunoască primele pentru acele contracte ca venit și să recunoască drept cheltuială creșterea rezultantă a valorii contabile a datoriei;

(d) deși aceste contracte sunt instrumente financiare, un emitent care aplică punctul 20 litera (b) din IFRS 7 contractelor cu o caracteristică de participare discreționară trebuie să prezinte cheltuielile totale cu dobânda recunoscute în profit sau pierdere, dar nu este necesar să calculeze o astfel de cheltuială utilizând metoda dobânzii efective.

▼B

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Explicarea valorilor recunoscute în situațiile financiare

36. Un asigurător trebuie să prezinte informații care identifică și explică valorile din situațiile sale financiare generate de contracte de asigurare.

37. Pentru a se conforma punctului 36, un asigurător trebuie să prezinte:

(a) politicile sale contabile privind contractele de asigurare și activele, datoriile, veniturile și cheltuielile aferente;

(b) activele, datoriile, veniturile și cheltuielile recunoscute (și fluxurile de trezorerie, dacă prezintă situațiile fluxurilor de trezorerie folosind metoda directă) care rezultă din contracte de asigurare. În plus, dacă asigurătorul este un cedent, el trebuie să prezinte informații despre:

(i) câștigurile și pierderile recunoscute în profit sau pierdere la cumpărarea reasigurării; și

(ii) dacă cedentul amână și amortizează câștigurile și pierderile care rezultă la cumpărarea reasigurării, amortizarea pentru acea perioadă și valorile rămase neamortizate la începutul și la sfârșitul perioadei;

(c) modalitatea folosită pentru a determina ipotezele care au cel mai mare efect asupra evaluării valorilor recunoscute în situațiile financiare, descrise la litera (b). Atunci când este posibil, un asigurător trebuie, de asemenea, să ofere o prezentare cuantificată a ipotezelor respective;

(d) efectul modificărilor ipotezelor folosite pentru a evalua activele de asigurare și datoriile de asigurare, arătând separat efectul fiecărei modificări care are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare;

(e) reconcilierile modificărilor datoriilor de asigurare, activelor de reasigurare și, dacă este cazul, ale costurilor de achiziție amânate aferente.

Natura și amploarea riscurilor generate de contractele de asigurare

38. Un asigurător trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și amploarea riscurilor generate de contractele de asigurare.

39. Pentru a se conforma punctului 38, un asigurător trebuie să prezinte:

(a) obiectivele, politicile și procedurile sale în ceea ce privește gestionarea riscurilor care decurg din contracte de asigurare și metodele sale de gestionare a acestor riscuri;

(b) [eliminat]

(c) informații despre *riscul de asigurare* (atât înainte, cât și după diminuarea riscului prin reasigurare), inclusiv informații despre:

(i) sensibilitatea la riscul aferent asigurării (a se vedea punctul 39A);

(ii) concentrările de risc de asigurare, inclusiv o descriere a modului în care conducerea determină concentrațiile și o descriere a caracteristicilor comune care identifică fiecare concentrare (de exemplu tipul de eveniment asigurat, aria geografică sau moneda);

▼B

(iii) pretențiile concrete comparate cu estimările anterioare (cum ar fi evoluția pretențiilor). Informațiile prezentate privind evoluția pretențiilor trebuie să înceapă de la data când a apărut cea mai veche cerere de despăgubire semnificativă, pentru care există încă incertitudini referitoare la valoarea și planificarea plăților pentru daune, dar nu este necesar să se întoarcă mai mult de zece ani înapoi. Nu este nevoie ca un asigurător să prezinte aceste informații în legătură cu pretențiile în privința cărora incertitudinile referitoare la valoarea și planificarea plăților daunelor sunt rezolvate de regulă în termen de un an;

▼M19

(d) informațiile despre riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață pe care le-ar impune punctele 31-42 din IFRS 7 dacă contractele de asigurare ar intra în domeniul de aplicare a IFRS 7. Totuși:

(i) un asigurător nu trebuie să furnizeze analizele de scadență prevăzute la punctul 39 literele (a) și (b) din IFRS 7 dacă prezintă în schimb informații despre plasarea în timp estimată a ieșirilor nete de numerar care rezultă din datoriile recunoscute din asigurare. Aceste informații pot lua forma unei analize, prin estimarea plasării în timp, a sumelor recunoscute în situația poziției financiare.

▼B

(ii) dacă un asigurător utilizează o metodă alternativă pentru a gestiona sensibilitatea la condițiile de piață, cum ar fi o analiză a valorilor încorporate, el poate utiliza acea analiză pentru a respecta dispozițiile de la punctul 40 litera (a) din IFRS 7. Un astfel de asigurător trebuie să prezinte, de asemenea, informațiile impuse de punctul 41 din IFRS 7;

(e) informații despre expunerile la riscul de piață generate de instrumentele derivate încorporate într-un contract-gazdă de asigurare, dacă asigurătorului nu i se impune să evalueze și nu evaluează instrumentele derivate încorporate la valoarea justă.

39A Pentru a se conforma punctului 39 litera (c) subpunctul (i), un asigurător trebuie să prezinte următoarele informații de la litera (a) sau (b):

►M5 (a) o analiză a sensibilității care prezintă modul în care profitul sau pierderea și capitalurile proprii ar fi fost afectate dacă ar fi avut loc modificările variabilei relevante a riscului, modificări care au fost în mod rezonabil posibile la finalul perioadei de raportare; metodele și ipotezele utilizate la elaborarea acestei analize a sensibilității; și orice modificare față de perioada anterioară a metodelor și ipotezelor folosite. ◄ Cu toate acestea, dacă un emitent utilizează o metodă alternativă pentru a gestiona sensibilitatea la condițiile de piață, cum ar fi o analiză a valorii încorporate, el poate respecta această dispoziție prin prezentarea de informații cu privire la respectiva analiză alternativă a sensibilității și prin prezentarea informațiilor impuse de punctul 41 din IFRS 7;

(b) informații calitative cu privire la sensibilitate și informații cu privire la acei termeni și acele condiții ale contractelor de asigurare care au un efect semnificativ asupra valorii, plasării în timp și gradului de incertitudine ale viitoarelor fluxuri de trezorerie ale asigurătorului.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

40. Prevederile tranzitorii de la punctele 41-45 se aplică atât unei entități care aplica deja IFRS-urile atunci când aplică pentru prima dată prezentul IFRS, cât și unei entități care aplică IFRS-urile pentru prima dată (entitate care adoptă pentru prima dată).

41. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

41A *Contractele de garanție financiară* (amendamente la IAS 39 și la IFRS 4), emis în august 2005, modifica punctul 4 litera (d), punctul B18 litera (g) și punctul B19 litera (f). O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice amendamentele aferente la IAS 39 și la IAS 32 ([1]) în același timp.

▼M5

41B IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 30. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼B

Prezentarea informațiilor

42. Nu este necesar ca o entitate să aplice dispozițiile prezentului IFRS referitoare la prezentarea de informații în cazul informațiilor comparative legate de perioade anuale anterioare datei de 1 ianuarie 2005, cu excepția prezentărilor de informații impuse de punctul 37 literele (a) și (b) referitor la politicile contabile și la activele, datoriile, veniturile și cheltuielile recunoscute în situațiile financiare (și la fluxurile de trezorerie, dacă se folosește metoda directă).

43. Dacă nu se poate aplica o anume dispoziție de la punctele 10-35 informațiilor comparative care se referă la perioadele anuale anterioare datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. Aplicarea testului de adecvare a datoriei (punctele 15-19) pentru astfel de informații comparative poate fi uneori imposibilă, dar este foarte puțin probabil să fie imposibil de aplicat alte dispoziții ale punctelor 10-35 la astfel de informații comparative. IAS 8 explică termenul de „imposibilitate”.

44. La aplicarea punctului 39 litera (c) subpunctul (iii), nu este nevoie ca o entitate să prezinte informații despre evoluția pretențiilor care au apărut cu mai mult de cinci ani înainte de sfârșitul primului exercițiu financiar în care aplică prezentul IFRS. În plus, dacă, atunci când o entitate aplică pentru prima dată prezentul IFRS, acesteia îi este imposibil să elaboreze informații referitoare la evoluția pretențiilor care au apărut înainte de începutul celei mai îndepărtate perioade pentru care entitatea prezintă informații comparative complete, conforme cu prezentul IFRS, entitatea trebuie să prezinte acest lucru.

([1]) Atunci când o entitate aplică IFRS 7, trimiterea la IAS 32 este înlocuită de trimiterea la IFRS 7.

▼B

Reclasificarea activelor financiare

45. Atunci când un asigurător modifică politicile sale contabile privind datoriile de asigurare, i se permite, dar nu i se impune, să reclasifice unele sau toate activele sale financiare drept „la valoarea justă prin profit sau pierdere”. Această reclasificare este permisă dacă un asigurător modifică politicile sale contabile atunci când aplică pentru prima dată prezentul IFRS și dacă face o modificare ulterioară de politică permisă de punctul 22. Reclasificarea reprezintă o modificare de politică contabilă și se aplică IAS 8.

Anexa A

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

Cedent	**Deținătorul poliței de asigurare** ►**M5** într-un ◄**contract de reasigurare**.
Componentă de depozit	O componentă contractuală care nu este contabilizată ca instrument derivat în conformitate cu IAS 39 și care ar intra sub incidența IAS 39 dacă ar fi un instrument separat.
Contract de asigurare directă	Un **contract de asigurare** care nu este un **contract de reasigurare**.
Caracteristică de participare discreționară	Un drept contractual de a primi, pe lângă **beneficiile garantate**, beneficii suplimentare: (a) care este probabil să reprezinte o parte importantă din beneficiile contractuale totale; (b) a căror valoare sau plasare în timp este, conform contractului, de competența exclusivă a emitentului; și (c) care sunt, conform contractului, bazate pe: (i) performanța unui anumit portofoliu de contracte sau a unui tip specificat de contracte; (ii) rentabilitățile realizate și/sau nerealizate ale investițiilor aferente unui fond specificat de active deținut de către emitent; sau (iii) profitul sau pierderea companiei, fondului sau altei entități care emite contractul.
Valoare justă	Valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, ►**M5** într-o tranzacție desfășurată ◄ în condiții obiective.
Contract de garanție financiară	Un contract care impune emitentului să efectueze anumite plăți pentru a rambursa deținătorul pentru o pierdere survenită deoarece un anumit debitor nu a putut să efectueze o plată conform termenilor inițiali sau modificați ai unui instrument de datorie.

▼B

Risc financiar	Riscul unei posibile modificări viitoare a uneia sau a mai multora dintre următoarele variabile specificate: rată a dobânzii, preț al unui instrument financiar, preț al unui bun de consum, rată de schimb valutar, indice de preț sau de rată, rating sau indice de credit, ori a altei variabile, numai dacă, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila nu este specifică unei părți contractante.
Beneficii garantate	Plăți sau alte beneficii la care un anume **deținător de poliță de asigurare** sau investitor are un drept necondiționat, drept care nu este de competența exclusivă a emitentului.
Element garantat	O obligație de a plăti **beneficii garantate**, inclusă într-un contract care posedă o **caracteristică de participare discreționară**.
Activ de asigurare	Drepturile contractuale nete care îi revin **deținătorului poliței de asigurare** în temeiul unui **contract de asigurare**.
Contract de asigurare	Un contract conform căruia o parte **(asigurătorul)** acceptă un **risc de asigurare** semnificativ din partea celeilalte părți (**deținătorul poliței de asigurare**), convenind să despăgubească deținătorul poliței de asigurare dacă un eveniment viitor incert specificat (**evenimentul asigurat**) are un efect nefavorabil asupra acestuia din urmă. (A se vedea anexa B pentru îndrumări privind această definiție.)
Datorie de asigurare	Obligațiile contractuale nete care îi revin **deținătorului poliței de asigurare** în temeiul unui **contract de asigurare**.
Risc de asigurare	Un risc, altul decât **riscul financiar**, transferat de la deținătorul unui contract către emitent.
Eveniment asigurat	Un eveniment viitor incert care este acoperit de un **contract de asigurare** și care creează **risc de asigurare**.
Asigurător	Partea căreia îi revine, în temeiul unui **contract de asigurare**, obligația de a despăgubi un **deținător de poliță de asigurare** dacă are loc un **eveniment asigurat**.
Test de adecvare a datoriei	O analiză a necesității ca valoarea contabilă a unei **datorii de asigurare** să fie crescută (sau valoarea contabilă a costurilor de achiziție amânate aferente sau a imobilizărilor necorporale aferente să fie scăzută), în baza unei revizuiri a fluxurilor de trezorerie viitoare.
Deținător al poliței de asigurare	O parte căreia îi revine dreptul la despăgubire, în baza unui **contract de asigurare**, dacă are loc un **eveniment asigurat**.
Activ de reasigurare	Drepturile contractuale nete care îi revin **cedentului** în baza unui **contract de reasigurare.**
Contract de reasigurare	Un **contract de asigurare** emis de un asigurător (**reasigurătorul**) pentru a despăgubi un alt asigurător (**cedentul**) pentru pierderile aferente unuia sau mai multor contracte emise de cedent.

▼B

Reasigurător	Partea căreia îi revine obligația, în temeiul unui **contract de reasigurare**, de a despăgubi un **cedent** în cazul în care are loc un **eveniment asigurat**.
A separa	Contabilizarea componentelor unui contract ca și cum acestea ar constitui contracte separate.

Anexa B

Definiția unui contract de asigurare

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

B1 Prezenta anexă oferă îndrumări suplimentare privind definiția unui contract de asigurare menționată în anexa A. Ea tratează următoarele chestiuni:

(a) expresia „eveniment viitor incert” (punctele B2-B4);

(b) plăți în natură (punctele B5-B7);

(c) risc de asigurare și alte riscuri (punctele B8-B17);

(d) exemple de contracte de asigurare (punctele B18-B21);

(e) risc de asigurare semnificativ (punctele B22-B28); și

(f) modificări ale nivelului riscului de asigurare (punctele B29 și B30).

Eveniment viitor incert

B2 Incertitudinea (sau riscul) constituie esența unui contract de asigurare. Prin urmare, cel puțin una dintre următoarele situații este incertă la începerea unui contract de asigurare:

(a) dacă un *eveniment asigurat* va avea loc sau nu;

(b) momentul când acesta va avea loc; sau

(c) cât trebuie să plătească asigurătorul dacă evenimentul asigurat are loc.

B3 În unele contracte de asigurare, evenimentul asigurat este reprezentat de constatarea unei pierderi în cursul perioadei contractului, chiar dacă paguba rezultă ca urmare a unui eveniment care s-a petrecut înaintea începerii contractului. În alte contracte de asigurare, evenimentul asigurat este un eveniment care se petrece în decursul perioadei contractului, chiar dacă paguba rezultată este descoperită după sfârșitul perioadei contractului.

B4 Unele contracte de asigurare acoperă evenimente care s-au petrecut deja, dar al căror efect financiar este încă incert. Un exemplu este un contract de reasigurare care acoperă asigurătorul direct împotriva evoluției nefavorabile a pretențiilor deja raportate de către deținătorii de polițe de asigurare. În astfel de contracte, evenimentul asigurat este reprezentat de constatarea costului final al acelor pretenții.

Plăți în natură

B5 Unele contracte de asigurare impun sau permit ca plățile să fie făcute în natură. Un exemplu este atunci când asigurătorul înlocuiește direct un articol furat, în loc să ramburseze valoarea acestuia deținătorului poliței de asigurare. Un alt exemplu este atunci când un asigurător folosește propriile spitale și propriul personal medical pentru a furniza serviciile medicale acoperite de contracte.

▼B

B6 Unele contracte de servicii pe bază de abonament ►M5 în care ◄ nivelul serviciului depinde de un eveniment incert corespund definiției unui contract de asigurare date în prezentul IFRS, dar nu sunt reglementate drept contracte de asigurare în unele țări. Un exemplu este un contract de întreținere în care furnizorul de servicii convine să repare anumite echipamente în urma unei funcționări defectuoase a acestora. Plata pentru serviciul pe bază de abonament se bazează pe numărul preconizat de defecțiuni, dar este incert dacă se va defecta un echipament anume. Defectarea echipamentului are un efect nefavorabil asupra proprietarului acestuia, iar contractul despăgubește proprietarul (mai degrabă în natură decât în numerar). Un alt exemplu este un contract de servicii de reparații auto conform căruia furnizorul convine, pentru o sumă anuală fixă, să furnizeze asistență rutieră sau să tracteze automobilul până la cel mai apropiat service. Acest ultim tip de contract ar putea corespunde definiției unui contract de asigurare, chiar dacă furnizorul nu convine să efectueze reparații sau să înlocuiască piese.

B7 Aplicarea prezentului IFRS în cazul contractelor descrise la punctul B6 pare a nu fi mai dificilă decât aplicarea IFRS-urilor care ar fi aplicabile dacă astfel de contracte nu ar intra sub incidența prezentului IFRS:

(a) este puțin probabil să existe datorii semnificative pentru funcționări defectuoase și defecțiuni care deja s-au petrecut;

(b) dacă se aplică IAS 18 *Venituri*, furnizorul de servicii ar trebui să recunoască veniturile în funcție de stadiul de execuție (și în funcție de alte criterii specificate). Această abordare este acceptabilă, de asemenea, conform prezentului IFRS, care permite furnizorului de servicii (i) să continue utilizarea politicilor sale contabile existente pentru aceste contracte, în afară de cazul când acestea implică practici interzise de punctul 14, și (ii) să își îmbunătățească politicile contabile dacă acest lucru este permis de punctele 22-30;

(c) furnizorul de servicii decide dacă îndeplinirea obligației contractuale de a furniza servicii are un cost care depășește venitul primit în avans. Pentru a face aceasta, el aplică testul de adecvare a datoriei descris la punctele 15-19 din prezentul IFRS. Dacă prezentul IFRS nu se aplică acestor contracte, furnizorul de servicii ar aplica IAS 37 pentru a determina dacă respectivele contracte sunt cu titlu oneros;

(d) pentru aceste contracte, este puțin probabil ca dispozițiile prezentului IFRS privind prezentarea de informații să adauge ceva semnificativ la detaliile impuse de alte IFRS-uri.

Diferența dintre riscul de asigurare și alte riscuri

B8 Definiția unui contract de asigurare se referă la un risc de asigurare, pe care prezentul IFRS îl definește ca un risc, altul decât *riscul financiar*, transferat de la deținătorul unui contract la emitent. Un contract care expune emitentul la risc financiar fără risc de asigurare semnificativ nu este un contract de asigurare.

▼B

B9 Definiția riscului financiar inclusă în anexa A cuprinde o listă de variabile financiare și nefinanciare. Lista cuprinde variabile nefinanciare care nu sunt specifice unei părți contractante, cum ar fi un indice al pagubelor provocate de cutremure de pământ într-o anumită regiune sau un indice al temperaturilor dintr-un anumit oraș. Lista exclude variabilele nefinanciare care sunt specifice unei părți contractante, cum ar fi faptul că are loc sau nu un incendiu care afectează sau distruge un activ al acelei părți. Dincolo de aceasta, riscul privind modificările valorii juste a unui activ nefinanciar nu este un risc financiar dacă valoarea justă nu reflectă numai modificările prețurilor de pe piață pentru astfel de active (o variabilă financiară), ci și starea unui activ nefinanciar specific deținut de o parte contractantă (o variabilă nefinanciară). De exemplu, dacă o garanție a valorii reziduale a unui automobil anume expune garantul la riscul schimbării stării fizice a automobilului, acel risc este un risc de asigurare, și nu un risc financiar.

B10 Unele contracte expun asigurătorul la risc financiar, în plus față de un risc de asigurare semnificativ. De exemplu, multe contracte de asigurare de viață garantează o rată minimă de rentabilitate pentru deținătorul poliței de asigurare (creând un risc financiar) și promit compensații în caz de deces care, uneori, depășesc în mod semnificativ soldul deținătorului poliței (creând un risc de asigurare sub formă de risc de deces). Astfel de contracte sunt contracte de asigurare.

B11 În temeiul unor contracte, un eveniment asigurat declanșează plata unei sume legate de un indice de preț. Astfel de contracte sunt contracte de asigurare, cu condiția ca plata contingentă cu evenimentul asigurat să poată fi semnificativă. De exemplu, o anuitate viageră legată de un indice al costului de trai transferă risc de asigurare deoarece plata este declanșată de un eveniment incert – supraviețuirea beneficiarului anuității. Legătura cu indicele de preț este un instrument derivat încorporat, dar care, de asemenea, transferă risc de asigurare. Dacă transferul rezultant de risc de asigurare este semnificativ, instrumentul derivat încorporat corespunde definiției unui contract de asigurare, caz în care nu este nevoie să fie separat și evaluat la valoarea justă (a se vedea punctul 7 din prezentul IFRS).

B12 Definiția riscului de asigurare se referă la riscul pe care îl acceptă asigurătorul de la deținătorul poliței de asigurare. Cu alte cuvinte, riscul de asigurare este un risc preexistent, transferat de la deținătorul poliței la asigurător. Prin urmare, un risc nou creat de contract nu este un risc de asigurare.

B13 Definiția unui contract de asigurare se referă la un efect nefavorabil asupra deținătorului poliței de asigurare. Definiția nu limitează plata făcută de către asigurător la o sumă egală cu impactul financiar al evenimentului nefavorabil. De exemplu, definiția nu exclude acoperirea de tip „nou pentru vechi”, care plătește deținătorului poliței suficient pentru a permite înlocuirea unui activ vechi deteriorat cu un activ nou. În mod similar, definiția nu limitează plata, ►**M5** într-un ◄ contract de asigurare de viață, la pierderea financiară suferită de rudele decedatului și nici nu exclude posibilitatea plății unor sume predeterminate pentru a cuantifica pierderea cauzată de un deces sau de un accident.

▼B

B14 Unele contracte prevăd o plată dacă se petrece un eveniment incert specificat, dar nu prevăd ca precondiție pentru plată un efect nefavorabil asupra deținătorului poliței de asigurare. Un astfel de contract nu este un contract de asigurare, chiar dacă deținătorul îl folosește pentru a micșora expunerea la riscul de bază. De exemplu, dacă deținătorul folosește un instrument derivat pentru a acoperi împotriva riscurilor o variabilă nefinanciară de bază care este corelată cu fluxurile de trezorerie generate de un activ al entității, instrumentul derivat nu este un contract de asigurare, deoarece plata nu este condiționată de faptul că reducerea fluxurilor de trezorerie generate de activ are un efect nefavorabil asupra deținătorului. Dimpotrivă, definiția unui contract de asigurare se referă la un eveniment incert pentru care un efect nefavorabil asupra deținătorului poliței este o precondiție contractuală pentru plată. Această precondiție contractuală nu impune asigurătorului să investigheze dacă evenimentul a generat realmente un efect nefavorabil, dar permite asigurătorului să refuze plata dacă nu este convins că evenimentul a generat un efect nefavorabil.

B15 Riscul de întrerupere sau de persistență (adică riscul că partenerul va anula contractul mai devreme sau mai târziu decât a estimat emitentul la stabilirea prețului contractului) nu este un risc de asigurare, deoarece plata către partener nu este contingentă cu un eveniment incert care are un efect nefavorabil asupra partenerului. În mod similar, riscul de cheltuială (adică riscul unor creșteri neașteptate ale costurilor administrative asociate cu administrarea unui contract, mai degrabă decât ale unor costuri asociate cu evenimente asigurate) nu este un risc de asigurare, deoarece o creștere neașteptată a cheltuielilor nu are un efect nefavorabil asupra partenerului.

B16 Prin urmare, un contract care expune emitentul la risc de reziliere, risc de persistență sau risc de cheltuială nu este un contract de asigurare, în afară de cazul în care expune emitentul și la un risc de asigurare. Cu toate acestea, dacă emitentul acelui contract micșorează riscul respectiv, utilizând un al doilea contract pentru a transfera o parte din acel risc către o terță parte, al doilea contract expune terța parte la risc de asigurare.

B17 Un asigurător poate accepta un risc de asigurare semnificativ de la deținătorul poliței numai dacă asigurătorul este o entitate separată de deținător. În cazul unui asigurător mutual, acesta acceptă riscul de la fiecare deținător de poliță și cumulează acel risc. Cu toate că deținătorii de polițe suportă în mod colectiv acel risc cumulat, ca proprietari, asigurătorul mutual a acceptat totuși riscul care constituie esența unui contract de asigurare.

Exemple de contracte de asigurare

B18 În continuare sunt oferite exemple de contracte care sunt contracte de asigurare dacă transferul de risc de asigurare este semnificativ:

(a) asigurarea împotriva furtului sau a deteriorării proprietății;

(b) asigurarea de răspundere pentru produse, de răspundere profesională, de răspundere civilă sau pentru cheltuieli juridice;

(c) asigurarea de viață și cheltuieli preplătite cu funeraliile (cu toate că decesul este sigur, nu este sigur când survine sau, pentru unele tipuri de asigurări de viață, dacă decesul va surveni în perioada acoperită de asigurare);

(d) anuitățile viagere și pensiile (contracte care acordă o despăgubire pentru un eveniment viitor incert – supraviețuirea beneficiarului anuității sau a pensionarului – pentru a ajuta beneficiarul anuității sau pensionarul la menținerea unui standard de viață dat, care ar fi altfel afectat nefavorabil de supraviețuirea acestuia);

▼B

(e) asigurarea medicală sau de invaliditate;

(f) fidejusiunile, obligațiunile de fidelitate, obligațiunile de performanță și garanțiile bancare de participare la licitație (contracte care acordă o despăgubire dacă cealaltă parte nu își îndeplinește o obligație contractuală, de exemplu obligația de a construi o clădire);

(g) asigurarea de credit, care prevede plata unor sume specificate pentru despăgubirea deținătorului pentru o pierdere cu care se confruntă din cauză că un anumit debitor nu efectuează plata la termenele inițiale sau modificate ale unui instrument de datorie. Aceste contracte pot avea diverse forme legale, cum ar fi aceea a unei garanții, a unui acreditiv, a unui contract derivat pentru neexecutarea obligațiilor de creditare sau a unui contract de asigurare. Totuși, deși aceste contracte corespund definiției unui contract de asigurare, ele corespund și definiției unui contract de garanție financiară din IAS 39 și intră sub incidența IAS 32 ([1]) și a IAS 39, nu a prezentului IFRS [a se vedea punctul 4 litera (d)]. Cu toate acestea, dacă un emitent de contracte de garanție financiară a declarat anterior în mod explicit faptul că aceste contracte sunt considerate contracte de asigurare și a utilizat contabilitatea aplicabilă contractelor de asigurare, emitentul poate opta să utilizeze fie IAS 39 și IAS 32 ([1]), fie prezentul standard pentru astfel de contracte de garanție financiară;

(h) garanțiile de produs. Garanțiile de produs emise de un terț pentru bunuri vândute de un producător, distribuitor sau comerciant en-detail intră sub incidența prezentului IFRS. Însă garanțiile de produs emise direct de către producător, distribuitor sau comerciantul en-detail nu intră sub incidența prezentului IFRS, deoarece acestea intră sub incidența IAS 18 și a IAS 37;

(i) asigurarea de titlu (asigurarea împotriva descoperirii unor vicii ale unui titlu de proprietate, vicii care nu erau cunoscute atunci când contractul de asigurare a fost încheiat). În acest caz, evenimentul asigurat este descoperirea unui viciu ascuns al titlului, și nu viciul în sine;

(j) asistența de călătorie (despăgubirea în numerar sau în natură a deținătorilor poliței de asigurare pentru pierderile suferite în timpul unei călătorii). Punctele B6 și B7 tratează unele contracte de acest gen;

(k) obligațiunile pentru situații de catastrofă care prevăd plăți reduse ale ratei de capital și/sau ratei dobânzii dacă un eveniment specificat are un efect nefavorabil asupra emitentului obligațiunii (în afară de cazul în care evenimentul specificat nu creează un risc de asigurare semnificativ, de exemplu dacă evenimentul este o modificare a unei rate a dobânzii sau a unei rate de schimb valutar);

(l) swap-urile de asigurare și alte contracte care impun o plată în funcție de modificările variabilelor climatice, geologice sau ale altor variabile de ordin fizic specifice unei părți contractante;

(m) contractele de reasigurare.

([1]) Atunci când o entitate aplică IFRS 7, trimiterea la IAS 32 este înlocuită de trimiterea la IFRS 7.

▼B

B19 În continuare sunt oferite exemple de elemente care nu sunt contracte de asigurare:

(a) contractele de investiții care au forma legală de contract de asigurare, dar nu expun asigurătorul la un risc de asigurare semnificativ, de exemplu, contractele de asigurare de viață în care asigurătorul nu suportă niciun risc semnificativ de deces (asemenea contracte sunt instrumente financiare care nu constituie asigurări, sau contracte de servicii – a se vedea punctele B20 și B21);

(b) contractele care au forma legală de contract de asigurare, dar care trec toate riscurile semnificative înapoi către deținătorul poliței prin intermediul unor mecanisme irevocabile și executorii care ajustează plățile viitoare făcute de către deținător ca rezultat direct al pierderilor asigurate, cum ar fi, de exemplu, unele contracte de reasigurare financiară sau unele contracte de grup (astfel de contracte sunt în mod normal instrumente financiare care nu constituie asigurări, sau contracte de servicii – a se vedea punctele B20 și B21);

(c) autoasigurarea, cu alte cuvinte reținerea unui risc care ar fi putut fi acoperit de asigurare (acesta nu este un contract de asigurare deoarece nu există o înțelegere cu o altă parte);

(d) contractele (cum ar fi contractele pentru jocuri de noroc) care impun o plată dacă se petrece un eveniment viitor incert specificat, dar nu impun, ca precondiție contractuală pentru plată, ca evenimentul să aibă un efect nefavorabil asupra deținătorului poliței de asigurare. Totuși, aceasta nu exclude specificarea unei plăți predeterminate pentru a cuantifica pierderea generată de un eveniment anume, cum ar fi decesul sau un accident (a se vedea și punctul B13);

(e) instrumentele derivate care expun o parte contractantă la risc financiar, dar nu la risc de asigurare, deoarece acestea impun ca partea respectivă să facă plata exclusiv pe baza modificării uneia sau mai multora dintre următoarele variabile specificate: rată a dobânzii, preț al unui instrument financiar, preț al unui bun de consum, rată de schimb valutar, indice de preț sau de rată, rating sau un indice de credit, ori a altor variabile, numai dacă, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila nu este specifică unei părți contractante (a se vedea IAS 39);

(f) un contract de garanție financiară pentru titularii unui contract de credit (sau un acreditiv, un contract derivat pentru neexecutarea obligațiilor de creditare sau un contract de asigurare de credit) care impune plăți chiar dacă deținătorul nu s-a confruntat cu o pierdere generată de incapacitatea debitorului de a face plățile la termen (a se vedea IAS 39);

(g) contractele care impun o plată în baza unei variabile climatice, geologice sau a altor variabile de ordin fizic care nu sunt specifice unei părți contractante (descrise în mod curent ca instrumente derivate influențate de factori meteorologici);

(h) obligațiunile pentru situații de catastrofă care prevăd plăți reduse ale ratei de capital și/sau ratei dobânzii, în baza unei variabile climatice, geologice sau a altei variabile de ordin fizic care nu este specifică unei părți contractante.

B20 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 creează active financiare sau datorii financiare, ele intră sub incidența IAS 39. Printre altele, aceasta înseamnă că părțile la contract folosesc ceea ce se numește uneori „contabilitatea depozitelor”, care implică următoarele:

(a) o parte contractantă recunoaște contraprestația primită mai degrabă drept datorie financiară, decât ca venit;

▼B

(b) cealaltă parte recunoaşte contraprestaţia efectuată mai degrabă drept activ financiar, decât cheltuială.

B21 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 nu creează active financiare sau datorii financiare, se aplică IAS 18. Conform IAS 18, venitul asociat cu o tranzacţie care implică prestarea de servicii este admis în funcţie de stadiul de execuţie a tranzacţiei, dacă rezultatul tranzacţiei poate fi estimat în mod fiabil.

Risc de asigurare semnificativ

B22 Un contract este un contract de asigurare numai dacă transferă un risc de asigurare semnificativ. Punctele B8-B21 tratează riscul de asigurare. Următoarele puncte tratează gradul de semnificaţie al riscului de asigurare.

B23 Riscul de asigurare este semnificativ dacă şi numai dacă un eveniment asigurat ar putea face ca un asigurător să plătească beneficii suplimentare semnificative în orice situaţie, cu excepţia situaţiilor lipsite de fond comercial (adică cele care nu au efect sesizabil asupra economiei tranzacţiei). Dacă în situaţii cu fond comercial ar fi plătibile beneficii suplimentare semnificative, condiţia din fraza anterioară ar putea fi îndeplinită chiar dacă evenimentul asigurat este extrem de improbabil sau chiar dacă valoarea actualizată preconizată (adică ponderată cu probabilităţile) a fluxurilor de trezorerie contingente este o mică parte din valoarea actualizată preconizată a tuturor fluxurilor de trezorerie contractuale rămase.

B24 Beneficiile suplimentare descrise la punctul B23 se referă la sume care le depăşesc pe cele care ar trebui plătite dacă nu ar avea loc niciun eveniment asigurat (cu excepţia situaţiilor care sunt lipsite de fond comercial). Aceste sume suplimentare includ costurile de instrumentare a pretenţiilor şi costurile de evaluare a acestora, dar exclud:

(a) pierderea capacităţii de a percepe de la deţinătorul poliţei de asigurare plăţi pentru servicii viitoare. De exemplu, într-un contract de asigurare de viaţă cu componentă de investiţie, decesul deţinătorului poliţei înseamnă că asigurătorul nu mai poate să realizeze servicii de administrare de investiţii şi să obţină un comision pentru aceasta. Totuşi, această pierdere economică pentru asigurător nu reflectă un risc de asigurare, aşa cum un administrator de fond mutual nu îşi asumă un risc de asigurare legat de posibilul deces al clientului. Prin urmare, pierderea potenţială a unor comisioane viitoare pentru activitatea de administrare de investiţii nu este relevantă pentru a evalua ce nivel de risc de asigurare este transferat printr-un contract;

(b) renunţarea în caz de deces la taxele care ar fi fost percepute în caz de anulare sau răscumpărare. Deoarece contractul a creat aceste taxe, renunţarea la ele nu despăgubesc deţinătorul poliţei de asigurare pentru un risc preexistent. Prin urmare, acestea nu sunt relevante pentru a evalua ce nivel de risc de asigurare este transferat printr-un contract;

(c) o plată condiţionată de un eveniment care nu cauzează o pierdere semnificativă pentru deţinătorul contractului. Un exemplu ar fi un contract care impune emitentului să plătească un milion de unităţi monetare dacă un activ suferă daune fizice care produc o pierdere economică nesemnificativă pentru deţinător, în valoare de o unitate monetară. În acest contract, deţinătorul transferă către asigurător riscul nesemnificativ al pierderii unei unităţi monetare. În acelaşi timp, contractul creează riscul de neasigurare că emitentul va trebui să plătească 999 999 unităţi monetare dacă se petrece evenimentul specificat. Deoarece emitentul nu acceptă un risc de asigurare semnificativ de la deţinător, acest contract nu este un contract de asigurare;

▼B

(d) recuperări posibile prin reasigurare. Asigurătorul le contabilizează separat.

B25 Un asigurător trebuie să evalueze importanța riscului asigurat mai degrabă contract cu contract, decât pe baza gradului de semnificație pentru situațiile financiare ([1]). Astfel, riscul de asigurare poate fi important chiar dacă există o probabilitate minimă de pierderi semnificative pentru un întreg portofoliu de contracte. Această evaluare contract cu contract facilitează clasificarea unui contract drept contract de asigurare. Totuși, dacă se știe că un portofoliu relativ omogen de contracte mici este compus din contracte care transferă toate risc de asigurare, asigurătorul nu este obligat să examineze fiecare contract din acel portofoliu pentru a identifica câteva contracte nederivate care transferă un risc de asigurare nesemnificativ.

B26 De la punctele B23-B25 rezultă că, dacă printr-un contract se plătește o compensație în caz de deces care depășește valoarea plătibilă în caz de supraviețuire, contractul este un contract de asigurare, în afară de cazul în care compensația în caz de deces este nesemnificativă (evaluată mai degrabă prin referire la contract decât la un întreg portofoliu de contracte). Așa cum s-a menționat la punctul B24 litera (b), renunțarea în caz de deces la taxele pentru anulare sau răscumpărare nu este încorporată în această evaluare dacă respectiva renunțare nu despăgubește deținătorul poliței pentru un risc preexistent. În mod similar, un contract de anuitate prin care se plătesc sume regulate pentru restul vieții deținătorului poliței este un contract de asigurare, în afară de cazul în care plățile viagere agregate sunt nesemnificative.

B27 Punctul B23 se referă la beneficii suplimentare. Aceste beneficii suplimentare ar putea include o dispoziție de a se plăti beneficii mai devreme dacă evenimentul asigurat are loc mai devreme și plata nu este ajustată pentru valoarea-timp a banilor. Un exemplu în acest sens este asigurarea completă de viață pentru o sumă fixă (cu alte cuvinte, asigurarea care prevede o compensație fixă în caz de deces, indiferent de momentul când are loc decesul deținătorului poliței, fără dată de expirare a acoperirii). Este sigur faptul că deținătorul poliței va deceda, dar data decesului este incertă. Asigurătorul va suferi o pierdere din contractele individuale ai căror deținători decedează mai devreme, chiar dacă nu există o pierdere generală pe întregul portofoliu de contracte.

B28 Dacă un contract de asigurare este separat într-o componentă de depozit și o componentă de asigurare, importanța transferului de risc de asigurare este evaluată în funcție de componenta de asigurare. Importanța riscului de asigurare transferat printr-un instrument derivat încorporat este evaluată în funcție de instrumentul derivat încorporat.

Modificări ale nivelului riscului de asigurare

B29 Unele contracte nu transferă către emitent niciun risc de asigurare de la început, cu toate că transferă totuși mai târziu risc de asigurare. Un exemplu ar fi un contract care asigură un randament al investițiilor specificat și care include opțiunea ca deținătorul poliței să folosească veniturile din investițiile ajunse la maturitate pentru a cumpăra, pentru alți noi beneficiari de anuități, atunci când deținătorul își exercită această opțiune, o anuitate viageră la ratele anuității curente

([1]) În acest sens, contractele încheiate cu o singură contrapartidă (sau contracte care sunt altfel independente) formează un contract unic.

▼B

percepute de către asigurător. Acest contract nu transferă către emitent niciun risc de asigurare până când se exercită opțiunea, deoarece asigurătorul rămâne liber să fixeze valoarea anuității pe o bază care reflectă riscul de asigurare transferat către asigurător în acel moment. Totuși, dacă în contract se specifică ratele anuității (sau o bază de stabilire a acestora), contractul transferă de la început un risc de asigurare către asigurător.

B30 Un contract clasificat drept contract de asigurare rămâne un contract de asigurare până când toate drepturile și obligațiile sunt stinse sau expiră.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 5

Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este de a descrie contabilizarea activelor deținute în vederea vânzării, precum și prezentarea și descrierea *activităților întrerupte*. Mai precis, prezentul IFRS prevede următoarele dispoziții:

(a) activele care îndeplinesc criteriile de clasificare drept active deținute în vederea vânzării trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și *valoarea justă* minus *costurile generate de vânzare*, iar amortizarea acestor active trebuie să înceteze; și

(b) activele care îndeplinesc criteriile de clasificare drept active deținute în vederea vânzării trebuie prezentate în mod separat în ►M5 situația poziției financiare ◄, iar rezultatele activităților întrerupte trebuie să fie prezentate separat în situația veniturilor și a cheltuielilor.

DOMENIU DE APLICARE

2. Dispozițiile de clasificare și de prezentare impuse de prezentul IFRS se aplică tuturor *activelor imobilizate* [1] și tuturor *grupurilor destinate cedării* ale unei entități. Dispozițiile de evaluare ale prezentului IFRS se aplică tuturor activelor imobilizate recunoscute și tuturor grupurilor destinate cedării recunoscute (așa cum sunt definite la punctul 4), cu excepția activelor enumerate la punctul 5, care trebuie să fie evaluate în continuare conform standardului menționat.

3. Activele clasificate drept active imobilizate în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* ►M5 ———— ◄ nu trebuie reclasificate drept *active circulante* până când nu vor îndeplini criteriile pentru a fi clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu prezentul IFRS. Activele aparținând unei anumite clase considerate în mod normal de o entitate economică active imobilizate dobândite exclusiv cu intenția de a fi revândute nu trebuie clasificate drept active circulante, cu excepția cazului în care îndeplinesc criteriile de clasificare drept active deținute în vederea vânzării în conformitate cu prezentul IFRS.

4. În unele cazuri, o entitate poate ceda un grup de active, posibil împreună cu unele datorii conexe, printr-o singură tranzacție. Un asemenea grup destinat cedării poate reprezenta un grup de *unități generatoare de numerar*, un element unic generator de numerar

[1] În cazul activelor clasificate din punct de vedere al lichidității, activele imobilizate sunt acele active ale căror valori se presupune că vor fi recuperate într-o perioadă mai lungă de douăsprezece luni de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Punctul 3 se aplică în cazul clasificării unor astfel de active.

▼B

sau o componentă a unui element generator de numerar [1]. Grupul poate include orice active sau datorii ale unei entități, inclusiv active circulante, datorii curente sau active scutite de punctul 5 de la dispozițiile de evaluare ale prezentului IFRS. Dacă un activ imobilizat care intră sub incidența prezentului IFRS face parte dintr-un grup destinat cedării, dispozițiile de evaluare ale prezentului IFRS se aplică grupului ca întreg, astfel încât întregul grup este evaluat la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare. Dispozițiile privind evaluarea activelor și datoriilor individuale ►M5 în grupul ◄ destinat cedării sunt stabilite la punctele 18, 19 și 23.

5. Prevederile prezentului IFRS privind evaluarea [2] nu se aplică următoarelor active, care fac obiectul standardelor enumerate, fie că sunt active individuale, fie că fac parte dintr-un grup destinat cedării:

(a) creanțe privind impozitul amânat (IAS 12 *Impozitul pe profit*);

(b) active rezultate din beneficiile angajaților (IAS 19 *Beneficiile angajaților*);

(c) active financiare care intră sub incidența IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*;

(d) active imobilizate care sunt contabilizate în conformitate cu modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 *Investiții imobiliare*;

▼M8

(e) active imobilizate evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare în conformitate cu IAS 41 *Agricultura*;

▼B

(f) drepturi contractuale decurgând din contracte de asigurare, așa cum sunt definite în IFRS 4 *Contracte de asigurare*.

▼M17

5A. Dispozițiile de clasificare, prezentare și evaluare din prezentul IFRS, aplicabile unui activ nemonetar (sau unui grup destinat cedării) care este clasificat drept deținut în vederea vânzării, se aplică, de asemenea, unui activ nemonetar (sau unui grup destinat cedării) care este clasificat drept deținut în vederea distribuirii către proprietari ce acționează în calitatea lor de proprietari (deținut în vederea distribuirii către proprietari).

▼M22

5B. Prezentul IFRS specifică prezentările de informații cerute cu privire la activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate drept deținute în vederea vânzării sau operațiuni întrerupte. Prezentările de informații din alte IFRS-uri nu se aplică unor astfel de active (sau grupuri destinate cedării) în afară de cazul în care acele IFRS-uri prevăd:

(a) prezentări de informații specifice cu privire la activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate drept deținute în vederea vânzării sau operațiuni întrerupte; sau

---

([1]) Totuși, atunci când se așteaptă ca fluxurile de trezorerie generate de un activ sau grup de active să provină în principal din vânzarea și nu din utilizarea continuă a activelor în cauză, acestea devin mai puțin dependente de fluxuri de trezorerie generate de alte active, iar un grup destinat cedării care a fost parte componentă a unei entități generatoare de numerar devine el însuși o unitate separată generatoare de numerar.

([2]) Cu excepția punctelor 18 și 19, care impun ca activele în cauză să fie evaluate în conformitate cu alte IFRS-uri aplicabile.

▼M22

(b) prezentări de informații despre evaluarea activelor și datoriilor dintr-un grup destinat cedării care nu intră în domeniul de aplicare a dispoziției de evaluare din IFRS 5 și astfel de prezentări de informații nu sunt furnizate deja în alte note la situațiile financiare.

Prezentările suplimentare de informații despre activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate drept deținute în vederea vânzării sau operațiuni întrerupte ar putea fi necesare pentru conformarea cu dispozițiile generale din IAS 1, în special cu punctele 15 și 125 din acel standard.

▼M17

CLASIFICAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE (SAU A GRUPURILOR DESTINATE CEDĂRII) DREPT DEȚINUTE ÎN VEDEREA VÂNZĂRII SAU A DISTRIBUIRII CĂTRE PROPRIETARI

▼B

6. O entitate trebuie să clasifice un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) drept deținut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal printr-o tranzacție de vânzare și nu prin utilizarea sa continuă.

7. În acest caz, activul (sau grupul destinat cedării) trebuie să fie disponibil pentru vânzare imediată așa cum se prezintă la momentul respectiv, făcând obiectul doar a termenilor uzuali în cazul vânzărilor de astfel de active (sau grupuri destinate cedării), iar vânzarea lui trebuie să aibă o *probabilitate ridicată*.

▼M17

8. Pentru ca probabilitatea vânzării să fie ridicată, cadrele de conducere de la un nivel adecvat trebuie să fie angajate să aplice un plan de vânzare a activului (sau a grupului destinat cedării) și trebuie să se fi lansat un program activ de găsire a unui cumpărător și de finalizare a planului. Mai mult, activul (sau grupul destinat cedării) trebuie să fie promovat în mod activ în vederea vânzării la un preț corelat în mod rezonabil cu valoarea justă curentă a activului. În plus, vânzarea ar trebui considerată că îndeplinește condițiile de recunoaștere drept vânzare finalizată într-un an de la data clasificării, cu excepțiile permise de punctul 9, iar acțiunile necesare finalizării planului trebuie să indice că este puțin probabil să se facă modificări semnificative ale planului sau ca acesta să fie retras. Probabilitatea obținerii acordului acționarilor (acolo unde jurisdicția cere acest lucru) trebuie luată în considerare ca parte a evaluării probabilității ca vânzarea să aibă loc.

▼M8

8A. Orice entitate care este angajată într-un plan de vânzare implicând pierderea controlului asupra unei filiale, trebuie să clasifice toate activele și pasivele acelei filiale ca fiind deținute în vederea vânzării atunci când sunt îndeplinite criteriile stabilite la punctele 6-8, indiferent dacă entitatea își va păstra un interes care nu controlează în fosta sa filială după vânzare.

▼B

9. Există evenimente sau circumstanțe care pot prelungi peste un an perioada necesară finalizării vânzării. O prelungire a perioadei necesare pentru finalizarea unei vânzări nu împiedică clasificarea unui activ (sau unui grup destinat cedării) drept deținut în vederea vânzării dacă întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanțe în afara controlului entității și dacă există suficiente dovezi că entitatea își menține angajamentul în privința planului său de vânzare a activului (sau grupului destinat cedării). Acesta va fi cazul îndeplinirii criteriilor din anexa B.

▼B

10. Tranzacțiile de vânzare includ schimburile de active imobilizate cu alte active imobilizate în cazul în care schimbul îmbracă formă comercială în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*.

11. Atunci când o entitate dobândește un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) exclusiv cu intenția cedării ulterioare, ea trebuie să clasifice activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării la momentul achiziției numai dacă este îndeplinită dispoziția de la punctul 8 privind perioada de un an (cu excepțiile prevăzute la punctul 9) și dacă este foarte probabil ca alte criterii prevăzute la punctele 7 și 8 încă neîntrunite la momentul achiziției să fie îndeplinite într-o perioadă scurtă de timp ulterioară achiziției (de regulă în termen de trei luni).

12. Dacă criteriile menționate la punctele 7 și 8 sunt îndeplinite ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄, o entitate nu trebuie să clasifice un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării în situațiile financiare respective publicate. Totuși, în cazul în care criteriile sunt îndeplinite ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄, dar înainte de a fi aprobată publicarea situațiilor financiare, entitatea trebuie să prezinte în note informațiile menționate la punctul 41 literele (a), (b) și (d).

▼M17

12A. Un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) este clasificat ca deținut în vederea distribuirii către proprietari atunci când entitatea își asumă obligația de a distribui activul (sau grupul destinat cedării) către proprietari. Pentru ca acest lucru să fie valabil, activele trebuie să fie disponibile pentru a fi distribuite imediat în starea în care sunt în prezent, iar distribuirea trebuie să aibă o probabilitate mare. Pentru ca probabilitatea distribuirii să fie mare, este nevoie ca acțiunile de finalizare a distribuirii să fi fost demarate iar finalizarea lor să fie așteptată în termen de un an de la data clasificării. Acțiunile necesare finalizării distribuirii trebuie să indice faptul că este puțin probabil să intervină modificări majore ale distribuirii sau că distribuirea va fi oprită. Probabilitatea obținerii acordului acționarilor (acolo unde jurisdicția cere acest lucru) trebuie luată în considerare ca parte a evaluării probabilității ca vânzarea să aibă loc.

▼B

Active imobilizate care urmează să fie abandonate

13. O entitate nu trebuie să clasifice drept deținut în vederea vânzării un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) care urmează să fie abandonat. Aceasta decurge din faptul că valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal prin utilizare continuă. Cu toate acestea, dacă grupul destinat cedării care urmează să fie abandonat îndeplinește criteriile menționate la punctul 32 literele (a)-(c), entitatea trebuie să prezinte rezultatele și fluxurile de trezorerie generate de acesta drept activități întrerupte în conformitate cu punctele 33 și 34 la data la care grupul încetează a mai fi utilizat. Activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) care urmează să fie abandonate includ active imobilizate (sau grupuri destinate cedării) care urmează să fie utilizate până la sfârșitul duratei lor de viață economică și active imobilizate (sau grupuri destinate cedării) care urmează mai degrabă să fie scoase din funcțiune, decât să fie vândute.

14. O entitate nu trebuie să contabilizeze un activ imobilizat care a fost scos temporar din folosință drept activ abandonat.

▼B

EVALUAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE (SAU A GRUPURILOR DESTINATE CEDĂRII) CLASIFICATE DREPT DEȚINUTE ÎN VEDEREA VÂNZĂRII

Evaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării)

15. O entitate trebuie să evalueze un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat drept deținut în vederea vânzării la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare.

▼M17

15A. O entitate trebuie să evalueze un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) catalogat drept deținut în vederea vânzării la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare ([1]).

▼B

16. Dacă un activ (sau grup destinat cedării) nou-dobândit îndeplinește criteriile pentru a fi clasificat drept deținut în vederea vânzării (a se vedea punctul 11), aplicarea punctului 15 va avea drept rezultat evaluarea, la recunoașterea inițială, a activului (sau a grupului destinat cedării) la valoarea cea mai mică dintre valoarea sa contabilă dacă nu ar fi fost clasificat astfel (de exemplu costul) și valoarea sa justă minus costurile generate de vânzare. Astfel, dacă activul (sau grupul destinat cedării) este dobândit ca parte a unei combinări de întreprinderi, el trebuie evaluat la valoarea justă minus costurile generate de vânzare.

17. Atunci când se preconizează că vânzarea va avea loc peste mai mult de un an, entitatea trebuie să evalueze costurile generate de vânzare la valoarea lor actualizată. Orice creștere a valorii actualizate a costurilor generate de vânzare care apare ca urmare a trecerii timpului trebuie să fie prezentată în profit sau pierdere drept cost de finanțare.

18. Imediat înainte de clasificarea inițială a unui activ (sau grup destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării, valorile contabile ale activului (sau ale tuturor activelor și datoriilor din cadrul grupului) trebuie evaluate în conformitate cu IFRS-urile aplicabile.

19. ►**M5** În reevaluările ◄ ulterioare ale unui grup destinat cedării, valorile contabile ale oricăror active și datorii care nu intră sub incidența dispozițiilor de evaluare ale prezentului IFRS, dar care sunt incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării trebuie reevaluate în conformitate cu IFRS-urile aplicabile înainte de reevaluarea valorii juste minus costurile generate de vânzare, aferente grupului destinat cedării.

Recunoașterea pierderilor din depreciere și a reluărilor

20. O entitate trebuie să recunoască o pierdere din depreciere pentru orice reducere inițială sau ulterioară a valorii contabile a unui activ (sau grup destinat cedării) până la valoarea justă minus costurile generate de vânzare în măsura în care aceasta nu a fost recunoscută în conformitate cu punctul 19.

21. O entitate trebuie să recunoască un câștig din orice creștere ulterioară a valorii juste minus costurile generate de vânzare ale unui activ, dar fără a depăși pierderea cumulată din depreciere care a fost recunoscută fie în conformitate cu prezentul IFRS, fie anterior, în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

([1]) Costurile de distribuire sunt costuri incrementale atribuibile direct distribuirii, fără costuri de finanțare și cheltuieli cu impozitul pe profit.

▼B

22. O entitate trebuie să recunoască un câștig din orice creștere ulterioară a valorii juste minus costurile generate de vânzare ale unui grup destinat cedării:

(a) în măsura în care acesta nu a fost recunoscut în conformitate cu punctul 19; dar

(b) fără a depăși pierderea cumulată din depreciere care a fost recunoscută fie în conformitate cu prezentul IFRS, fie anterior, în conformitate cu IAS 36, în cazul activelor imobilizate care intră sub incidența dispozițiilor de evaluare ale prezentului IFRS.

23. Pierderea din depreciere (sau orice câștig ulterior) recunoscută pentru un grup destinat cedării trebuie să reducă (sau să majoreze) valoarea contabilă a acelor activelor imobilizate din cadrul grupului care intră sub incidența dispozițiilor de evaluare ale prezentului IFRS, în ordinea de alocare descrisă la punctul 104 literele (a) și (b) și la punctul 122 din IAS 36 (revizuit în 2004).

24. Un câștig sau o pierdere nerecunoscut(ă) anterior datei vânzării activelor imobilizate (sau grupului destinat cedării) trebuie recunoscut(ă) la data derecunoașterii. Dispozițiile legate de derecunoaștere sunt stabilite la:

(a) punctele 67-72 din IAS 16 (revizuit în 2003) pentru imobilizări corporale; și

(b) punctele 112-117 din IAS 38 *Imobilizări necorporale* (revizuit în 2004) pentru active necorporale.

25. O entitate nu trebuie să amortizeze un activ imobilizat atâta timp cât acesta este clasificat drept deținut în vederea vânzării sau atâta timp cât face parte dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării. Dobânzile și alte cheltuieli care pot fi atribuite datoriilor legate de un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării trebuie să fie recunoscute în continuare.

Modificări ale unui plan de vânzare

26. Dacă o entitate a clasificat un activ (sau grup destinat cedării) drept deținut în vederea vânzării, dar criteriile de la punctele 7-9 nu mai sunt îndeplinite, entitatea trebuie să înceteze clasificarea activului (sau grupului destinat cedării) drept deținut în vederea vânzării.

27. Entitatea trebuie să evalueze un activ imobilizat care încetează a mai fi clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau care încetează a mai face parte dintr-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării) la cea mai mică valoare dintre:

(a) valoarea sa contabilă înainte ca activul (sau grupul destinat cedării) să fi fost clasificat drept deținut în vederea vânzării, ajustată cu orice amortizare sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul (sau grupul destinat cedării) nu ar fi fost clasificat drept deținut în vederea vânzării; și

(b) *valoarea* sa *recuperabilă* la data deciziei ulterioare de a nu fi vândut ([1]).

([1]) Dacă un activ imobilizat este parte a unei unități generatoare de numerar, valoarea sa recuperabilă este valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută după alocarea oricărei pierderi din depreciere generate de unitatea generatoare de numerar în conformitate cu IAS 36.

▼B

28. Entitatea trebuie să includă orice ajustare necesară a valorii contabile a activului imobilizat care încetează a mai fi clasificat drept deținut în vederea vânzării în profitul sau pierderea ([1]) activităților continue în perioada în care criteriile menționate la punctele 7-9 nu mai sunt îndeplinite. Entitatea trebuie să prezinte această ajustare în același capitol din situația veniturilor și a cheltuielilor utilizat pentru reflectarea profitului sau a pierderii, dacă există, recunoscut(ă) în conformitate cu punctul 37.

29. Dacă o entitate înlătură un activ sau o datorie dintr-un grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării, activele și datoriile rămase ►**M5** în grupul ◄ care urmează să fie vândut trebuie să fie evaluate în continuare ca un grup numai în măsura în care grupul îndeplinește criteriile de la punctele 7-9. Altminteri, activele imobilizate rămase ►**M5** în grup ◄ care îndeplinesc în mod individual criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării trebuie evaluate individual la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare la acea dată. Orice active imobilizate care nu îndeplinesc criteriile trebuie să înceteze a mai fi clasificate drept deținute în vederea vânzării în conformitate cu punctul 26.

PREZENTARE ȘI DESCRIERE

30. O entitate trebuie să prezinte și să descrie informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze efectele financiare ale activităților întrerupte și ale cedărilor de active imobilizate (sau grupuri destinate cedării).

Prezentarea activităților întrerupte

31. O *componentă a unei entități* constă în operațiuni și fluxuri de trezorerie care pot fi în mod clar diferențiate, din punct de vedere operațional și din considerente de raportare financiară, de restul entității. Cu alte cuvinte, o componentă a unei entități va fi fost o unitate generatoare de numerar sau un grup de unități generatoare de numerar atâta timp cât era deținută în vederea utilizării.

32. O activitate întreruptă este o componentă a unei entități care fie a fost cedată, fie a fost clasificată drept deținută în vederea vânzării și

(a) reprezintă un segment major de activitate distinct sau o zonă geografică de operațiuni;

(b) este parte a unui plan unic coordonat de cedare a unui segment major de activitate distinct sau a unei arii geografice de operațiuni; sau

(c) este o filială dobândită exclusiv cu intenția de a fi revândută.

33. O entitate trebuie să prezinte:

(a) o singură sumă în situația veniturilor și a cheltuielilor, cuprinzând totalul:

(i) profitului sau pierderii după impozitare din activitățile întrerupte; și

(ii) profitului sau pierderii după impozitare recunoscut(ă) în urma evaluării la valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau în urma cedării activelor sau grupului (grupurilor) destinat (e) cedării care reprezintă activitatea întreruptă în cauză;

([1]) Cu excepția cazului în care activul este o imobilizare corporală sau o imobilizare necorporală care fusese reevaluată conform *IAS 16* sau *IAS 38* înainte de clasificarea sa drept deținut în vederea vânzării, caz în care ajustarea trebuie să fie tratată ca o majorare sau reducere din reevaluare.

▼B

(b) o analiză a sumei unice menționate la litera (a) în ceea ce privește:

(i) veniturile, cheltuielile și profitul sau pierderea după impozitare din activitățile întrerupte;

(ii) cheltuiala aferentă privind impozitul pe profit, așa cum este prevăzută la punctul 81 litera (h) din IAS 12;

(iii) câștigul sau pierderea recunoscut(ă) în urma evaluării la valoarea justă minus costurile generate de vânzare sau în urma cedării activelor imobilizate sau a grupului (grupurilor) destinat(e) cedării care reprezintă activitatea întreruptă în cauză; și

(iv) cheltuiala aferentă privind impozitul pe profit, așa cum este prevăzută la punctul 81 litera (h) din IAS 12.

Analiza poate fi prezentată în notele explicative sau în situația veniturilor și a cheltuielilor. Dacă aceasta este prezentată în situația veniturilor și a cheltuielilor, ea trebuie prezentată într-o secțiune identificată ca fiind legată de activitățile întrerupte, deci separat de activitățile desfășurate în continuare. Această analiză nu este necesară în cazul grupurilor destinate cedării care sunt filiale nou dobândite ce îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării la momentul achiziției (a se vedea punctul 11);

(c) fluxurile nete de trezorerie care se pot atribui activităților de exploatare, de investire și de finanțare ale activităților întrerupte. Aceste informații pot fi prezentate fie în notele explicative, fie în situațiile financiare. Aceste informații nu sunt necesare în cazul grupurilor destinate cedării care sunt filiale nou dobândite ce îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării la momentul achiziției (a se vedea punctul 11);

▼M11

(d) Valoarea veniturilor din activități continue și din activități întrerupte care se pot atribui proprietarilor societății-mamă. Aceste informații pot fi prezentate fie în notele explicative, fie în situația rezultatului global.

▼M5

33A. Dacă o entitate prezintă componentele profitului sau pierderii într-o situație distinctă a veniturilor, așa cum se prevede la punctul 81 din IAS 1 (revizuit în 2007), o secțiune referitoare la activitățile întrerupte este prezentată în acea situație distinctă.

▼B

34. O entitate trebuie să prezinte din nou informațiile de la punctul 33 pentru perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare astfel încât informațiile să aibă legătură cu toate activitățile care au fost întrerupte până la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ pentru ultima perioadă prezentată.

35. Ajustările efectuate în perioada curentă asupra sumelor prezentate anterior în activități întrerupte care sunt legate direct de cedarea unei activități întrerupte într-o perioadă anterioară trebuie clasificate separat ►M5 în activitățile ◄ întrerupte. Natura și valoarea unei asemenea ajustări trebuie prezentate. Exemple de situații în care asemenea ajustări pot apărea includ următoarele:

(a) rezolvarea incertitudinilor generate de termenii tranzacției de cedare, cum ar fi stabilirea ajustărilor prețului de cumpărare și a aspectelor referitoare la indemnizații cu cumpărătorul;

▼B

(b) rezolvarea incertitudinilor generate şi legate în mod direct de activităţile unei componente înainte de cedarea acesteia, cum ar fi obligaţiile de mediu sau cele legate de garanţia produsului, care cad în sarcina vânzătorului;

(c) decontarea obligaţiilor care decurg din planul de beneficii pentru angajaţi, cu condiţia ca decontarea să fie direct legată de tranzacţia de cedare.

36. Dacă o entitate încetează să clasifice o componentă a unei entităţi ca fiind deţinută în vederea vânzării, rezultatele activităţilor componentei care au fost prezentate anterior ca activităţi întrerupte în conformitate cu punctele 33-35 trebuie reclasificate şi incluse în veniturile din activităţi întrerupte pentru toate perioadele prezentate. Valorile aferente perioadelor precedente trebuie descrise ca fiind prezentate din nou.

▼M8

36A. Orice entitate care este angajată într-un plan de vânzare implicând pierderea controlului asupra unei filiale, trebuie să prezinte informaţiile cerute la punctele 33-36 atunci când filiala este un grup destinat cedării care corespunde definiţiei unei activităţi întrerupte în conformitate cu punctul 32.

▼B

Câştiguri sau pierderi din activităţi continue

37. Orice câştig sau pierdere din reevaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat drept deţinut în vederea vânzării care nu corespunde definiţiei unei activităţi întrerupte trebuie inclus(ă) în profitul sau pierderea din activităţi continue.

Prezentarea unui activ imobilizat sau grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării

38. O entitate trebuie să prezinte un activ imobilizat clasificat drept deţinut în vederea vânzării, precum şi activele aparţinând unui grup destinat cedării clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării, separat de celelalte active din ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄. Datoriile unui grup destinat cedării clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării trebuie prezentate separat de celelalte datorii din ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄. Aceste active şi datorii nu trebuie compensate între ele şi prezentate ca o singură valoare. Clasele principale de active şi datorii clasificate drept deţinute în vederea vânzării trebuie prezentate separat fie în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄, fie în note, cu excepţiile permise la punctul 39. O entitate trebuie să prezinte separat orice venit sau cheltuială cumulat(ă) ►M5 recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global ◄ legate de un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat drept deţinut în vederea vânzării.

39. Dacă un grup destinat cedării este o filială nou dobândită care îndeplineşte criteriile de clasificare ca fiind deţinută în vederea vânzării la momentul achiziţiei (a se vedea punctul 11), nu este necesară prezentarea claselor principale de active şi datorii.

40. O entitate nu trebuie să reclasifice sau să prezinte din nou valorile prezentate pentru active imobilizate sau pentru active şi datorii legate de grupuri destinate cedării clasificate ca fiind deţinute în vederea vânzării în ►M5 situaţiile poziţiei financiare ale ◄ perioadelor anterioare în scopul reflectării acestei clasificări în ►M5 situaţia poziţiei financiare aferentă ◄ ultimei perioade prezentate.

▼B

Prezentări suplimentare de informații

41. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații în notele explicative aferente perioadei în care un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) a fost clasificat fie drept deținut în vederea vânzării, fie vândut:

(a) o descriere a activului imobilizat (sau a grupului destinat cedării);

(b) o descriere a faptelor și a circumstanțelor în care a avut loc vânzarea sau care au condus la cedarea preconizată, precum și maniera și plasarea în timp preconizate pentru cedarea în cauză;

(c) câștigul sau pierderea recunoscut(ă) în conformitate cu punctele 20-22, precum și, în cazul în care nu a fost prezentat separat în situația veniturilor și a cheltuielilor, capitolul din cadrul acesteia care include acest câștig sau această pierdere;

(d) dacă este cazul, segmentul raportabil în care activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) este prezentat în conformitate cu IFRS 8 *Segmente operaționale*.

42. În cazul în care se aplică fie punctul 26, fie punctul 29, o entitate trebuie să prezinte, în perioada în care ia decizia modificării planului de vânzare a activului imobilizat (sau a grupului destinat cedării), o descriere a faptelor și circumstanțelor care au condus la această decizie, precum și a efectului acesteia asupra rezultatelor activităților din perioada curentă și din orice perioade anterioare prezentate.

PREVEDERI TRANZITORII

43. Prezentul IFRS trebuie aplicat prospectiv activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării, precum și activităților care îndeplinesc criteriile de clasificare ca întrerupte după data de intrare în vigoare a prezentului IFRS. O entitate poate aplica dispozițiile impuse de prezentul IFRS tuturor activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării și activităților care îndeplinesc criteriile de clasificare ca întrerupte după oricare dată anterioară datei intrării în vigoare a prezentului IFRS, cu condiția ca evaluările și celelalte informații necesare aplicării prezentului IFRS să fie obținute la momentul în care criteriile respective au fost îndeplinite inițial.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

44. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M5

44A. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 3 și 38, și a fost adăugat punctul 33A. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M11

44B. IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a adăugat punctul 33 litera (d). O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată pentru acea perioadă anterioară. Modificarea trebuie aplicată retroactiv.

▼M8

44C. Punctele 8A și 36A au fost adăugate prin intermediul *Îmbunătățirilor aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Totuși, o entitate nu trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep înainte de 1 iulie 2009 dacă nu aplică și IAS 27 (modificat în mai 2008). Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară datei de 1 iulie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice modificările prospectiv de la data la care a aplicat pentru prima dată IFRS 5, sub rezerva dispozițiilor tranzitorii de la punctul 45 din IAS 27 (modificat în mai 2008).

▼M17

44D. Punctele 5A, 12A și 15A au fost adăugate, iar punctul 8 a fost modificat de IFRIC 17 *Distribuiri de active nemonetare către proprietari* în noiembrie 2008. Aceste modificări trebuie aplicate prospectiv activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care sunt clasificate drept deținute în vederea distribuirii către proprietari în perioade anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Nu se permite aplicarea retroactivă. Se permite aplicarea anticipată. Dacă o entitate aplică modificările pentru perioadele care încep înainte de 1 iulie 2009, ea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice, de asemenea, IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (revizuit în 2008), IAS 27 (modificat în mai 2008) și IFRIC 17.

▼M22

44E. Punctul 5B a fost adăugat de Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor publicate în aprilie 2009. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificarea pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼B

RETRAGEREA IAS 35

45. Prezentul IFRS înlocuiește IAS 35 *Activități în curs de întrerupere*.

Anexa A

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

Unitate generatoare de numerar	Cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar independente într-o mare măsură de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active.
Componentă a unei entități	Activități și fluxuri de trezorerie care pot fi evidențiate distinct de restul entității, din punct de vedere operațional și din considerente de raportare financiară.

▼B

Costuri generate de vânzare	Costuri incrementale care pot fi atribuite direct cedării unui activ (sau unui **grup destinat cedării**), exclusiv costurile financiare și cheltuiala cu impozitul pe profit.
Activ circulant	►M5 O entitate trebuie să clasifice un activ drept activ circulant atunci când: (a) se preconizează valorificarea activului sau se intenționează vânzarea sau consumarea sa în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; (b) activul este deținut, în principal, în scopul tranzacționării; (c) se așteaptă valorificarea activului în termen de douăsprezece luni după perioada de raportare; sau (d) activul reprezintă numerar sau echivalente de numerar (conform definiției din IAS 7), cu excepția cazului în care este restricționată tranzacționarea sau utilizarea acestuia pentru decontarea unei datorii pentru o perioadă de cel puțin douăsprezece luni după perioada de raportare. ◄
Activitate întreruptă	**O componentă a unei entități** care a fost fie cedată, fie clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării și care: (a) reprezintă un segment major de activitate distinct sau o zonă geografică de operațiuni; (b) este parte a unui plan unic coordonat de cedare a unui segment major de activitate distinct sau a unei arii geografice de operațiuni; sau (c) este o filială dobândită exclusiv cu intenția de a fi revândută.
Grup destinat cedării	Un grup de active care urmează a fi cedate, prin vânzare sau în alt mod, în mod solidar ►M5 într-o singură tranzacție ◄ și datoriile direct legate de aceste active care urmează a fi transferate ►M5 în tranzacție ◄. Grupul include și fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi, dacă grupul este o **unitate generatoare de numerar** căreia i s-a alocat fond comercial în conformitate cu dispozițiile de la punctele 80-87 din IAS 36 *Deprecierea activelor* (revizuit în 2004) sau dacă reprezintă o activitate ►M5 într-o asemenea unitate ◄ generatoare de numerar.
Valoare justă	Valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie între părți interesate și în cunoștință de cauză ►M5 într-o tranzacție desfășurată ◄în condiții obiective.

▼B

Angajament ferm de cumpărare	Un acord cu o parte neafiliată, obligatoriu pentru ambele părți și de obicei executoriu din punct de vedere legal care (a) specifică toți termenii importanți, inclusiv prețul și plasarea în timp a tranzacțiilor și (b) include o penalizare pentru nerespectarea termenilor contractuali suficient de importantă încât îndeplinirea obligațiilor contractuale să aibă o **probabilitate ridicată**.
Probabilitate ridicată	Cu o probabilitate în mod semnificativ mai mare decât **probabil**.
Activ imobilizat	Un activ care nu corespunde definiției unui **activ circulant**.
Probabil	Mai multe șanse să se întâmple decât să nu se întâmple.
Valoare recuperabilă	Cea mai mare valoare dintre **valoarea justă** a unui activ minus **costurile generate de vânzare** și **valoarea** sa **de utilizare**.
Valoare de utilizare	Valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie estimate care se preconizează a fi realizate din utilizarea în continuare a unui activ și din cedarea sa la sfârșitul duratei de viață utilă.

Anexa B

Supliment de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

PRELUNGIREA PERIOADEI NECESARE PENTRU FINALIZAREA UNEI VÂNZĂRI

B1 După cum se menționează la punctul 9, o prelungire a perioadei necesare pentru finalizarea unei vânzări nu împiedică un activ (sau grup destinat cedării) să fie clasificat drept deținut în vederea vânzării în cazul în care întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanțe în afara controlului entității și dacă există suficiente dovezi că entitatea își menține angajamentul în privința planului său de vânzare a activului (sau grupului destinat cedării). Prin urmare, trebuie să se aplice o excepție de la dispoziția punctului 8 privind perioada de un an în următoarele situații în care apar astfel de evenimente sau circumstanțe:

(a) la data la care o entitate se angajează într-un plan de a vinde un activ imobilizat (sau grup destinat cedării), aceasta se așteaptă în mod rezonabil ca părți terțe (nu cumpărătorul) să impună asupra transferului activului (sau grupului destinat cedării) condiții care vor duce la prelungirea perioadei necesare pentru finalizarea vânzării, și:

(i) acțiunile necesare pentru a răspunde acestor condiții nu pot fi inițiate până când nu se obține un *angajament ferm de cumpărare*; și

(ii) angajamentul ferm de cumpărare prezintă o probabilitate ridicată în decurs de un an;

▼B

(b) o entitate obține un angajament ferm de cumpărare și, ca urmare, un cumpărător sau terțe părți va (vor) impune condiții asupra transferului activului imobilizat (sau grupului destinat cedării) anterior clasificat drept deținut în vederea vânzării, condiții care vor prelungi perioada necesară pentru finalizarea vânzării, și:

(i) s-au întreprins în timp util acțiuni pentru a răspunde acestor condiții; și

(ii) se așteaptă o soluționare favorabilă a factorilor care întârzie procesul;

(c) pe parcursul perioadei inițiale de un an apar circumstanțe anterior considerate puțin probabile și, prin urmare, un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) anterior clasificat drept deținut în vederea vânzării nu este vândut până la sfârșitul perioadei, și:

(i) ►M5 în perioada inițială ◄ de un an entitatea a luat măsurile necesare pentru a răspunde modificărilor circumstanțelor;

(ii) activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) este promovat pe piață în mod activ, la un preț rezonabil, date fiind modificările circumstanțelor; și

(iii) sunt îndeplinite criteriile menționate la punctele 7 și 8.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 6

Explorarea și evaluarea resurselor minerale

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este de a specifica modul de raportare financiară pentru *explorarea și evaluarea resurselor minerale*.

2. Mai precis, prezentul IFRS prevede:

(a) îmbunătățiri limitate ale practicilor contabile existente pentru *cheltuielile de explorare și de evaluare*;

(b) ca entitățile care recunosc *active de explorare și de evaluare* să realizeze teste de depreciere privind aceste active în conformitate cu prezentul IFRS și să evalueze orice depreciere în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*;

(c) prezentarea de informații care identifică și explică valorile din situațiile financiare ale entității generate de explorarea și evaluarea resurselor minerale și care ajută utilizatorii acelor situații financiare să înțeleagă valorile, plasarea în timp și certitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare din orice active de explorare și de evaluare recunoscute.

DOMENIU DE APLICARE

3. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS cheltuielilor de explorare și de evaluare suportate.

4. Prezentul IFRS nu abordează alte aspecte ale contabilității entităților implicate în explorarea și evaluarea resurselor minerale.

5. O entitate nu trebuie să aplice prezentul IFRS cheltuielilor suportate:

(a) înainte de explorarea și evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile suportate înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă;

(b) după ce pot fi demonstrate fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială a extragerii unei resurse minerale.

RECUNOAȘTEREA ACTIVELOR DE EXPLORARE ȘI EVALUARE

Excepții temporare de la punctele 11 și 12 din IAS 8

6. La elaborarea politicilor sale contabile, o entitate care recunoaște active de explorare și de evaluare trebuie să aplice punctul 10 din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

▼B

7. Punctele 11 și 12 din IAS 8 specifică sursele de dispoziții și îndrumări cu valoare de normă pe care conducerea trebuie să le ia în considerare la elaborarea unei politici contabile pentru un element, dacă niciun IFRS nu se referă în mod specific la acel element. Sub rezerva punctelor 9 și 10 de mai jos, prezentul IFRS scutește o entitate de la a aplica punctele respective politicilor sale contabile pentru recunoașterea și evaluarea activelor de explorare și de evaluare.

EVALUAREA ACTIVELOR DE EXPLORARE ȘI DE EVALUARE

Evaluare la recunoaștere

8. Activele de explorare și de evaluare trebuie evaluate la cost.

Elemente de cost ale activelor de explorare și de evaluare

9. O entitate trebuie să determine o politică contabilă specificând ce cheltuieli sunt recunoscute drept active de explorare și de evaluare și trebuie să aplice acea politică în mod consecvent. Pentru a face această determinare, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea unor resurse minerale specifice. Următoarele sunt exemple de cheltuieli care ar putea fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare și de evaluare (lista nu este exhaustivă):

(a) achiziționarea drepturilor de explorare;

(b) studii topografice, geologice, geochimice și geofizice;

(c) foraje de explorare;

(d) săpături;

(e) eșantionare; și

(f) activități în legătură cu evaluarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extragerii unei resurse minerale.

10. Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu trebuie recunoscute drept active de explorare și de evaluare. *Cadrul general* și IAS 38 *Imobilizări necorporale* oferă îndrumări referitoare la recunoașterea activelor care apar în urma valorificării.

11. În conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, o entitate recunoaște orice obligații de înlăturare și reabilitare suportate într-o anumită perioadă drept consecință a întreprinderii activităților de explorare și evaluare a resurselor minerale.

Evaluare după recunoaștere

12. După recunoaștere, o entitate trebuie să aplice activelor de explorare și de evaluare fie modelul bazat pe cost, fie modelul de reevaluare. Dacă se aplică modelul de reevaluare (fie modelul din IAS 16 *Imobilizări corporale,* fie modelul din IAS 38), acesta trebuie să fie consecvent cu clasificarea activelor (a se vedea punctul 15).

▼B

Modificări ale politicilor contabile

13. O entitate poate să își modifice politicile contabile privind cheltuielile de explorare și de evaluare dacă modificarea face situațiile financiare mai relevante pentru necesitățile utilizatorilor de luare a unor decizii economice și nu le face mai puțin fiabile sau le face mai fiabile, dar nu mai puțin relevante pentru necesitățile respective. O entitate trebuie să judece relevanța și fiabilitatea pe baza criteriilor din IAS 8.

14. Pentru a justifica o modificare a politicilor sale contabile cu privire la cheltuielile de explorare și de evaluare, o entitate trebuie să demonstreze că modificarea respectivă întărește alinierea situațiilor sale financiare la criteriile din IAS 8, dar nu este obligatoriu ca modificarea să conducă la îndeplinirea completă a acelor criterii.

PREZENTARE

Clasificarea activelor de explorare și de evaluare

15. O entitate trebuie să clasifice activele de explorare și de evaluare drept active corporale sau necorporale, în funcție de natura activelor dobândite, și trebuie să aplice în mod consecvent această clasificare.

16. Unele active de explorare și de evaluare sunt tratate drept active necorporale (de exemplu drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu vehiculele și instalațiile de forare). În măsura în care un activ corporal este consumat pentru crearea unei imobilizări necorporale, valoarea care reflectă consumul este parte a costului imobilizării necorporale. Cu toate acestea, utilizarea unui activ corporal pentru crearea unei imobilizări necorporale nu transformă un activ corporal într-o imobilizare necorporală.

Reclasificarea activelor de explorare și de evaluare

17. Un activ de explorare și de evaluare nu trebuie să mai fie clasificat ca atare atunci când fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale pot fi demonstrate. Activele de explorare și de evaluare trebuie supuse unor teste de depreciere și orice pierdere din depreciere trebuie recunoscută înainte de reclasificare.

DEPRECIERE

Recunoaștere și evaluare

18. Activele de explorare și de evaluare trebuie supuse unui test de depreciere atunci când faptele și împrejurările sugerează că valoarea contabilă a unui activ de explorare și de evaluare poate depăși valoarea sa recuperabilă. Când faptele și împrejurările sugerează că valoarea contabilă depășește valoarea recuperabilă, o entitate trebuie să evalueze, să prezinte și să descrie orice pierdere rezultată din depreciere, în conformitate cu IAS 36, cu excepțiile menționate la punctul 21 de mai jos.

19. Pentru identificarea unui activ de explorare și de evaluare care poate fi depreciat, și doar în sensul activelor de explorare și de evaluare, se va aplica mai degrabă punctul 20 din prezentul IFRS decât punctele 8-17 din IAS 36. Punctul 20 utilizează termenul de „active”, dar se aplică în mod egal atât activelor separate de explorare și de evaluare, cât și unei unități generatoare de numerar.

▼B

20. Unul sau mai multe dintre următoarele fapte și circumstanțe indică faptul că o entitate ar trebui să realizeze un test de depreciere pentru activele de explorare și de evaluare (lista nu este exhaustivă):

(a) perioada în care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat și nu se preconizează reînnoirea acesteia;

(b) nu sunt prevăzute în buget și nici planificate cheltuieli substanțiale pentru explorarea și evaluarea ulterioară a resurselor minerale în acea zonă;

(c) explorarea și evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial și entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă;

(d) există suficiente date care să indice că, deși este probabilă demararea unei acțiuni de valorificare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare și de evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării cu succes sau a vânzării.

În oricare dintre aceste cazuri sau în cazuri similare, entitatea trebuie să efectueze un test de depreciere, în conformitate cu IAS 36. Orice pierdere din depreciere este recunoscută drept cheltuială în conformitate cu IAS 36.

Specificarea nivelului la care activele de explorare și evaluare sunt supuse unui test de depreciere

21. O entitate trebuie să determine o politică contabilă pentru alocarea activelor de explorare și de evaluare unităților generatoare de numerar sau grupurilor de unități generatoare de numerar în scopul supunerii acestor active unui test de depreciere. Nicio unitate generatoare de numerar sau niciun grup de unități generatoare de numerar căreia (căruia) i se alocă un activ de explorare și de evaluare nu trebuie să fie mai mare decât un segment de activitate determinat în conformitate cu IFRS 8 *Segmente operaționale*.

22. Nivelul identificat de către entitate în scopul supunerii activelor de explorare și de evaluare unui test de depreciere poate să cuprindă una sau mai multe unități generatoare de numerar.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

23. O entitate trebuie să prezinte informații care identifică și explică valorile recunoscute în situațiile sale financiare rezultate din explorarea și evaluarea resurselor minerale.

24. Pentru a respecta dispozițiile de la punctul 23, o entitate trebuie să prezinte informații privind:

(a) politicile sale contabile pentru cheltuielile de explorare și de evaluare, inclusiv recunoașterea activelor de explorare și de evaluare;

(b) valorile activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor, precum și ale fluxurilor de trezorerie din exploatare și din investiții generate de explorarea și evaluarea resurselor minerale.

▼B

25. O entitate trebuie să trateze activele de explorare și de evaluare drept o clasă separată de active și trebuie să prezinte informațiile prevăzute fie de IAS 16, fie de IAS 38, în funcție de modul în care sunt clasificate activele.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

26. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

PREVEDERI TRANZITORII

27. Dacă este imposibilă aplicarea unei dispoziții specifice de la punctul 18 informațiilor comparative referitoare la perioadele anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2006, o entitate trebuie să prezinte acest fapt. IAS 8 explică termenul de „imposibilitate”.

Anexă

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

Active de explorare și de evaluare	Cheltuieli de explorare și de evaluare recunoscute drept active în conformitate cu politicile contabile ale entității.
Cheltuieli de explorare și de evaluare	Cheltuieli suportate de către o entitate în legătură cu explorarea și evaluarea resurselor minerale înainte ca fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să poată fi demonstrate.
Explorarea și evaluarea resurselor minerale	Prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaz natural și resurse neregenerabile similare, după ce entitatea a obținut drepturile legale de explorare într-o anumită zonă, precum și determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 7

Instrumente financiare: informații de furnizat

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este de a impune entităților să prezinte în situațiile lor financiare informații care să permită evaluarea de către utilizatori a:

(a) importanței instrumentelor financiare pentru poziția și performanța financiare ale entității; și

(b) naturii și amplorii riscurilor generate de instrumente financiare la care este expusă entitatea în decursul perioadei și la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, precum și modul în care entitatea gestionează riscurile respective.

2. Principiile din prezentul IFRS completează principiile de recunoaștere, evaluare și prezentare a activelor financiare și datoriilor financiare din IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

DOMENIU DE APLICARE

3. Prezentul IFRS trebuie aplicat de toate entitățile tuturor tipurilor de instrumente financiare, cu excepția:

▼M8

(a) intereselor în filiale, entități asociate sau asocieri în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 Investiții în entitățile asociate sau IAS 31 *Interese în asocierile în participație*. Totuși, în unele cazuri IAS 27, IAS 28 sau IAS 31 permit unei entități să contabilizeze un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație folosind IAS 39; în aceste cazuri, entitățile trebuie să aplice prevederile prezentului IFRS. Entitățile trebuie să aplice, de asemenea, prezentul IFRS tuturor instrumentelor derivate aferente intereselor în filiale, entități asociate sau asocieri în participație, cu excepția cazului în care instrumentul derivat corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii din IAS 32;

▼B

(b) drepturilor și obligațiilor angajatorului rezultate din planuri de beneficii pentru angajați, cărora li se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților*;

▼M12

_____

▼B

(d) contractelor de asigurare, așa cum sunt definite în IFRS 4 *Contracte de asigurare*. Totuși, prezentul IFRS se aplică instrumentelor derivate care sunt încorporate în contractele de asigurare dacă IAS 39 impune entității să contabilizeze aceste instrumente separat. Mai mult, un emitent trebuie să aplice prezentul IFRS *contractelor de garanție financiară* dacă emitentul aplică IAS 39 pentru recunoașterea și evaluarea contractelor, dar trebuie să aplice IFRS 4 dacă emitentul alege, în conformitate cu punctul 4 litera (d) din IFRS 4, să aplice IFRS 4 pentru recunoașterea și evaluarea acestora;

▼B

(e) instrumentelor financiare, contractelor și obligațiilor din cadrul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cărora li se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, cu excepția faptului că prezentul IFRS se aplică acelor contracte care intră sub incidența punctelor 5-7 din IAS 39;

▼M6

(f) instrumentelor care trebuie să fie clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau cu punctele 16C și 16 D din IAS 32.

▼B

4. Prezentul IFRS se aplică instrumentelor financiare recunoscute și nerecunoscute. Instrumentele financiare recunoscute includ active financiare și datorii financiare care intră sub incidența IAS 39. Instrumentele financiare nerecunoscute includ unele instrumente financiare care, chiar dacă nu sunt sub incidența IAS 39, intră sub incidența prezentului IFRS (cum ar fi unele angajamente de creditare).

5. Prezentul IFRS se aplică în cazul contractelor de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care intră sub incidența IAS 39 (a se vedea punctele 5-7 din IAS 39).

CLASE DE INSTRUMENTE FINANCIARE ȘI NIVELUL DE PREZENTARE

6. În cazurile în care prezentul IFRS prevede prezentarea informațiilor pe clase de instrumente financiare, o entitate trebuie să grupeze instrumentele financiare în clase corespunzătoare pentru natura informațiilor prezentate și să țină seama de caracteristicile respectivelor instrumente financiare. O entitate trebuie să ofere suficiente informații pentru a permite reconcilierea cu elementele-rânduri prezentate în ►M5 situația poziției financiare ◄.

IMPORTANȚA INSTRUMENTELOR FINANCIARE PENTRU POZIȚIA ȘI PERFORMANȚA FINANCIARĂ

7. O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze importanța instrumentelor financiare pentru poziția sa financiară și pentru performanța sa financiară.

▼M5

Situația poziției financiare

▼B

Categorii de active financiare și de datorii financiare

8. Valorile contabile ale fiecăreia dintre următoarele categorii, așa cum sunt definite în IAS 39, trebuie prezentate fie în ►M5 situația poziției financiare ◄, fie în note:

(a) activele financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere, indicându-le separat (i) pe cele desemnate astfel la recunoașterea inițială și (ii) pe cele clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării, în conformitate cu IAS 39;

(b) investițiile păstrate până la scadență;

(c) împrumuturile și creanțele;

▼B

(d) activele financiare disponibile pentru vânzare;

(e) datoriile financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere, indicându-le separat (i) pe cele desemnate astfel la recunoașterea inițială și (ii) pe cele clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării, în conformitate cu IAS 39; și

(f) datoriile financiare evaluate la costul amortizat.

Active financiare sau datorii financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere

9. Dacă entitatea a desemnat un împrumut sau o creanță (sau un grup de împrumuturi sau creanțe) ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere, aceasta trebuie să prezinte:

(a) expunerea maximă la *riscul de credit* [a se vedea punctul 36 litera (a)] a împrumutului sau creanței (sau a grupului de împrumuturi sau creanțe) la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄;

(b) valoarea cu care orice instrumente derivate de credit sau orice instrumente similare diminuează acea expunere maximă la riscul de credit;

(c) valoarea modificării, în decursul perioadei și cumulat, a valorii juste a împrumutului sau creanței (sau a grupului de împrumuturi sau creanțe) care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al activului financiar, determinată fie:

(i) ca valoarea modificării valorii sale juste care nu poate fi atribuită modificărilor unor condiții de piață care generează *risc de piață*; fie

(ii) utilizând o metodă alternativă considerată de entitate ca reprezentând mai exact valoarea modificării valorii sale juste care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al activului.

Modificările condițiilor de piață care generează risc de piață includ modificări privind o rată a dobânzii observabilă (de referință), un preț al mărfurilor, o rată de schimb valutar sau un indice de preț sau de rată;

(d) valoarea modificării valorii juste a oricăror instrumente derivate de credit sau a unor instrumente similare, care a avut loc în decursul perioadei și cumulat de la desemnarea împrumutului sau a creanței.

10. Dacă o entitate a desemnat o datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 9 din IAS 39, aceasta trebuie să prezinte:

(a) valoarea modificării, în decursul perioadei și cumulat, a valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al acelei datorii, determinată fie:

(i) ca valoarea modificării valorii sale juste care nu poate fi atribuită modificărilor unor condiții de piață care generează risc de piață (a se vedea anexa B punctul B4); fie

(ii) utilizând o metodă alternativă considerată de entitate ca reprezentând mai exact valoarea modificării valorii sale juste care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al datoriei.

▼B

Modificările condițiilor de piață care generează risc de piață includ modificări privind o rată a dobânzii de referință, un preț al unui instrument financiar al unei alte entități, un preț al mărfurilor, o rată de schimb valutar sau un indice de preț sau de rată. Pentru contractele care includ caracteristica de corelare cu o unitate, modificările condițiilor de piață includ modificări ale performanței fondului de investiții intern sau extern aferent

(b) diferența dintre valoarea contabilă a datoriei financiare și valoarea pe care entitatea, conform contractului, ar trebui să o plătească la scadență deținătorului obligației.

11. Entitatea trebuie să prezinte:

(a) metodele utilizate pentru a respecta dispozițiile de la punctul 9 litera (c) și de la punctul 10 litera (a);

(b) dacă entitatea consideră că informațiile prezentate în vederea respectării dispozițiilor de la punctul 9 litera (c) sau de la punctul 10 litera (a) nu reprezintă în mod exact modificarea valorii juste a activului financiar sau a datoriei financiare care poate fi atribuită modificărilor riscului său de credit, motivele care au dus la această concluzie și factorii pe care entitatea îi consideră relevanți.

Reclasificare

12. Dacă entitatea a reclasificat un activ financiar (în conformitate cu punctele 51-54 din IAS 39) drept unul evaluat:

(a) la cost sau la cost amortizat, și nu la valoarea justă; sau

(b) la valoarea justă, și nu la cost sau la cost amortizat,

ea trebuie să prezinte valoarea reclasificată în și din fiecare categorie și motivul pentru care a fost realizată respectiva reclasificare.

12A Dacă entitatea a reclasificat un activ financiar în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 50B sau 50D din IAS 39 sau în afara categoriei disponibil în vederea vânzării în conformitate cu punctul 50E din IAS 39, aceasta trebuie să prezinte:

(a) valoarea reclasificată în și din fiecare categorie;

(b) pentru fiecare perioadă de raportare, până la derecunoaștere, valorile contabile și valorile juste a tuturor activelor financiare care au fost reclasificate în cursul perioadei actuale și a perioadelor anterioare de raportare;

(c) dacă un activ financiar a fost reclasificat în conformitate cu punctul 50B, situația de excepție și faptele și circumstanțele care indică faptul că situația a fost de excepție;

(d) pentru perioada de raportare în care activul financiar a fost reclasificat, câștigul sau pierderea la valoarea justă generate de activul financiar recunoscut în profit sau pierdere sau la alte elemente ale rezultatului global în perioada de raportare respectivă și în perioada de raportare anterioară;

▼B

(e) pentru fiecare perioadă de raportare ulterioară reclasificării (inclusiv perioada de raportare în care activul financiar a fost reclasificat) până la derecunoașterea activului financiar, câștigul sau pierderea la valoarea justă care ar fi fost recunoscute în profit sau pierdere sau la alte elemente ale rezultatului global dacă activul financiar nu ar fi fost reclasificat, precum și câștigul, pierderea, venitul și cheltuiala recunoscute în profit sau pierdere; și

(f) rata efectivă a dobânzii și valorile estimate ale fluxurilor de trezorerie pe care entitatea preconizează că le va recupera la data reclasificării instrumentului financiar.

Derecunoaștere

13. Este posibil ca o entitate să fi transferat active financiare în așa fel încât o parte a activelor financiare sau activele financiare în ansamblu să nu îndeplinească condițiile pentru derecunoaștere (a se vedea punctele 15-37 din IAS 39). Pentru fiecare clasă de astfel de active financiare, entitatea trebuie să prezinte:

(a) natura activelor;

(b) natura riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate la care entitatea rămâne expusă;

(c) atunci când entitatea continuă să recunoască toate activele, valorile contabile ale activelor și ale datoriilor asociate; și

(d) atunci când entitatea continuă să recunoască activele în măsura implicării sale continue, valoarea contabilă totală a activelor inițiale, valoarea activelor pe care entitatea continuă să le recunoască și valoarea contabilă a datoriilor asociate.

Garanții reale

14. O entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea contabilă a activelor financiare pe care le-a gajat drept garanții reale pentru datorii sau datorii contingente, inclusiv valorile care au fost reclasificate în conformitate cu punctul 37 litera (a) din IAS 39; și

(b) termenii și condițiile aferente gajării.

15. Când o entitate deține garanții reale (din active financiare sau nefinanciare) și are dreptul de a vinde sau regaja garanția reală în absența nerespectării obligațiilor de către proprietarul garanției reale, aceasta trebuie să prezinte:

(a) valoarea justă a garanțiilor reale deținute;

(b) valoarea justă a oricăror astfel de garanții reale vândute sau regajate și evaluarea măsurii în care entitatea are sau nu obligația de a le returna; și

(c) termenii și condițiile asociate cu utilizarea garanțiilor reale.

▼B

Contul de ajustare pentru pierderi din credite

16. Atunci când activele financiare sunt afectate de pierderi din credite și entitatea înregistrează deprecierea într-un cont separat (de exemplu un cont de ajustare pentru depreciere utilizat pentru înregistrarea deprecierilor individuale sau un cont similar utilizat pentru înregistrarea unei deprecieri colective a activelor) în loc să reducă direct valoarea contabilă a activului, entitatea trebuie să prezinte o reconciliere a modificărilor din acel cont în decursul perioadei pentru fiecare clasă de active financiare.

Instrumente financiare compuse cu derivate multiple încorporate

17. Dacă o entitate a emis un instrument care conține atât o componentă de datorie, cât și una de capitaluri proprii (a se vedea punctul 28 din IAS 32), iar instrumentul are derivate multiple încorporate ale căror valori sunt interdependente (cum ar fi un instrument de datorie răscumpărabil înainte de scadență), entitatea trebuie să prezinte existența acestor caracteristici.

Neexecutări și încălcări ale obligațiilor

18. Pentru *împrumuturile de plată* recunoscute la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, o entitate trebuie să prezinte:

(a) detaliile oricăror neexecutări ale obligațiilor privind durata principalului, dobânda, fondul de amortizare sau termenii de rambursare ai împrumuturilor de plată respective în decursul perioadei;

(b) valoarea contabilă a împrumuturilor de plată neonorate la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄; și

(c) dacă obligația neexecutată a fost remediată sau dacă au fost renegociați termenii împrumuturilor de plată, înainte să fie aprobată publicarea situațiilor financiare.

19. Dacă în decursul perioadei au existat încălcări ale termenilor acordului de împrumut, altele decât cele descrise la punctul 18, o entitate trebuie să prezinte aceleași informații ca cele prevăzute la punctul 18 dacă acele încălcări permit creditorului să solicite rambursarea accelerată (cu excepția cazului în care încălcările au fost remediate sau termenii împrumutului au fost renegociați la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ sau înainte de aceasta).

▼M5

Situația rezultatului global

▼B

Elemente de venituri, cheltuieli, câștiguri sau pierderi

20. O entitate trebuie să prezinte următoarele elemente de venituri, cheltuieli, câștiguri sau pierderi fie în situațiile financiare, fie în note:

(a) câştigurile nete sau pierderile nete din:

(i) activele financiare sau datoriile financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere, indicându-le separat pe cele aferente activelor financiare sau datoriilor financiare astfel desemnate la recunoașterea inițială și pe cele aferente activelor financiare sau datoriilor financiare care sunt clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării în conformitate cu IAS 39;

▼M5

(ii) activele financiare disponibile pentru vânzare, indicând distinct valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e) în alte elemente ale rezultatului global în decursul perioadei și valoarea din capitaluri proprii reclasificată în profitul sau pierderea perioadei;

▼B

(iii) investițiile păstrate până la scadență;

(iv) împrumuturi și creanțe; și

(v) datorii financiare evaluate la costul amortizat;

(b) venitul total din dobânzi și cheltuiala totală cu dobânzile (calculate prin metoda dobânzii efective) pentru activele financiare sau datoriile financiare care nu sunt la valoarea justă prin profit sau pierdere;

(c) venitul din onorarii și cheltuiala cu onorariile (altele decât valorile incluse în determinarea ratei efective a dobânzii) generate de:

(i) activele financiare sau datoriile financiare care nu sunt la valoarea justă prin profit sau pierdere; și

(ii) activități de administrare a activelor și alte activități fiduciare care au drept rezultat deținerea sau investirea de active în numele unor persoane, fonduri de investiții, fonduri de pensii și altor instituții;

(d) veniturile din dobânzile aferente activelor financiare depreciate angajate în conformitate cu punctul AG93 din IAS 39; și

(e) valoarea oricărei pierderi din depreciere pentru fiecare clasă de active financiare.

Alte prezentări de informații

Politici contabile

▼M5

21. În conformitate cu punctul 117 din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007), entitatea prezintă, în rezumatul politicilor contabile semnificative, baza (sau bazele) de evaluare utilizată(e) la întocmirea situațiilor financiare, precum și celelalte politici de contabilitate utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.

▼B

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

22. O entitate trebuie să prezinte separat următoarele informații pentru fiecare tip de acoperire împotriva riscurilor descrisă în IAS 39 (adică acoperirile valorii juste împotriva riscurilor, acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor și acoperirile împotriva riscurilor a investițiilor nete în activități din străinătate):

(a) o descriere a fiecărui tip de acoperire împotriva riscurilor;

(b) o descriere a instrumentelor financiare desemnate drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor, precum și valorile lor juste la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄; și

(c) natura riscurilor acoperite.

▼B

23. Pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, o entitate trebuie să prezinte:

(a) perioadele în care se preconizează că vor apărea fluxurile de trezorerie și în care se preconizează că vor afecta profitul sau pierderea;

(b) o descriere a oricărei tranzacții prognozate pentru care se utilizase anterior contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, dar care este preconizată a nu mai avea loc;

▼M5

(c) valoarea care a fost recunoscută în alte elemente ale rezultatului global în decursul perioadei;

(d) valoarea care a fost reclasificată din capitalurile proprii în profit sau pierdere în decursul perioadei, indicând valoarea inclusă în fiecare element-rând al situației rezultatului global;

▼B

(e) valoarea care a fost scoasă din capitalurile proprii în decursul perioadei și inclusă în costul inițial sau în altă valoare contabilă a unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare a cărei achiziție sau suportare a fost o tranzacție prognozată cu probabilitate mare de producere acoperită împotriva riscurilor.

24. O entitate trebuie să prezinte separat:

(a) pentru acoperirile valorii juste împotriva riscurilor, câștigurile sau pierderile:

(i) din instrumentul de acoperire împotriva riscurilor; și

(ii) din elementul acoperit împotriva riscurilor, care pot fi atribuite riscului acoperit;

(b) ineficacitatea recunoscută în profit sau pierdere care provine din acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor; și

(c) ineficacitatea recunoscută în profit sau pierdere care provine din acoperiri împotriva riscurilor ale investițiilor nete în activități din străinătate.

Valoarea justă

25. Cu excepția situației prezentate la punctul 29, pentru fiecare clasă de active financiare și de datorii financiare (a se vedea punctul 6), o entitate trebuie să prezinte valoarea justă a respectivei clase de active și datorii într-un mod care să permită compararea acesteia cu valoarea sa contabilă.

26. Atunci când prezintă valorile juste, o entitate trebuie să grupeze activele financiare și datoriile financiare în clase, dar trebuie să le compenseze numai în măsura în care valorile lor contabile sunt compensate în ►M5 situația poziției financiare ◄.

▼M19

27. O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de instrumente financiare metodele și, atunci când se utilizează o tehnică de evaluare, ipotezele aplicate la determinarea valorilor juste ale fiecărei clase de active financiare sau de datorii financiare. De exemplu, dacă este cazul, o entitate prezintă informații referitoare la ipotezele privind ratele plăților în avans, ratele pierderilor estimate din credite și ratele dobânzii sau ratele de actualizare. Dacă a existat o schimbare a tehnicii de evaluare, entitatea trebuie să prezinte respectiva schimbare și motivele efectuării acesteia.

▼**M19**

27A. Pentru a face prezentările impuse de punctul 27B, o entitate trebuie să clasifice evaluările valorii juste utilizând o ierarhie a valorii juste care reflectă semnificația intrărilor de date utilizate pentru efectuarea evaluărilor. Ierarhia valorii juste trebuie să aibă următoarele niveluri:

(a) prețurile cotate (neajustate) de pe piețele active pentru active sau datorii identice (nivelul 1);

(b) intrările, altele decât prețurile cotate, incluse în nivelul 1 care sunt observabile pentru activ sau datorie, fie direct (adică drept prețuri), fie indirect (adică derivate din prețuri) (nivelul 2): și

(c) intrările pentru activ sau datorie care nu se bazează pe datele observabile pe piață (intrări neobservabile) (nivelul 3).

Nivelul din ierarhia valorii juste în cadrul căruia evaluarea valorii juste este clasificată în totalitate trebuie determinat pe baza celui mai scăzut nivel de intrări care este semnificativ pentru evaluarea valorii juste în întregime. În acest scop, importanța unei intrări este evaluată în funcție de evaluarea valorii juste în întregime. Dacă o evaluare a valorii juste utilizează intrări observabile care impun ajustarea semnificativă pe baza intrărilor neobservabile, acea evaluare este o evaluare de nivelul 3. Estimarea semnificației unei anumite intrări pentru evaluarea valorii juste în totalitate cere utilizarea unui raționament, luând în considerare factori specifici activului sau datoriei.

27B. Pentru evaluările valorii juste recunoscute în situația poziției financiare o entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de instrumente financiare:

(a) nivelul din ierarhia valorii juste în care sunt clasificate evaluările valorii juste în totalitate, separând evaluările valorii juste în conformitate cu nivelurile definite la punctul 27A.

(b) orice transferuri semnificative între nivelul 1 și nivelul 2 din ierarhia valorii juste și motivele acelor transferuri. Transferurile în fiecare nivel trebuie să fie prezentate și discutate separat de transferurile din fiecare nivel. În acest scop, semnificația trebuie să fie judecată în raport cu profitul sau pierderea și cu activele totale sau datoriile totale.

(c) pentru evaluările valorii juste de la nivelul 3 din ierarhia valorii juste, o reconciliere de la soldurile de deschidere și până la soldurile de închidere, prezentând separat modificările din timpul perioadei care pot fi atribuite:

(i) câștigurilor sau pierderilor totale pentru perioadă recunoscute în profit sau pierdere și o descriere a locului în care sunt prezentate în situația rezultatului global sau într-o situație separată a rezultatului (dacă sunt prezentate);

(ii) câștigurilor sau pierderilor totale recunoscute în alte elemente ale rezultatului global;

(iii) cumpărărilor, vânzărilor, emisiunilor și decontărilor (fiecare tip de mișcare prezentat separat); și

(iv) transferurilor în și din nivelul 3 (de exemplu, transferurile atribuibile schimbărilor caracterului observabil al datelor de piață) și motivele acelor transferuri. Pentru transferurile semnificative, transferurile în nivelul 3 trebuie prezentate și discutate separat de transferurile din nivelul 3.

▼M19

(d) valoarea câştigurilor sau pierderilor totale pentru perioada de la litera (c) subpunctul (i) incluse în profit sau pierdere care sunt atribuibile câştigurilor sau pierderilor legate de acele active şi datorii deţinute la sfârşitul perioadei de raportare şi o descriere a locului în care acele câştiguri sau pierderi sunt prezentate în situaţia rezultatului global sau într-o situaţie separată a rezultatului (dacă sunt prezentate).

(e) pentru evaluările valorii juste în nivelul 3, dacă schimbarea uneia sau mai multor intrări cu ipoteze alternative posibile în mod rezonabil ar modifica în mod semnificativ valoarea justă, entitatea trebuie să arate acest fapt şi să prezinte efectul respectivelor modificări. Entitatea trebuie să prezinte modul de calcul al efectului unei modificări a unei ipoteze alternative posibile în mod rezonabil. În acest scop, semnificaţia trebuie justificată în raport cu profitul sau pierderea şi în raport cu activele sau datoriile totale sau, atunci când modificările valorii juste sunt recunoscute în alte rezultate globale, în raport cu capitalurile proprii totale.

O entitate trebuie să prezinte sub formă de tabel informaţiile cantitative menţionate la acest punct, cu excepţia cazurilor în care un alt format este mai adecvat.

▼B

28. Dacă piaţa unui instrument financiar nu este activă, entitatea stabileşte valoarea justă a instrumentului utilizând o tehnică de evaluare (a se vedea punctele AG74-AG79 din IAS 39). Cu toate acestea, cea mai bună dovadă a valorii juste la recunoaşterea iniţială este preţul tranzacţiei (adică valoarea justă a contraprestaţiei plătite sau primite), cu excepţia cazului în care sunt îndeplinite condiţiile descrise la punctul AG76 din IAS 39. Rezultă că ar putea exista o diferenţă între valoarea justă la recunoaşterea iniţială şi valoarea care ar fi determinată la data respectivă prin utilizarea unei tehnici de evaluare. Dacă există o astfel de diferenţă, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de instrumente financiare:

(a) politica sa contabilă privind recunoaşterea respectivei diferenţe în profit sau pierdere pentru a reflecta o modificare a factorilor (inclusiv timpul) pe care participanţii la piaţă i-ar lua în considerare la stabilirea unui preţ (a se vedea punctul AG76A din IAS 39); şi

(b) diferenţa agregată care rămâne de recunoscut în profit sau pierdere la începutul şi la sfârşitul perioadei şi o reconciliere a modificărilor din soldul acestei diferenţe.

29. Nu sunt obligatorii prezentări ale valorii juste:

(a) atunci când valoarea contabilă reprezintă o aproximare rezonabilă a valorii juste, de exemplu pentru instrumente financiare cum sunt creanţele şi datoriile comerciale pe termen scurt;

(b) pentru o investiţie în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preţ cotat pe o piaţă activă sau pentru instrumente derivate legate de astfel de instrumente de capitaluri proprii, care sunt evaluate la cost în conformitate cu IAS 39 deoarece valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil; sau

(c) pentru un contract care conţine o caracteristică de participare discreţionară (cum este descris în IFRS 4) dacă valoarea justă a respectivei caracteristici nu poate fi evaluată în mod fiabil.

▼B

30. În cazurile descrise la punctul 29 literele (b) și (c), o entitate trebuie să prezinte informații pentru a ajuta utilizatorii situațiilor financiare să își realizeze propriul raționament cu privire la amploarea diferențelor posibile dintre valoarea contabilă a respectivelor active financiare sau datorii financiare și valoarea lor justă, inclusiv:

(a) faptul că informațiile privind valoarea justă nu au fost prezentate pentru aceste instrumente deoarece valoarea lor justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;

(b) o descriere a instrumentelor financiare și a valorii lor contabile și o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;

(c) informații privind piața respectivelor instrumente;

(d) informații referitoare la intenția entității de a ceda sau nu instrumentele financiare și la modul în care intenționează să le cedeze; și

(e) dacă instrumentele financiare a căror valoare justă nu a putut fi anterior evaluată în mod fiabil sunt derecunoscute, acest fapt, valoarea lor contabilă la momentul derecunoașterii și valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e).

NATURA ȘI AMPLOAREA RISCURILOR CARE DECURG DIN INSTRUMENTE FINANCIARE

31. O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și amploarea riscurilor care decurg din instrumentele financiare și la care entitatea este expusă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

32. Prezentările de informații prevăzute la punctele 33-42 se concentrează asupra riscurilor care decurg din instrumentele financiare și asupra modului în care au fost gestionate. Aceste riscuri includ de obicei riscul de credit, *riscul de lichiditate* și riscul de piață, dar fără a se limita la acestea.

Prezentări de informații calitative

33. Pentru fiecare tip de risc care decurge din instrumente financiare, o entitate trebuie să prezinte:

(a) expunerile la risc și modul în care au apărut acestea;

(b) obiectivele, politicile și procesele sale pentru gestionarea riscului și metodele utilizate pentru evaluarea riscului; și

(c) orice modificări apărute în ceea ce privește informațiile menționate la litera (a) sau (b) față de perioada anterioară.

Prezentări de informații cantitative

34. Pentru fiecare tip de risc care decurge din instrumente financiare, o entitate trebuie să prezinte:

(a) date cantitative rezumate privind expunerile sale la respectivul risc la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄. Această prezentare trebuie să aibă la bază informațiile furnizate la nivel intern personalului-cheie din conducerea entității (așa cum este definit în IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*), de exemplu consiliului de administrație al entității sau directorului executiv;

▼B

(b) prezentările de informații prevăzute la punctele 36-42, în măsura în care nu sunt reglementate de litera (a), cu excepția cazului în care riscul nu este semnificativ (a se vedea punctele 29-31 din IAS 1 pentru o discuție privind pragul de semnificație);

(c) concentrarea riscului, dacă aceasta nu rezultă din prezentările prevăzute de literele (a) și (b).

35. Dacă datele cantitative prezentate la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ nu sunt reprezentative pentru expunerea la risc a unei entități în decursul perioadei, entitatea trebuie să ofere informații suplimentare care să fie reprezentative.

Riscul de credit

36. O entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de instrumente financiare:

(a) valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea sa maximă la riscul de credit la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, fără a lua în considerare niciun fel de garanție reală deținută sau orice ameliorări ale ratingului de credit (de exemplu, acorduri de compensare care nu îndeplinesc condițiile pentru compensare în conformitate cu IAS 32);

(b) cu privire la valoarea prezentată conform literei (a), o descriere a garanțiilor reale deținute drept asigurare sau a altor ameliorări ale ratingului de credit;

(c) informații cu privire la ratingul de credit pentru active financiare care nu sunt nici *restante*, nici depreciate; și

(d) valoarea contabilă a activelor financiare care ar fi altminteri restante sau depreciate, ale căror condiții au fost renegociate.

Active financiare care sunt fie restante, fie depreciate

37. O entitate trebuie să prezinte, pe clase de active financiare:

(a) o analiză a maturității activelor financiare care sunt restante la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, dar care nu sunt depreciate;

(b) o analiză a activelor financiare care sunt individual determinate ca fiind depreciate la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, inclusiv factorii pe care entitatea i-a luat în considerare atunci când a determinat că activele sunt depreciate; și

(c) pentru valorile prezentate conform literelor (a) și (b), o descriere a garanțiilor reale deținute drept asigurare de către entitate sau a altor ameliorări ale ratingului de credit și, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil, o estimare a valorii lor juste.

Garanții reale și alte ameliorări ale ratingului de credit obținute

38. Atunci când o entitate obține active financiare sau nefinanciare în decursul perioadei prin intrarea în posesia garanțiilor reale pe care le deține sau prin solicitarea altor ameliorări ale ratingului de credit (de exemplu garanții), iar acest tip de active îndeplinește criteriile de recunoaştere din alte standarde, o entitate trebuie să prezinte:

(a) natura și valoarea contabilă a activelor obținute; și

▼B

(b) atunci când activele nu sunt convertibile fără dificultăți în numerar, politicile sale privind cedarea unor astfel de active sau utilizarea lor în activitățile sale.

Riscul de lichiditate

▼M19

39. O entitate trebuie să prezinte:

(a) o analiză a scadenței pentru datoriile financiare nederivate (inclusiv contractele de garanții financiare emise) care să arate scadențele contractuale rămase.

(b) o analiză a scadenței pentru datoriile financiare derivate. Analiza scadenței trebuie să cuprindă scadențele contractuale rămase pentru acele datorii financiare derivate pentru care scadențele contractuale sunt esențiale pentru înțelegerea plasării în timp a fluxurilor de trezorerie (a se vedea punctul B11B).

(c) o descriere a modului în care gestionează riscul de lichiditate inerent celor prezentate la literele (a) și (b).

▼B

Riscul de piață

Analiza de sensibilitate

40. Cu excepția cazului în care o entitate respectă cerințele de la punctul 41, aceasta trebuie să prezinte:

(a) o analiză a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, indicând modul în care profitul sau pierderea și capitalurile proprii ar fi fost afectate de modificările, rezonabil posibile la data respectivă, ale variabilei relevante de risc;

(b) metodele și ipotezele utilizate la întocmirea analizei de sensibilitate; și

(c) modificările față de perioada anterioară ale metodelor și ipotezelor utilizate și motivele care stau la baza acestor modificări.

41. Dacă o entitate întocmește o analiză a sensibilității, cum ar fi evaluarea în funcție de risc, care reflectă interdependențele între variabilele de risc (de exemplu ratele dobânzii și ratele de schimb valutar), și utilizează această analiză pentru a gestiona riscurile financiare, entitatea poate utiliza respectiva analiză de sensibilitate în locul analizei menționate la punctul 40. De asemenea, entitatea trebuie să prezinte:

(a) o explicație a metodei utilizate la întocmirea unei astfel de analize a sensibilității, precum și a principalilor parametri și a principalelor ipoteze care stau la baza datelor furnizate; și

(b) o explicație a obiectivului metodei utilizate și a limitărilor care ar putea avea drept rezultat faptul că informațiile nu reflectă integral valoarea justă a activelor și datoriilor implicate.

Alte prezentări de informații privind riscul de piață

42. Atunci când analizele de sensibilitate prezentate în conformitate cu punctele 40 sau 41 nu sunt reprezentative pentru un risc inerent unui instrument financiar (de exemplu din cauză că expunerea de la sfârșitul anului nu reflectă expunerea din decursul anului), entitatea trebuie să prezinte acest fapt, precum și motivul pentru care consideră că analizele de sensibilitate nu sunt reprezentative.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ŞI TRANZIŢIE

43. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2007 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

44. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru perioade anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2006, nu trebuie să prezinte informaţii comparative pentru prezentările prevăzute la punctele 31-42 referitoare la natura şi amploarea riscurilor care decurg din instrumentele financiare.

▼M5

44A. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 20, 21, 23 literele (c) şi (d), 27 litera (c) şi B5 din Anexa B. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M12

44B. IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate în 2008) a eliminat punctul 3 litera (c). O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată şi pentru acea perioadă anterioară.

▼M6

44C. O entitate trebuie să aplice modificarea de la punctul 3 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică *Instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadenţă şi obligaţii ce decurg din lichidare* (amendamente la IAS 32 şi IAS 1), publicat în februarie 2008, pentru o perioadă care începe anterior acestei date, modificarea de la punctul 3 trebuie aplicată pentru această perioadă anterioară.

▼M8

44D. Punctul 3 litera (a) a fost modificat prin *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentul pentru o perioadă care începe anterior acestei date, entitatea trebuie să prezinte acest fapt şi trebuie să aplice pentru aceeaşi perioadă anterioară amendamentele la punctul 1 din IAS 28, cele la punctul 1 din IAS 31 şi la punctul 4 din IAS 32 publicate în mai 2008. O entitate poate aplica amendamentul prospectiv.

▼M14

44E. *Reclasificarea activelor financiare* (Amendamente la IAS 39 şi IFRS 7), publicat în octombrie 2008, a modificat punctul 12 şi a adăugat punctul 12A. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente la 1 iulie 2008 sau ulterior acestei date.

44F. *Reclasificarea activelor financiare – data intrării în vigoare şi tranziţia* (Amendamente la IAS 39 şi IFRS 7), publicat în noiembrie 2008, a modificat punctul 44E. O entitate trebuie să aplice acest amendament la 1 iulie 2008 sau ulterior acestei date.

▼M19

~~44G. *Îmbunătățirea prezentărilor de informații privind instrumentele financiare* (modificări ale IFRS 7), publicată în martie 2009, a modificat punctele 27, 39 și B11 și a adăugat punctele 27A, 27B, B10A și B11A-B11F. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. În primul an de aplicare, o entitate nu trebuie să furnizeze informații comparative pentru prezentările de informații prevăzute în modificări. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.~~

▼M25

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

44G. *Îmbunătățirea prezentărilor de informații privind instrumentele financiare* (modificări ale IFRS 7), publicat în martie 2009, a modificat punctele 27, 39 și B11 și a adăugat punctele 27A, 27B, B10A și B11A-B11F. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. O entitate nu este obligată să prezinte informațiile cerute de modificări pentru:

(a) perioadele anuale sau interimare, inclusiv situațiile pozițiilor financiare, prezentate în cadrul unei perioade comparative anuale care se termină înainte de 31 decembrie 2009; sau

(b) situațiile pozițiilor financiare la începutul primei perioade comparative la o dată anterioară datei de 31 decembrie 2009.

Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. (*)

▼B

RETRAGEREA IAS 30

45. Prezentul IFRS înlocuiește IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare.*

(*) Punctul 44G a fost modificat ca urmare a publicării în ianuarie 2010 a *Excepției limitate de la cerința din IFRS 7 de a prezenta informații comparative pentru o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile* (Modificarea IFRS 1). Consiliul a modificat punctul 44G pentru a clarifica concluziile și perioada de tranziție pentru *Îmbunătățirea prezentărilor de informații privind instrumentele financiare* (modificări ale IFRS 7).

Anexa A

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

Risc de credit	Riscul ca una dintre părțile implicate într-un instrument financiar să genereze o pierdere financiară pentru cealaltă parte prin neîndeplinirea unei obligații.
Risc valutar	Riscul ca valoarea justă a fluxurilor viitoare de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor ratelor de schimb valutar.
Riscul ratei dobânzii	Riscul ca valoarea justă sau fluxurile viitoare de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor ratelor dobânzii pe piață.

▼**M19**

risc de lichiditate	Riscul ca o entitate să întâlnească dificultăți în îndeplinirea obligațiilor asociate cu datoriile financiare care sunt decontate prin predarea de numerar sau a unui alt activ financiar.

▼**B**

Împrumuturi de plată	Împrumuturile de plată sunt datorii financiare, altele decât datoriile comerciale pe termen scurt în condiții normale de creditare.
Risc de piață	Riscul ca valoarea justă sau fluxurile viitoare de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor prețurilor pe piață. Riscul de piață include trei tipuri de risc: **riscul valutar, riscul ratei dobânzii** și **alte riscuri de preț.**
Alte riscuri de preț	Riscul ca valoarea justă sau fluxurile viitoare de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor prețurilor pe piață (altele decât cele care provin din **riscul ratei dobânzii** sau **riscul valutar**), fie că aceste modificări sunt generate de factori specifici instrumentului financiar individual sau emitentului său, fie că sunt generate de factori care afectează toate instrumentele financiare similare tranzacționate pe piață.
Restant	Un activ financiar este restant atunci când partenerul nu a efectuat o plată la scadența sa contractuală.

Următorii termeni sunt definiți la punctul 11 din IAS 32 sau la punctul 9 din IAS 39 și sunt utilizați în prezentul IFRS cu înțelesurile specificate în IAS 32 și IAS 39:

— costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare;

— active financiare disponibile pentru vânzare;

— derecunoaștere;

— instrument derivat;

— metoda dobânzii efective;

— instrument de capitaluri proprii;

— valoare justă;

— activ financiar;

— instrument financiar;

— datorie financiară;

— activ financiar sau datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere;

— contract de garanție financiară;

— activ financiar sau datorie financiară deținut(ă) în vederea tranzacționării;

— tranzacție prognozată;

— instrument de acoperire împotriva riscurilor;

— investiții păstrate până la scadență;

— împrumuturi și creanțe;

— cumpărare sau vânzare normală.

▼B

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

CLASE DE INSTRUMENTE FINANCIARE ȘI NIVELUL DE PREZENTARE (PUNCTUL 6)

B1 Punctul 6 impune unei entități să grupeze instrumentele financiare în clase care sunt corespunzătoare pentru natura informațiilor prezentate și să țină cont de caracteristicile respectivelor instrumente financiare. Clasele descrise la punctul 6 sunt determinate de către entitate și, prin urmare, sunt distincte față de categoriile de instrumente financiare specificate în IAS 39 (care determină modul în care sunt evaluate instrumentele financiare și unde sunt recunoscute modificările valorii juste).

B2 La determinarea claselor de instrumente financiare, o entitate trebuie cel puțin:

(a) să facă distincția între instrumentele evaluate la cost amortizat și cele evaluate la valoarea justă;

(b) să trateze drept clasă sau clase distincte acele instrumente financiare care nu intră sub incidența prezentului IFRS.

B3 O entitate decide, în funcție de circumstanțele sale particulare, câte detalii oferă pentru a respecta dispozițiile prezentului IFRS, ce accent pune pe diferitele aspecte ale dispozițiilor și modul în care agregă informațiile pentru a prezenta imaginea de ansamblu fără a combina informații care au caracteristici diferite. Este necesar să se obțină un echilibru între supraîncărcarea situațiilor financiare cu detalii excesive, care ar putea să nu ajute utilizatorii situațiilor financiare și punerea în umbră a informațiilor importante printr-o agregare excesivă. De exemplu, o entitate nu trebuie să ascundă informațiile importante incluzându-le într-un volum mare de detalii nesemnificative. În mod similar, o entitate nu trebuie să prezinte informații cu un nivel de agregare care poate ascunde diferențe importante între tranzacții individuale sau riscuri asociate.

IMPORTANȚA INSTRUMENTELOR FINANCIARE PENTRU POZIȚIA ȘI PERFORMANȚA FINANCIARĂ

Datorii financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere (punctele 10 și 11)

B4 Dacă o entitate desemnează o datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere, punctul 10 litera (a) prevede prezentarea nivelului de modificare a valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuit modificărilor riscului de credit al datoriei. Punctul 10 litera (a) subpunctul (i) permite unei entități să determine acest nivel ca fiind valoarea modificării valorii juste a datoriei care nu poate fi atribuită unor modificări de condiții de piață care generează risc de piață. Dacă singurele modificări relevante ale condițiilor de piață în cazul unei datorii sunt modificările unei rate observabile (de referință) ale dobânzii, această valoare poate fi estimată după cum urmează:

▼B

(a) în primul rând, entitatea calculează rata internă de rentabilitate a datoriei la începutul perioadei utilizând prețul de piață observat al datoriei, precum și fluxurile de trezorerie contractuale ale datoriei la începutul perioadei. Din această rată, entitatea scade rata observabilă (de referință) a dobânzii la începutul perioadei pentru a obține o componentă a ratei interne de rentabilitate specifică instrumentului respectiv;

(b) apoi, entitatea calculează valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie aferente datoriei utilizând fluxurile de trezorerie contractuale ale datoriei la sfârșitul perioadei și o rată de actualizare egală cu suma (i) ratei observabile (de referință) a dobânzii la sfârșitul perioadei și (ii) componentei specifice instrumentului a ratei interne de rentabilitate, determinată conform literei (a);

(c) diferența dintre prețul datoriei observat pe piață la sfârșitul perioadei și valoarea determinată conform literei (b) reprezintă modificarea valorii juste care nu fi poate atribuită modificărilor ratei observabile (de referință) a dobânzii. Aceasta este valoarea care trebuie prezentată.

Acest exemplu presupune că modificările valorii juste care provin din alți factori decât modificările riscului de credit al instrumentului sau modificările ratelor dobânzii nu sunt importante. Dacă instrumentul din exemplu conține un derivativ încorporat, modificarea valorii juste a derivativului încorporat este exclusă din determinarea valorii care urmează să fie prezentată în conformitate cu punctul 10 litera (a).

Alte prezentări de informații – politici contabile (punctul 21)

B5 Punctul 21 prevede prezentarea bazei (sau bazelor) de evaluare utilizată(e) la întocmirea situațiilor financiare și a celorlalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare. Pentru instrumentele financiare, astfel de prezentări de informații pot include:

(a) pentru activele financiare sau pentru datoriile financiare desemnate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere:

(i) natura activelor financiare sau a datoriilor financiare pe care entitatea le-a desemnat ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere;

(ii) criteriile pe baza cărora s-a realizat această desemnare a activelor financiare sau a datoriilor financiare la recunoașterea inițială; și

(iii) modul în care entitatea a respectat condițiile de la punctele 9, 11A sau 12 din IAS 39 privind o astfel de desemnare. Pentru instrumentele desemnate în conformitate cu litera (b) subpunctul (i) din definiția din IAS 39 a unui activ financiar sau a unei datorii financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere, respectiva prezentare include o descriere narativă a circumstanțelor care stau la baza inconsecvenței în evaluare sau recunoaștere care ar apărea altminteri. Pentru instrumentele desemnate în conformitate cu litera (b) subpunctul (ii) din definiția din IAS 39 a unui activ financiar sau a unei datorii financiare la valoarea justă

▼B

prin profit sau pierdere, respectiva prezentare include o descriere narativă a modului în care desemnarea ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere este în concordanță cu strategia documentată a entității privind investițiile sau gestionarea riscului;

(b) criteriile de desemnare a activelor financiare ca fiind disponibile pentru vânzare;

(c) evaluarea măsurii în care cumpărările sau vânzările normale de active financiare sunt contabilizate la data tranzacționării sau la data decontării (a se vedea punctul 38 din IAS 39);

(d) atunci când este utilizat un cont de ajustare pentru depreciere în vederea reducerii valorii contabile a activelor financiare depreciate de pierderi din credite:

(i) criteriile de determinare a cazurilor în care valoarea contabilă a activelor financiare depreciate este redusă direct (sau, în cazul unei reluări a unei reduceri a valorii contabile, majorată direct) și a cazurilor în care este utilizat contul de ajustare pentru depreciere; și

(ii) criteriile de eliminare a valorilor înregistrate în contul de ajustare pentru depreciere în contrapartidă cu valoarea contabilă a activelor financiare depreciate (a se vedea punctul 16);

(e) modul în care sunt determinate câștigurile nete sau pierderile nete pentru fiecare categorie de instrumente financiare [a se vedea punctul 20 litera (a)], de exemplu evaluarea măsurii în care pierderile nete sau câștigurile nete aferente elementelor desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere includ veniturile din dobânzi sau dividende;

(f) criteriile utilizate de entitate pentru a determina existența unor dovezi obiective cu privire la producerea unei pierderi din depreciere [a se vedea punctul 20 litera (e)];

(g) atunci când au fost renegociați termenii unor active financiare care ar fi fost, în alte împrejurări, restante sau depreciate, politica contabilă pentru activele financiare care fac obiectul termenilor renegociați [a se vedea punctul 36 litera (d)].

▼M5

Punctul 122 din IAS 1 (revizuit în 2007) impune, de asemenea, entităților să prezinte, în rezumatul politicilor contabile semnificative sau în alte note, raționamentele profesionale pe care conducerea le-a făcut în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității și care au cel mai mare efect asupra valorilor recunoscute în situațiile financiare.

▼B

NATURA ŞI AMPLOAREA RISCURILOR CARE DECURG DIN INSTRUMENTE FINANCIARE (PUNCTELE 31-42)

B6 Prezentările de informaţii prevăzute la punctele 31-42 trebuie fie incluse în situaţiile financiare, fie încorporate prin trimiteri încrucişate de la situaţiile financiare la alte situaţii, cum ar fi comentarii ale conducerii sau un raport de risc, care se află la dispoziţia utilizatorilor situaţiilor financiare în aceleaşi condiţii ca şi situaţiile financiare şi în acelaşi timp. Fără informaţiile încorporate prin trimiteri încrucişate, situaţiile financiare sunt incomplete.

Prezentări de informaţii cantitative (punctul 34)

B7 Punctul 34 litera (a) prevede prezentarea unor informaţii cantitative rezumate cu privire la expunerea unei entităţi la riscuri, pe baza informaţiilor furnizate la nivel intern personalului-cheie din conducerea entităţii. Atunci când o entitate utilizează mai multe metode de gestionare a expunerii la risc, entitatea trebuie să prezinte informaţiile folosind metoda sau metodele care oferă cele mai relevante şi mai fiabile informaţii. IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* tratează noţiunile de relevanţă şi de fiabilitate.

B8 Punctul 34 litera (c) prevede prezentarea informaţiilor cu privire la concentrările de risc. Concentrările de risc provin din instrumente financiare care au caracteristici similare şi care sunt afectate în mod similar de modificările condiţiilor economice sau ale altor condiţii. Identificarea concentrărilor de risc necesită aplicarea raţionamentului profesional, ţinându-se seama de circumstanţele entităţii. Prezentările privind concentrările de risc trebuie să includă:

(a) o descriere a modului în care conducerea determină concentrările;

(b) o descriere a caracteristicilor comune care identifică fiecare concentrare (de exemplu partener, zonă geografică, monedă sau piaţă); şi

(c) valoarea expunerii la risc asociată tuturor instrumentele financiare care au în comun respectiva caracteristică.

Expunerea maximă la riscul de credit [punctul 36 litera (a)]

B9 Punctul 36 litera (a) prevede prezentarea valorii care reprezintă cel mai bine expunerea maximă a entităţii la riscul de credit. Pentru un activ financiar, aceasta este în general valoarea contabilă brută minus:

(a) orice valori compensate în conformitate cu IAS 32; şi

(b) orice pierderi din depreciere recunoscute în conformitate cu IAS 39.

B10 Activităţile care generează riscul de credit şi expunerea maximă asociată riscului de credit includ următoarele, dar fără a se limita la acestea:

(a) acordarea de împrumuturi şi creanţe clienţilor şi plasarea depozitelor la alte entităţi. În aceste cazuri, expunerea maximă la riscul de credit este valoarea contabilă a activelor financiare aferente;

(b) încheierea contractelor cu instrumente derivate, de exemplu contractele pe cursul de schimb valutar, swap-uri pe rata dobânzii şi instrumente derivate de credit. Când activul rezultat este evaluat la valoarea justă, expunerea maximă la riscul de credit la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ este egală cu valoarea contabilă;

▼B

(c) acordarea garanțiilor financiare. În acest caz, expunerea maximă la riscul de credit este valoarea maximă pe care entitatea s-ar putea să fie nevoită să o plătească dacă este executată garanția, valoare care ar putea fi semnificativ mai mare decât valoarea recunoscută ca datorie;

(d) încheierea unui angajament de creditare care este irevocabil pe durata de viață a facilității sau este revocabil numai ca urmare a unei modificări nefavorabile semnificative. Dacă emitentul nu poate deconta angajamentul de creditare net în numerar sau în alt instrument financiar, expunerea maximă la riscul de credit este egală cu întreaga valoare a angajamentului. Acest lucru se întâmplă pentru că nu se știe sigur dacă valoarea oricărei părți neutilizate ar putea fi utilizată în viitor. Aceasta poate fi semnificativ mai mare decât valoarea recunoscută drept datorie.

▼M19

Prezentarea riscurilor cantitative de lichiditate [punctele 34 litera (a) și 39 literele (a) și (b)]

B10A În conformitate cu punctul 34 litera (a) o entitate prezintă date cantitative rezumate despre expunerea la riscul de lichiditate pe baza informațiilor furnizate pe plan intern pentru personalul cheie de conducere. O entitate trebuie să explice modalitatea de determinare a acestor date. Dacă ieșirile de numerar (sau alt activ financiar) cuprinse în acele date ar putea fie:

(a) să aibă loc mult mai devreme decât este indicat în date, fie

(b) să fie în mod semnificativ diferite de cele indicate în date (de exemplu, pentru un instrument derivat care este inclus în date pe baza unei decontări nete dar pentru care partenerul are opțiunea de a cere decontarea brută),

entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să furnizeze informații cantitative care să dea posibilitatea utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze amploarea acestui risc, în afară de cazul în care aceste informații sunt incluse în analizele scadenței contractuale prevăzute la punctul 39 literele (a) sau (b).

B11 La întocmirea analizei scadenței contractuale prevăzute la punctul 39 literele (a) și (b), o entitate utilizează raționamentul său profesional pentru a determina un număr corespunzător de intervale de timp. De exemplu, o entitate poate stabili că sunt corespunzătoare următoarele intervale de timp:

(a) sub o lună;

(b) între o lună și trei luni;

(c) între trei luni și un an; și

(d) între un an și cinci ani.

B11A Conformându-se punctului 39 literele (a) și (b), o entitate nu trebuie să separe un instrument derivat încorporat de un instrument financiar hibrid (combinat). Pentru un astfel de instrument, o entitate trebuie să aplice punctul 39 litera (a).

B11B Punctul 39 litera (b) impune unei entități să prezinte o analiză a scadenței cantitative pentru datoriile financiare derivate care să arate scadențele contractuale rămase dacă scadențele contractuale sunt esențiale pentru înțelegerea plasării în timp a fluxurilor de trezorerie. De exemplu, aceasta este situația pentru:

(a) unui swap pe rata dobânzii cu o scadență rămasă de cinci ani într-o acoperire împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie ale unui activ sau ale unei datorii financiare cu rată variabilă.

▼**M19**

(b) toate angajamentele de creditare.

B11C Punctul 39 literele (a) și (b) impune unei entități să prezinte analize ale scadenței pentru datoriile financiare care să arate scadențele contractuale rămase pentru unele datorii financiare. În această prezentare:

(a) atunci când un partener poate alege când să plătească suma, datoria este alocată primei perioade în care entității i se poate cere să plătească. De exemplu, datoriile financiare pe care o entitate ar putea să fie obligată să le ramburseze la cerere (de exemplu, depozite la vedere) sunt incluse în primul interval de timp.

(b) atunci când o entitate s-a angajat să plătească anumite sume în rate, fiecare rată este alocată primei perioade în care ar putea să i se ceară entității să plătească. De exemplu, un angajament de creditare neutilizat este inclus în intervalul de timp care cuprinde și prima dată la care acesta poate fi utilizat.

(c) pentru contractele de garanții financiare emise, valoarea maximă a garanției este alocată primei perioade în care garanția poate fi executată.

B11D Sumele contractuale prezentate în analizele referitoare la scadență conform punctului 39 literele (a) și (b) sunt fluxuri de trezorerie contractuale neactualizate, de exemplu:

(a) obligații brute care decurg din contracte de leasing financiar (înaintea deducerii cheltuielilor financiare);

(b) prețuri specificate în contracte forward pentru cumpărarea activelor financiare în schimbul numerarului;

(c) sume nete pentru contracte swap pe rata dobânzii cu rata variabilă de plată și cu rata fixă de încasat pentru care se fac schimburi de fluxuri nete de trezorerie;

(d) sume contractuale care urmează a fi schimbate într-un instrument financiar derivat (de exemplu un swap valutar) pentru care se fac schimburi de fluxuri brute de trezorerie; și

(e) angajamente de creditare brute.

Astfel de fluxuri de trezorerie neactualizate se deosebesc de suma inclusă în situația poziției financiare deoarece suma din acea situație se bazează pe fluxurile de trezorerie actualizate. Atunci când suma care trebuie plătită nu este fixă, suma prezentată este calculată pe baza condițiilor care existau la sfârșitul perioadei de raportare. De exemplu, atunci când suma care trebuie plătită variază în funcție de modificările unui indice, suma prezentată se poate baza pe nivelul indicelui la sfârșitul perioadei.

B11E Punctul 39 litera (c) cere unei entități să descrie modalitatea de gestionare a riscului de lichiditate aferent elementelor prezentate în prezentările cantitative prevăzute la punctul 39 literele (a) și (b). O entitate trebuie să prezinte o analiză a scadenței activelor financiare pe care le deține pentru gestionarea riscului de lichiditate (de exemplu, activele financiare care pot fi vândute imediat sau preconizate a genera intrări de numerar pentru a compensa ieșirile de numerar legate de datoriile financiare), dacă informațiile sunt necesare pentru a da posibilitatea utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și extinderea riscului de lichiditate.

▼M19

B11F Alți factori pe care o entitate i-ar putea lua în considerare la furnizarea prezentării de informații menționate la punctul 39 litera (c) includ, dar nu se limitează la faptul că entitatea:

(a) a angajat facilități de împrumut (de exemplu, facilități cu efecte comerciale) sau alte linii de credit (de exemplu, facilitățile de credit stand-by) pe care le poate accesa pentru a răspunde nevoilor de lichiditate;

(b) deține depozite la băncile centrale pentru a răspunde nevoilor de lichiditate;

(c) are surse de finanțare foarte diverse;

(d) are concentrări importante de risc de lichiditate fie în activele sale, fie în sursele sale de finanțare;

(e) are procese de control intern și planuri de contingență pentru gestionarea riscului de lichiditate;

(f) are instrumente care cuprind termeni de rambursare accelerată (de exemplu, la scăderea ratingului de credit al entității);

(g) are instrumente care ar putea impune prevederea unei garanții reale (de exemplu, apelurile în marjă pentru instrumentele derivate);

(h) are instrumente care permit entității să aleagă dacă își decontează datoriile financiare în numerar (sau un alt activ financiar) sau prin oferirea propriilor acțiuni; sau

(i) are instrumente care fac obiectul acordurilor de compensare globală.

———————

▼B

Riscul de piață – analiza sensibilității (punctele 40 și 41)

B17 Punctul 40 litera (a) prevede efectuarea unei analize a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea. În conformitate cu punctul B3, o entitate decide cum să agrege informațiile pentru a prezenta imaginea de ansamblu fără a combina informații care au caracteristici diferite privind expunerile la riscuri din medii economice care sunt foarte diferite. De exemplu:

(a) o entitate care comercializează instrumente financiare ar putea prezenta această informație separat pentru instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării față de cele care nu sunt deținute în vederea tranzacționării;

(b) o entitate nu va agrega expunerea sa la riscurile de piață din zone cu hiperinflație cu expunerea sa la aceleași riscuri de piață din zone cu inflație foarte mică.

Dacă o entitate este expusă doar la un singur tip de risc de piață într-un singur mediu economic, nu va prezenta informații dezagregate.

B18 Punctul 40 litera (a) prevede ca analiza sensibilității să prezinte efectul modificărilor rezonabil posibile ale variabilei relevante a riscului (de exemplu ratele principale ale dobânzii pe piață, cursurile de schimb valutar, prețurile capitalului sau prețurile mărfurilor) asupra profitului sau pierderii și asupra capitalurilor proprii. În acest sens:

▼B

(a) entitățile nu sunt obligate să determine care ar fi fost profitul sau pierderea dacă variabilele relevante ale riscului ar fi fost diferite. În schimb, entitățile prezintă efectul asupra profitului sau pierderii și asupra capitalurilor proprii la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ presupunând că a avut loc o modificare rezonabil posibilă a variabilei relevante a riscului la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ și că aceasta ar fi fost aplicată la expunerile la risc care existau la acea dată. De exemplu, dacă o entitate are o datorie cu rată variabilă la sfârșitul anului, entitatea ar prezenta efectul asupra profitului sau pierderii (adică cheltuielile cu dobânda) pentru anul curent dacă ratele dobânzii au fluctuat cu valori rezonabil posibile;

(b) entitățile nu sunt obligate să prezinte efectul asupra profitului sau pierderii și asupra capitalurilor proprii în cazul fiecărei modificări din cadrul unei game de modificări rezonabil posibile ale variabilei relevante a riscului. Prezentarea efectelor modificărilor din extremele gamei de modificări rezonabil posibile ar fi suficientă.

B19 Când determină ce înseamnă o modificare rezonabil posibilă a variabilei relevante a riscului, o entitate trebuie să ia în considerare:

(a) mediile economice în care activează. O modificare rezonabil posibilă nu ar trebui să includă scenarii puțin probabile sau „cel mai rău caz” (*worst-case scenario*) ori teste de rezistență (*stress test*). Mai mult, dacă rata modificărilor variabilei de bază a riscului este stabilă, entitatea nu trebuie să schimbe modificarea rezonabil posibilă pe care a ales-o în ceea ce privește variabila riscului. De exemplu, să presupunem că ratele dobânzilor sunt de 5 % și că o entitate determină că o fluctuație a ratelor dobânzii de ± 50 de puncte de bază este rezonabil posibilă. Entitatea ar prezenta efectul asupra profitului sau pierderii și asupra capitalurilor proprii în cazul în care ratele dobânzii s-ar modifica în 4,5 % sau în 5,5 %. În următoarea perioadă, ratele dobânzii au crescut la 5,5 %. Entitatea continuă să creadă că ratele dobânzii ar putea să fluctueze cu ± 50 de puncte de bază (adică faptul că rata de modificare a ratei dobânzii este stabilă). Entitatea ar prezenta efectul asupra profitului sau pierderii și asupra capitalurilor proprii în cazul în care ratele dobânzii s-ar modifica în 5 % sau în 6 %. Entității nu i se va cere să își revizuiască evaluarea privind faptul că este rezonabil posibil ca ratele dobânzii să fluctueze cu ± 50 de puncte de bază, cu excepția cazului în care există dovezi că ratele dobânzii au devenit semnificativ mai volatile;

(b) perioada de timp în care entitatea face evaluarea. Analiza sensibilității trebuie să indice efectele modificărilor care sunt considerate ca fiind rezonabil posibile în perioada care durează până în momentul în care entitatea va prezenta din nou aceste informații, perioadă care este de obicei următoarea perioadă anuală de raportare.

B20 Punctul 41 îi permite unei entități să utilizeze o analiză a sensibilității care reflectă interdependența dintre variabilele riscului, cum ar fi o metodologie legată de evaluarea în funcție de risc, dacă utilizează această analiză pentru a-și gestiona expunerea la riscurile financiare. Acest caz este valabil chiar și dacă o astfel de metodologie evaluează doar potențialul de pierdere și nu evaluează potențialul de câștig. O astfel de entitate ar putea să respecte punctul 41 litera (a) prin prezentarea tipului utilizat de model de evaluare în funcție de risc (de exemplu, dacă modelul se bazează pe simulări Monte Carlo), a unei explicații privind modul în care funcționează modelul și a principalelor ipoteze (de exemplu, perioada de deținere și nivelul

▼B

de încredere). Entitățile ar putea, de asemenea, prezenta perioada de observație istorică și ponderările aplicate observațiilor ►M5 în acea perioadă ◄, o explicație a modului în care sunt tratate opțiunile ►M5 în calcule ◄ și ce volatilități și corelări sunt folosite (sau, alternativ, simulări Monte Carlo de distribuire a probabilităților).

B21 O entitate trebuie să furnizeze analize de sensibilitate pentru întreaga sa activitate, dar poate oferi tipuri diferite de analize de sensibilitate pentru clase diferite de instrumente financiare.

Riscul ratei dobânzii

B22 *Riscul ratei dobânzii* apare la instrumentele financiare purtătoare de dobândă recunoscute în ►M5 situația poziției financiare ◄ (de exemplu împrumuturi, creanțe și instrumente de datorii emise) și la anumite instrumente financiare care nu sunt recunoscute în ►M5 situația poziției financiare ◄ (de exemplu anumite angajamente de creditare).

Riscul valutar

B23 *Riscul valutar* (sau riscul cursului de schimb valutar) apare la instrumentele financiare care sunt exprimate într-o monedă străină, adică într-o altă monedă decât moneda funcțională în care sunt evaluate. În sensul prezentului IFRS, riscul valutar nu decurge din instrumente financiare care sunt elemente nemonetare sau din instrumente financiare exprimate în moneda funcțională.

B24 Se prezintă câte o analiză a sensibilității pentru fiecare monedă în cazul căreia entitatea are o expunere semnificativă.

Alte riscuri de preț

B25 *Alte riscuri de preț* apar la instrumentele financiare din cauza modificărilor prețurilor mărfurilor sau ale prețurilor capitalurilor proprii, de exemplu. Pentru a respecta punctul 40, o entitate ar putea prezenta efectul scăderii unui anumit indice bursier, a unui anumit preț la mărfuri sau a unei alte variabile de risc. De exemplu, dacă o entitate oferă garanții pe valoarea reziduală, care reprezintă instrumente financiare, entitatea prezintă o creștere sau o scădere a valorii activelor la care se aplică garanția.

B26 Două cazuri de instrumente financiare care ar putea da naștere unui risc de preț al capitalurilor proprii sunt: (a) cazul în care se dețin capitaluri proprii într-o altă entitate și (b) cazul în care se fac investiții într-un fond care, la rândul său, deține investiții în instrumente de capitaluri proprii. Alte cazuri includ contracte forward și opțiuni de cumpărare sau de vânzare a unor cantități specificate dintr-un instrument de capitaluri proprii și contracte swap care sunt indexate la prețurile capitalurilor proprii. Valorile juste ale unor astfel de instrumente financiare sunt afectate de modificările prețurilor pe piață ale instrumentelor de capitaluri proprii suport.

B27 În conformitate cu punctul 40 litera (a), sensibilitatea profitului sau pierderii (care apare, de exemplu, din instrumentele clasificate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere și din sumele care reprezintă deprecierea activelor financiare disponibile pentru vânzare) este prezentată separat față de sensibilitatea capitalurilor proprii (care apare, de exemplu, din instrumentele clasificate ca fiind disponibile pentru vânzare).

▼B

B28 Instrumentele financiare pe care o entitate le clasifică drept instrumente de capitaluri proprii nu sunt reevaluate. Nici profitul sau pierderea şi nici capitalurile proprii nu vor fi afectate de riscul preţului capitalurilor proprii al acelor instrumente. Prin urmare, nu este necesară nicio analiză a sensibilităţii.

▼B

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 8

Segmente operaționale

PRINCIPIU DE BAZĂ

1. O entitate trebuie să prezinte informații pentru a da posibilitatea utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și efectele financiare ale activităților în care se angajează, precum și mediile economice în care își desfășoară activitatea.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul IFRS trebuie să se aplice:

(a) situațiilor financiare individuale sau separate ale unei entități:

(i) ale cărei datorii sau instrumente de capitaluri proprii sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată, inclusiv piețele locale și regionale); sau

(ii) care înaintează sau este în curs de a înainta situațiile sale financiare unei comisii de valori mobiliare sau unei alte organizații de reglementare, în scopul emiterii oricărei categorii de instrumente pe o piață publică; și

(b) situațiilor financiare consolidate ale unui grup cu o societate-mamă:

(i) ale cărei datorii sau instrumente de capitaluri proprii sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată, inclusiv piețele locale și regionale); sau

(ii) care înaintează sau este în curs de a înainta situațiile sale financiare unei comisii de valori mobiliare sau unei alte organizații de reglementare, în scopul emiterii oricărei categorii de instrumente pe o piață publică.

3. Dacă o entitate căreia nu i se impune să aplice prezentul IFRS alege să prezinte informații despre segmente care nu sunt în conformitate cu prezentul IFRS, ea nu trebuie să descrie informațiile ca informații pe segmente.

4. Dacă un raport financiar conține atât situațiile financiare consolidate ale unei societăți-mamă care intră sub incidența prezentului IFRS, precum și situații financiare individuale ale societății-mamă, informațiile pe segmente sunt cerute numai pentru situațiile financiare consolidate.

SEGMENTE OPERAȚIONALE

5. Un segment operațional este o componentă a unei entități:

(a) care se angajează în activități din care poate obține venituri și de pe urma cărora poate suporta cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli aferente tranzacțiilor cu alte componente ale aceleiași entități);

(b) ale cărei rezultate din activitate sunt examinate în mod periodic de către principalul factor decizional operațional al entității în vederea luării de decizii cu privire la alocarea resurselor pe segment și a evaluării performanței acestuia; și

▼B

(c) pentru care sunt disponibile informații financiare distincte.

Un segment operațional poate fi implicat în activități de pe urma cărora urmează să obțină venituri, de exemplu operațiunile de demarare a activității pot constitui un segment operațional înainte de obținerea veniturilor.

6. Nu fiecare parte a unei entități constituie în mod necesar un segment operațional sau o parte a unui segment operațional. De exemplu, un sediu central corporativ sau unele departamente cu anumite funcții s-ar putea să nu obțină venituri sau ar putea obține venituri care sunt legate numai de activitățile entității și nu ar putea fi calificate drept segmente operațional. În sensul prezentului IFRS, planurile de beneficii postangajare ale unei entități nu sunt considerate segmente operaționale.

7. Termenul de „principal factor decizional operațional” definește o funcție, nu neapărat un administrator cu titlu specific. Această funcție este aceea de a aloca resurse și de a evalua performanța segmentelor operaționale ale unei entități. Adesea, principalul factor decizional operațional dintr-o entitate este președintele-director general sau directorul general dar, de exemplu, poate fi și un grup de directori executivi sau alte persoane.

8. Pentru multe entități, cele trei caracteristici ale segmentelor operaționale descrise la punctul 5 identifică în mod clar segmentele lor operaționale. Totuși, o entitate poate elabora rapoarte în care activitățile sale de afaceri sunt prezentate în diferite moduri. Dacă principalul factor decizional operațional utilizează mai mult de un set de informații pe segmente, alți factori pot identifica un singur set de componente care constituie segmentele operaționale ale entității, inclusiv natura activităților ale fiecărei componente, existența administratorilor responsabili ai acestora și informațiile prezentate consiliului director.

9. În general, un segment operațional are un administrator de segment care este direct responsabil și care menține un contact periodic cu principalul factor decizional operațional pentru a discuta activitățile, rezultatele financiare, previziunile sau planurile pentru segmentul respectiv. Termenul de „administrator de segment” identifică o funcție, nu neapărat un administrator cu titlu specific. Principalul factor decizional operațional poate fi, de asemenea, administrator de segment pentru unele segmente operaționale. Un singur administrator poate fi administrator de segment pentru mai multe segmente operaționale. În cazul în care caracteristicile de la punctul 5 se aplică la mai multe seturi de componente ale unei organizații, dar există un singur set pentru care administratorii de segmente sunt considerați responsabili, acest set de componente constituie segmentele operaționale.

10. Caracteristicile de la punctul 5 se pot aplica pentru două sau mai multe seturi de componente care coincid parțial și pentru care administratorii sunt considerați responsabili. Această structură este uneori denumită structura de matrice a organizației. De exemplu, în unele entități, unii administratori sunt responsabili cu diferite linii de produse și servicii din întreaga lume, în timp ce alți administratori sunt responsabili cu diferite zone geografice. Principalul factor decizional operațional examinează în mod periodic rezultatele activității ambelor seturi de componente, iar informațiile financiare sunt disponibile pentru ambele. În acest caz, entitatea trebuie să determine ce set de componente constituie segmentele operaționale, în funcție de principiul de bază.

▼B

SEGMENTE RAPORTABILE

11. O entitate trebuie să raporteze separat informații despre fiecare segment operațional care:

(a) a fost identificat în conformitate cu punctele 5-10 sau rezultă din agregarea a două sau mai multe segmente, în conformitate cu punctul 12; și

(b) depășește pragurile cantitative de la punctul 13.

Punctele 14-19 specifică alte situații în care trebuie raportate informații separate despre un segment operațional.

Criterii de agregare

12. Segmentele operaționale prezintă deseori performanțe financiare similare pe termen lung dacă au caracteristici economice similare. De exemplu, ne putem aștepta la marje brute medii similare pe termen lung pentru două segmente operaționale ar putea fi preconizate atunci când caracteristicile lor economice sunt similare. Două sau mai multe segmente operaționale pot fi agregate într-un singur segment operațional dacă agregarea este conformă cu principiul de bază al prezentului IFRS, segmentele au caracteristici economice similare și segmentele sunt similare în fiecare dintre aspectele următoare:

(a) natura produselor și serviciilor;

(b) natura proceselor de producție;

(c) tipul sau categoria de clienți pentru produsele și serviciile lor;

(d) metodele utilizate pentru distribuirea produselor sau prestarea serviciilor lor; și

(e) dacă se aplică, natura mediului de reglementare, de exemplu, sector bancar, asigurări sau utilități publice.

Praguri cantitative

13. O entitate trebuie să raporteze separat informațiile despre un segment operațional care respectă oricare dintre următoarele praguri cantitative:

(a) veniturile sale raportate, inclusiv vânzările către clienți externi și vânzările sau transferurile între segmente, reprezintă 10 la sută sau mai mult din veniturile combinate, interne și externe, ale tuturor segmentelor operaționale;

(b) valoarea absolută a profitului sau pierderii sale raportate este 10 la sută sau mai mult din cea mai mare valoare, în valoare absolută, dintre (i) profitul combinat raportat pentru toate segmentele operaționale care nu au raportat o pierdere și (ii) pierderea combinată raportată din toate segmentele operaționale care au raportat o pierdere;

(c) activele sale reprezintă 10 la sută sau mai mult din activele combinate ale tuturor segmentelor operaționale.

▼B

Segmentele operaționale care nu respectă niciunul din pragurile cantitative pot fi considerate raportabile și pot fi prezentate separat, dacă conducerea este de părere că informațiile despre segmente ar fi utile pentru utilizatorii situațiilor financiare.

14. O entitate poate combina informațiile despre segmentele operaționale care nu respectă pragurile cantitative cu informațiile despre alte segmente operaționale care nu respectă pragurile cantitative pentru a produce un segment raportabil numai dacă segmentele operaționale au caracteristici economice similare și respectă majoritatea criteriilor de agregare enumerate la punctul 12.

15. Dacă veniturile totale externe raportate de segmentele operaționale constituie mai puțin de 75 la sută din veniturile entității, trebuie identificate segmente suplimentare operaționale drept segmente raportabile (chiar dacă ele nu satisfac criteriile de la punctul 13), până când cel puțin 75 la sută din veniturile entității sunt incluse în segmentele raportabile.

16. Informațiile despre alte activități și segmente operaționale care nu sunt raportabile trebuie combinate și prezentate în categoria „toate celelalte segmente”, separat de alte elemente de reconciliere din reconcilierile prevăzute la punctul 28. Sursele de venituri incluse în categoria „toate celelalte segmente” trebuie descrise.

17. Dacă conducerea consideră că un segment operațional identificat ca segment raportabil în perioada imediat precedentă își menține importanța, informațiile despre acest segment trebuie să continue să fie raportate separat în perioada curentă, indiferent dacă nu mai satisfac criteriile de raportabilitate de la punctul 13.

18. Dacă un segment operațional este identificat ca segment raportabil în perioada curentă în conformitate cu pragurile cantitative, datele segmentului pentru o perioadă anterioară prezentate în scop comparativ trebuie retratate pentru a reflecta noul segment raportabil ca un segment separat, chiar dacă acest segment nu a satisfăcut criteriile de raportabilitate de la punctul 13 în perioada anterioară, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile, iar costul elaborării acestora ar fi exagerat.

19. Poate exista o limită practică a numărului de segmente raportabile pe care o entitate le prezintă separat, dincolo de care informațiile pe segmente pot deveni prea detaliate. Deși nu s-a determinat o limită precisă, deoarece numărul de segmente care sunt raportabile în conformitate cu punctele 13-18 depășește cifra de zece, entitatea ar trebui să analizeze dacă s-a atins o limită practică.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

20. O entitate trebuie să prezinte informații pentru a da posibilitatea utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și efectele financiare ale activităților de afaceri în care se angajează, precum și mediile economice în care își desfășoară activitatea.

21. Pentru a respecta principiul de la punctul 20, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare perioadă pentru care se prezintă o situație a veniturilor:

(a) informații generale așa cum sunt descrise la punctul 22;

▼B

(b) informații despre profitul sau pierderea pe segment raportat(ă), inclusiv veniturile și cheltuielile specificate incluse în profitul sau pierderea pe segment raportat(ă), activele segmentului, datoriile segmentului și baza de evaluare, așa cum sunt descrise la punctele 23-27; și

(c) reconcilieri ale totalului veniturilor pe segmente, ale profitului sau pierderii pe segment, ale activelor segmentului, datoriilor segmentului și altor elemente importante pe segmente cu valorile corespunzătoare ale entității, așa cum sunt descrise la punctul 28.

▼M5

Reconcilierile valorilor din situația poziției financiare pentru segmentele raportabile cu valorile din situația poziției financiare a entității sunt impuse pentru fiecare dată la care este prezentată o situație a poziției financiare. Informațiile pentru perioadele anterioare trebuie să fie retratate conform descrierii de la punctele 29 și 30.

▼B

Informații generale

22. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații generale:

(a) factorii utilizați pentru identificarea segmentelor raportabile ale entității, inclusiv baza de organizare (de exemplu, dacă conducerea a ales să organizeze entitatea după diferențele dintre produse și servicii, zone geografice, medii de reglementare sau o combinație de factori și dacă segmentele operaționale au fost agregate); și

(b) tipuri de produse și servicii din care își derivă veniturile fiecare segment raportabil.

Informații despre profit sau pierdere, active și datorii

▼M22

23. O entitate trebuie să raporteze o evaluare a profitului sau pierderii pentru fiecare segment raportabil. O entitate trebuie să raporteze o evaluare a activelor totale și a datoriilor pentru fiecare segment raportabil dacă astfel de valori sunt furnizate în mod periodic principalului factor decizional operațional. O entitate trebuie să prezinte, de asemenea, următoarele informații despre fiecare segment raportabil, dacă valorile specificate sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment, examinat(e) de către principalul factor decizional operațional sau sunt furnizate altminteri, periodic, principalului factor decizional operațional, chiar dacă nu sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment:

(a) veniturile de la clienții externi;

▼B

(b) veniturile din tranzacții cu alte segmente operaționale ale aceleiași entități;

(c) veniturile din dobânzi;

(d) cheltuielile cu dobânzile;

(e) deprecierea și amortizarea;

▼M5

(f) elemente importante ale veniturilor și cheltuielilor prezentate în conformitate cu punctul 97 din IAS 1 *Prezentarea Situațiilor Financiare* (revizuit în 2007);

▼B

(g) interesele entității în profitul sau pierderea entităților asociate și ale asocierilor în participație contabilizate prin metoda punerii în echivalență;

(h) cheltuielile sau veniturile privind impozitul pe profit; și

(i) elementele nemonetare importante, altele decât deprecierea și amortizarea.

O entitate trebuie să raporteze veniturile din dobânzi separat de cheltuielile cu dobânzile pentru fiecare segment raportabil, cu excepția cazului în care majoritatea veniturilor segmentului provin din dobânzi, iar principalul factor decizional operațional se bazează în special pe veniturile nete din dobânzi pentru evaluarea performanței segmentului și pentru a lua decizii cu privire la resursele care trebuie alocate segmentului respectiv. În această situație, o entitate poate raporta veniturile din dobânzi pe segment din care au fost scăzute cheltuielile cu dobânzile și prezintă acest fapt.

24. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații despre fiecare segment raportabil, dacă valorile specifice sunt incluse în evaluarea activelor segmentului examinate de principalul factor decizional operațional sau sunt altminteri furnizate periodic principalului factor decizional operațional, chiar dacă acestea nu sunt incluse în evaluarea activelor segmentului:

(a) valoarea investițiilor în entitățile asociate și în asocierile în participație contabilizate prin metoda punerii în echivalență; și

(b) valorile suplimentărilor la activele imobilizate [1] altele decât instrumentele financiare, creanțele privind impozitul amânat, creanțele privind beneficiile postangajare (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților* punctele 54-58) și drepturile care rezultă din contractele de asigurări.

EVALUARE

25. Valoarea fiecărui element de segment raportat trebuie să fie evaluarea raportată principalului factor decizional operațional în scopul luării deciziilor privind alocarea resurselor pentru segmentul respectiv și evaluarea performanței acestuia. Ajustările și eliminările efectuate la întocmirea situațiilor financiare ale unei entități și alocările veniturilor, cheltuielilor, și câștigurilor sau pierderilor trebuie incluse în determinarea profitului sau pierderii raportat(e) pe segment, doar dacă sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii segmentului utilizată de către principalul factor decizional operațional. În mod similar, numai acele active și datorii care sunt incluse în evaluările activelor segmentului și datoriilor segmentului care sunt utilizate de către principalul factor decizional operațional trebuie raportate pentru segmentul respectiv. Dacă valorile sunt alocate profitului sau pierderii sau activelor sau datoriilor raportate pe segment, acele valori trebuie alocate pe o bază rezonabilă.

[1] Pentru activele clasificate conform unei prezentări de lichiditate, activele imobilizate sunt active care includ valorile preconizate a fi recuperate în mai mult de douăsprezece luni de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

▼B

26. Dacă principalul factor decizional operațional utilizează numai o singură evaluare a profitului sau pierderii pe segment operațional, a activelor segmentului sau a datoriilor segmentului în evaluarea performanței segmentului și hotărârea modalității de alocare a resurselor, profitul sau pierderea pe segment, activele și datoriile acestuia trebuie raportate la acele evaluări. Dacă principalul factor decizional operațional utilizează mai multe evaluări ale profitului sau pierderii unui segment operațional, ale activelor segmentului sau ale datoriilor segmentului, evaluările raportate trebuie să fie cele pe care conducerea le consideră ca fiind determinate în conformitate cu principiile de evaluare care sunt cele mai consecvente cu cele utilizate în evaluarea valorilor corespunzătoare din situațiile financiare ale entității.

27. O entitate trebuie să furnizeze o explicație a evaluărilor profitului sau pierderii pe segment, a activelor segmentului și a datoriilor segmentului pentru fiecare segment raportabil. O entitate trebuie să raporteze cel puțin următoarele:

(a) baza de contabilizare pentru orice tranzacție între segmente raportabile;

(b) natura oricăror diferențe între evaluările profitului sau pierderii segmentelor raportabile și profitului sau pierderii entității înainte de cheltuielile sau veniturile privind impozitul pe profit și activitățile întrerupte (dacă nu rezultă din reconcilierile descrise la punctul 28). Aceste diferențe ar putea include politicile contabile și politicile de alocare a costurilor suportate la nivel central care sunt necesare pentru înțelegerea informațiilor pentru un segment raportat;

(c) natura oricăror diferențe dintre evaluările activelor segmentelor raportabile și activele entității (dacă nu rezultă din reconcilierile descrise la punctul 28). Aceste diferențe ar putea include politicile contabile și politicile de alocare a activelor utilizate în comun, care sunt necesare pentru înțelegerea informațiilor pentru un segment raportat;

(d) natura oricăror diferențe dintre evaluările datoriilor pe segmente raportabile și datoriile entității (dacă nu rezultă din reconcilierile descrise la punctul 28). Aceste diferențe ar putea include politicile contabile și politicile de alocare a datoriilor utilizate în comun, care sunt necesare pentru înțelegerea informațiilor pentru un segment raportat;

(e) natura oricăror modificări din perioadele anterioare privind metodele de evaluare utilizate pentru determinarea profitului sau pierderii pe segment raportat, precum și efectul, dacă există, al acestor modificări asupra evaluării profitului sau pierderii pe segment;

(f) natura și efectul oricăror alocări asimetrice pentru segmentele raportabile. De exemplu, o entitate ar putea aloca cheltuielile de amortizare unui segment fără a aloca activele amortizabile aferente acelui segment.

Reconcilieri

28. O entitate trebuie să furnizeze reconcilierile tuturor elementelor următoare:

(a) totalului veniturilor segmentelor raportabile cu veniturile entității.

▼B

(b) totalului evaluărilor profitului sau pierderii pe segmente raportabile cu profitul sau pierderea entității înainte de cheltuielile cu impozitele (venitul din impozit) și de activitățile întrerupte. Totuși, dacă o entitate alocă segmentelor raportabile elemente cum ar fi cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit), entitatea poate reconcilia totalul evaluărilor profitului sau pierderii pe segmente cu profitul sau pierderea entității după aceste elemente.

(c) totalul activelor segmentelor raportabile cu activele entității.

(d) totalul datoriilor segmentelor raportabile cu datoriile entității dacă datoriile segmentelor sunt raportate în conformitate cu punctul 23.

(e) totalul valorilor segmentelor raportabile pentru fiecare alt element important de informații prezentat cu valoarea corespunzătoare a entității.

Toate elementele de reconciliere importante trebuie identificate și descrise separat. De exemplu, valoarea fiecărei ajustări importante necesare pentru reconcilierea profitului sau pierderii pe segment raportabil cu profitul sau pierderea entității, care rezultă din diferite politici contabile trebuie identificată și descrisă separat.

Retratarea informațiilor raportate anterior

29. Dacă o entitate își modifică structura organizării sale interne într-un mod care generează schimbarea alcătuirii segmentelor sale raportabile, informațiile corespunzătoare perioadelor anterioare, inclusiv perioadelor interimare, trebuie retratate cu excepția cazului în care informațiile nu sunt disponibile, iar costul elaborării acestora ar fi exagerat. Pentru fiecare element individual de prezentare trebuie să se stabilească dacă informațiile nu sunt disponibile și dacă elaborarea acestora ar presupune un cost excesiv. Ca urmare a unei modificări în alcătuirea segmentelor sale raportabile, o entitate trebuie să prezinte dacă a retratat elementele corespunzătoare ale informațiilor pe segmente pentru perioadele anterioare.

30. Dacă o entitate a modificat structura organizării sale interne într-un mod care generează schimbarea alcătuirii segmentelor sale raportabile și dacă informațiile pe segmente corespunzătoare perioadelor anterioare, inclusiv perioadelor interimare, nu sunt retratate pentru a reflecta modificarea, entitatea trebuie să prezinte, în anul în care are loc modificarea, informațiile pe segmente pentru perioada curentă, atât conform bazei vechi, cât și conform bazei noi de segmentare, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile, iar costul elaborării acestora ar fi excesiv.

PREZENTĂRI DE INFORMAȚII PENTRU ÎNTREAGA ENTITATE

31. Punctele 32-34 se aplică tuturor entităților care fac obiectul prezentului IFRS inclusiv acele entități care au un singur segment raportabil. Unele activități ale entității nu sunt organizate pe baza diferențelor dintre diferitele produsele și serviciile aferente sau pe baza diferențelor dintre regiunile geografice ale activităților. Astfel

▼B

de segmente raportabile ale entității pot raporta venituri dintr-o gamă largă de produse și servicii fundamental diferite, sau mai multe segmente raportabile ale sale pot oferi fundamental aceleași produse și servicii. În mod similar, segmentele raportabile ale unei entități pot deține active în diferite zone geografice și pot raporta venituri din partea clienților din diferite zone geografice, sau mai multe segmente raportabile pot opera în aceeași zonă geografică. Informațiile cerute la punctele 32-34 trebuie furnizate doar dacă nu sunt furnizate ca parte a informațiilor privind segmentul raportabil cerute de prezentul IFRS.

Informații privind produsele și serviciile

32. O entitate trebuie să raporteze veniturile din partea clienților externi pentru fiecare produs și serviciu sau pentru fiecare produse și servicii similare, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile și costul elaborării acestora ar fi excesiv, caz în care acest fapt trebuie prezentat. Valorile veniturilor raportate trebuie să ia în considerare informațiile financiare utilizate pentru a elabora situațiile financiare ale entității.

Informații despre zonele geografice

33. O entitate trebuie să raporteze următoarele informații geografice, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile iar costul elaborării acestora ar fi excesiv:

(a) veniturile din partea clienților externi (i) atribuite țării de rezidență a entității și (ii) atribuite tuturor țărilor străine, în total, din care entitatea își generează veniturile. Dacă veniturile din partea clienților externi atribuite unei anumite țări străine sunt importante, acele venituri trebuie prezentate separat. O entitate trebuie să prezinte baza pentru atribuirea veniturilor din partea clienților externi țărilor individuale;

(b) activele imobilizate [1] altele decât instrumentele financiare, creanțele privind impozitul amânat, creanțele privind beneficiile postangajare și drepturile care rezultă din contracte de asigurări (i) localizate în țara de rezidență a entității și (ii) localizate în toate țările străine, în total, în care entitatea deține active. Dacă activele dintr-o anumită țară străină sunt importante, acele active trebuie prezentate separat.

Valorile raportate trebuie să aibă la bază informațiile financiare care sunt utilizate pentru elaborarea situațiilor financiare ale entității. Dacă informațiile necesare nu sunt disponibile și costul elaborării acestora ar fi excesiv, acest fapt trebuie prezentat. O entitate poate furniza, suplimentar față de informațiile prevăzute de către acest punct, subtotaluri ale informațiilor geografice privind grupurile de țări.

[1] Pentru activele clasificate conform unei prezentări de lichiditate, activele imobilizate sunt active care includ valorile preconizate a fi recuperate în peste douăsprezece luni de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

▼B

Informații despre clienții principali

▼M26

34. O entitate trebuie să ofere informații privind măsura în care depinde de clienții principali. Dacă veniturile din tranzacțiile cu un singur client extern se ridică la 10 la sută sau mai mult din veniturile entității, entitatea trebuie să prezinte acest fapt, valoarea totală a veniturilor din partea fiecărui astfel de client, precum și identitatea segmentului sau segmentelor care raportează veniturile. Entitatea nu trebuie să prezinte identitatea unui client principal sau valoarea veniturilor pe care fiecare segment le raportează din partea acelui client. În sensul prezentului IFRS un grup de entități, despre care entitatea raportoare știe că sunt sub control comun, trebuie considerat un singur client. Este însă necesară exercitarea raționamentului profesional pentru a evalua dacă~~ar~~ o administrație (~~națională, de stat, provincială, teritorială, locală sau străină~~, inclusiv agențiile guvernamentale și organismele similare de la nivel local, național sau internațional) precum și entitățile despre care entitatea raportoare știe că sunt sub controlul acelei administrații, ~~trebuie~~ sunt considerate un singur client. În evaluarea acestui fapt entitatea raportoare trebuie să ia în considerare gradul de integrare financiară dintre respectivele entități.

▼B

TRANZIȚIA ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

35. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS în situațiile sale financiare anuale pentru perioadele care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS în situațiile sale financiare pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M22

35A. Punctul 23 a fost modificat de Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor publicate în aprilie 2009. O entitate trebuie să aplice respectiva modificare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

36. Informațiile pe segment pentru anii anteriori care sunt raportate ca informații comparative pentru anul în care s-au aplicat inițial (inclusiv aplicarea modificării punctului 23 care s-a făcut în aprilie 2009) trebuie retratate conform dispozițiilor prezentului IFRS, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile și costul elaborării acestora ar fi excesiv.

▼M5

36A. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 23 litera (f). O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M26

36B. IAS 24 *Prezentarea informațiilor referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate* (revizuit în 2009) a modificat punctul 34 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 24 (revizuit în 2009) pentru o perioadă anterioară, modificarea punctului 34 trebuie aplicată pentru respectiva perioadă anterioară.

▼B

RETRAGEREA IAS 14

37. Prezentul IFRS înlocuiește IAS 14 *Raportarea pe segmente.*

▼B

Anexă

Termen definit

Această anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

Segment operațional	Un segment operațional este o componentă a unei entități: (a) care se angajează în activități din care poate obține venituri și de pe urma cărora poate suporta cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli aferente tranzacțiilor cu alte componente ale aceleiași entități); (b) ale cărei rezultate din activitate sunt examinate în mod periodic de către principalul factor decizional operațional al entității în vederea luării de decizii cu privire la alocarea resurselor pe segment și a evaluării performanței acestuia; și (c) pentru care sunt disponibile informații financiare distincte.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 1

Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, reconstituire și de natură similară

REFERINȚE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 16 *Imobilizări corporale* (revizuit în 2003)

— IAS 23 *Costurile îndatorării*

— IAS 36 *Deprecierea activelor* (revizuit în 2004)

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

CONTEXT

1. Multe entități au obligația de a demola, înlătura și reabilita elemente de imobilizări corporale. ►M5 În prezenta interpretare ◄, astfel de obligații sunt denumite „datorii din dezafectare, reconstituire și de natură similară”. Conform IAS 16, costul unui element de imobilizări corporale include estimarea inițială a costurilor de demolare și înlăturare a elementului și de reconstituire a zonei în care acesta s-a aflat, obligație pentru care o entitate suportă cheltuieli fie la momentul dobândirii elementului, fie ca o consecință a faptului că a utilizat elementul pentru o anumită perioadă de timp în alte scopuri decât producerea de stocuri în respectiva perioadă. IAS 37 conține dispoziții privind modul de evaluare a datoriilor din dezafectare, reconstituire și de natură similară. Prezenta interpretare oferă îndrumări privind modul de contabilizare a efectului modificărilor evaluării datoriilor existente din dezafectare, reconstituire și de natură similară.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezenta interpretare se aplică modificărilor evaluării datoriilor existente din dezafectare, reconstituire sau de natură similară care sunt atât:

   (a) recunoscute ca parte a costului unui element de imobilizări corporale în conformitate cu IAS 16; cât și

   (b) recunoscute ca datorii în conformitate cu IAS 37.

   De exemplu, o datorie din dezafectare, reconstituire sau de natură similară poate exista pentru dezafectarea unei fabrici, pentru reconstituirea stricăciunilor provocate mediului de industriile extractive sau pentru înlăturarea unor echipamente.

ASPECTE TRATATE

3. Prezenta interpretare se ocupă de modul în care efectul următoarelor evenimente care modifică evaluarea unei datorii existente din dezafectare, reconstituire sau de natură similară trebuie contabilizat:

   (a) o modificare a ieșirii estimate a fluxurilor de resurse care încorporează beneficii economice (de exemplu, fluxuri de trezorerie) necesare pentru decontarea obligației;

▼B

(b) o modificare a ratei de actualizare curente în funcție de piață așa cum este definită la punctul 47 din IAS 37 (aceasta include modificările valorii timp a banilor și riscurile specifice datoriei); și

(c) o creștere care reflectă trecerea timpului (numită și desfășurarea actualizării).

CONSENS

4. Modificările datoriilor existente din dezafectare, reconstituire și de natură similară care apar din modificări ale estimării plasării în timp sau ale valorii ieșirii fluxurilor de resurse care încorporează beneficii economice necesare pentru decontarea obligației, sau o modificare a ratei actualizării trebuie contabilizate în conformitate cu punctele 5-7 de mai jos.

5. Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul costului:

(a) în baza literei (b), modificările datoriilor trebuie adăugate la sau trebuie deduse din costul activului aferent în perioada curentă;

(b) valoarea dedusă din costul activului nu trebuie să depășească valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a activului, excesul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere;

(c) dacă ajustarea duce la o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să aprecieze dacă acest lucru este un indiciu că noua valoare contabilă a activului poate să nu fie complet recuperabilă. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să testeze activul pentru depreciere estimându-i valoarea recuperabilă și trebuie să contabilizeze orice pierdere din depreciere în conformitate cu IAS 36.

6. Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării:

(a) modificări ale datoriei transformă surplusul sau deficitul din reevaluare recunoscut anterior pentru acel activ, astfel încât:

►M5 (i) o scădere a datoriei [conform literei (b)] trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și va majora surplusul din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, ◄ însă trebuie recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care ea reia un deficit din reevaluare al activului care a fost recunoscut anterior în profit sau pierdere;

►M5 (ii) o creștere a datoriei trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care aceasta trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și reduce surplusul din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii în măsura ◄ oricărui sold creditor existent în surplusul din reevaluare în ceea ce privește acel activ;

(b) în cazul în care o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost înregistrat în baza modelului costului, excesul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere;

▼B

(c) o modificare a datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite să fie reevaluat pentru a asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. ►M5 Orice astfel de reevaluare trebuie să fie luată în calcul la determinarea valorilor ce vor fi recunoscute în profit sau pierdere sau în alte elemente ale rezultatului global conform literei (a). Dacă reevaluarea este necesară, toate activele din acea clasă trebuie să fie reevaluate; ◄

▼M5

(d) IAS 1 prevede prezentarea în situația rezultatului global a fiecărei componente din alte elemente ale rezultatului global sau cheltuielii globale. Pentru respectarea acestei dispoziții, modificarea surplusului din reevaluare generată de o modificare a datoriei trebuie să fie identificată separat și prezentată ca atare.

▼B

7. Valoarea amortizabilă ajustată a activului este amortizată pe parcursul duratei sale de viață utilă. Prin urmare, odată ce activul aferent a ajuns la finalul duratei sale de viață utilă, toate modificările ulterioare ale datoriilor trebuie recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce au loc. Acest lucru se aplică atât ►M5 în modelul ◄ costului, cât și ►M5 în modelul ◄ reevaluării.

▼M1

8 Desfășurarea periodică a actualizării trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere drept cost de finanțare pe măsură ce are loc. Nu este permisă capitalizarea conform IAS 23.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

9. O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 septembrie 2004 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară datei de 1 septembrie 2004, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M5

9A 9AIAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 6. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼B

TRANZIȚIE

10. Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate în conformitate cu dispozițiile din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* ([1]).

([1]) Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să respecte dispozițiile versiunii precedente a IAS 8, care a fost intitulată *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*, cu excepția cazului în care entitatea aplică versiunea revizuită a acelui standard pentru respectiva perioadă anterioară.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 2

Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare

REFERINȚE

— IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (revizuit în 2003) ([1])

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (revizuit în 2003)

CONTEXT

1. Entitățile de tip cooperatist și alte entități similare sunt formate din grupuri de persoane în scopul de a satisface nevoi economice sau sociale comune. Legile naționale de cele mai multe ori definesc o entitate de tip cooperatist drept o societate care dorește să promoveze progresul economic al membrilor săi prin operarea unei afaceri comune (principiul autoajutorării). Interesele membrilor dintr-o entitate de tip cooperatist sunt, de cele mai multe ori, numite acțiunile membrilor, unități sau alte lucruri asemănătoare la care se face referire mai jos drept „acțiunile membrilor”.

2. IAS 32 stabilește principii pentru clasificarea instrumentelor financiare în datorii financiare sau capitaluri proprii. În special, acele principii se aplică clasificării instrumentelor care pot fi lichidate de către deținător înainte de scadență care permit deținătorului să vândă acele instrumente emitentului pentru numerar sau pentru un alt instrument financiar. Aplicarea acestor principii acțiunilor membrilor în entități de tip cooperatist și instrumentelor similare este dificilă. Unii dintre membrii Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate au cerut ajutor în înțelegerea felului în care principiile din IAS 32 se aplică acțiunilor membrilor și instrumentelor similare care au anumite caracteristici și circumstanțelor în care acele trăsături afectează clasificarea în categoria de datorii sau de capitaluri proprii.

DOMENIU DE APLICARE

3. Prezenta interpretare se aplică instrumentelor financiare care intră sub incidența IAS 32, inclusiv instrumentelor financiare emise către membrii unor entități de tip cooperatist care evidențiază participațiile membrilor în entitate. Prezenta interpretare nu se aplică instrumentelor financiare care vor fi decontate sau pot fi decontate în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității.

ASPECTE TRATATE

4. Multe instrumente financiare, inclusiv acțiunile membrilor, au caracteristici de capitaluri proprii, inclusiv drepturi de vot și drepturi de a participa la distribuirea dividendelor. Unele instrumente financiare dau deținătorului dreptul de a cere răscumpărarea lor contra numerar sau a unui alt instrument financiar, dar pot include sau pot fi supuse unor limitări în ceea ce privește măsura în care instrumentele financiare pot fi răscumpărate. Cum ar trebui evaluate acele condiții ale răscumpărării pentru a determina dacă instrumentele financiare ar trebui clasificate drept datorii sau drept capitaluri proprii?

([1]) ►M6 În august 2005, IAS 32 a fost modificat în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*. În februarie 2008 IASB a amendat IAS 32 cu cerința ca instrumentele să fie clasificate drept capitaluri proprii dacă respectivele instrumente au toate caracteristicile și îndeplinesc condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D din IAS 32. ◄

▼B

CONSENS

5. Dreptul contractual al deținătorului unui instrument financiar (inclusiv acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist) de a cere răscumpărarea nu necesită, în sine, ca instrumentul financiar să fie clasificat drept o datorie financiară. Mai degrabă, entitatea trebuie să ia în considerare toți termenii și toate condițiile instrumentului financiar atunci când determină dacă acesta va fi clasificat drept o datorie financiară sau un element de capitaluri proprii. Acei termeni și acele condiții includ legi locale relevante, reglementări și statutul de guvernare al entității în vigoare la data clasificării, dar nu și amendamentele viitoare așteptate la aceste legi, reglementări sau statut.

▼M6

6. Acțiunile membrilor care ar fi clasificate drept capitaluri proprii dacă membrii nu ar avea dreptul de a impune răscumpărarea sunt capitaluri proprii dacă oricare dintre condițiile de la punctele 7 și 8 este îndeplinită sau acțiunile membrilor au toate caracteristicile și îndeplinesc condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D din IAS 32. Depozitele la vedere, inclusiv conturile curente, conturile de depozit și contractele similare care apar atunci când membrii acționează drept clienți sunt datorii financiare ale entității.

▼B

7. Acțiunile membrilor sunt capitaluri proprii dacă entitatea are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea acțiunilor membrilor.

8. Legislația locală, reglementarea sau statutul de guvernare al entității poate impune diverse tipuri de interdicții cu privire la răscumpărarea acțiunilor membrilor, de exemplu, interdicții necondiționate sau interdicții bazate pe criteriul lichidității. Dacă răscumpărarea este interzisă necondiționat de legislația locală, de reglementări sau de statutul de guvernare al entității, acțiunile membrilor sunt capitaluri proprii. Totuși, prevederile din legislația locală, din reglementări sau din statutul de guvernare al entității care interzic răscumpărarea doar dacă anumite condiții – cum ar fi criteriul lichidității – sunt îndeplinite (sau nu sunt îndeplinite) nu au drept rezultat clasificarea acțiunilor membrilor drept capitaluri proprii.

▼M6

9. O interdicție necondiționată poate fi absolută, adică toate răscumpărările sunt interzise. O restricție necondiționată poate fi parțială, adică interzice răscumpărarea acțiunilor membrilor dacă răscumpărarea ar duce la situația în care un număr de acțiuni ale membrilor sau valoarea capitalului subscris din acțiunile membrilor ar scădea sub un nivel specificat. Acțiunile membrilor, în plus față de acțiunile supuse restricției de răscumpărare sunt datorii, cu excepția cazului în care entitatea are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea, așa cum este descris la punctul 7 sau acțiunile membrilor au toate caracteristicile și îndeplinesc condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D din IAS 32. În anumite situații, numărul acțiunilor sau valoarea capitalului subscris care face obiectul unei interdicții de răscumpărare se poate modifica din timp în timp. O astfel de modificare a interzicerii de răscumpărare duce la un transfer între datorii financiare și capitaluri proprii.

▼B

10. La recunoașterea inițială, entitatea trebuie să-și evalueze datoriile financiare pentru răscumpărare la valoarea justă. În cazul acțiunilor membrilor care au o caracteristică de răscumpărare, entitatea evaluează valoarea justă a datoriei financiare pentru răscumpărare la nu mai puțin decât suma maximă care poate fi plătită conform prevederilor de răscumpărare din statutul său de guvernare sau din legea aplicabilă, actualizată de la prima dată la care se poate cere plata sumei (a se vedea exemplul 3).

▼B

11. După cum se prevede la punctul 35 din IAS 32, distribuirile instrumentelor de capitaluri proprii către deținători sunt recunoscute direct în capitalurile proprii, după deducerea oricărui beneficiu din impozitul pe profit. Dobânzile, dividendele și alte venituri care sunt legate de instrumentele financiare clasificate drept datorii financiare sunt cheltuieli, fără să conteze dacă acele sume plătite sunt caracterizate în mod legal drept dividende, dobânzi sau altfel.

12. Anexa, care este parte integrantă din consens, oferă exemple de aplicare a acestui consens.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

13. Atunci când o modificare a interdicției de cumpărare duce la un transfer între datorii financiare și capitaluri proprii, entitatea trebuie să furnizeze separat informații despre valoarea, perioada și motivul transferului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

14. Data intrării în vigoare și dispozițiile tranzitorii ale prezentei interpretări sunt aceleași cu cele din IAS 32 (revizuit în 2003). O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2005, aceasta trebuie să prezinte acest fapt. Prezenta interpretare trebuie aplicată retroactiv.

▼M6

14A. O entitate trebuie să aplice modificările de la punctele 6, 9, A1 și A12 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică *Instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadență și obligații ce decurg din lichidare* (amendamente la IAS 32 și IAS 1), publicat în februarie 2008, pentru o perioadă care începe anterior acestei date, modificările de la punctele 6, 9, A1 și A12 trebuie aplicate pentru această perioadă anterioară.

▼B

Apendice

Exemple ale aplicării consensului

Prezentul apendice este parte integrantă din interpretare.

▼M6

A1 Prezentul apendice detaliază șapte exemple ale aplicării consensului IFRIC. Exemplele nu constituie o listă exhaustivă; sunt posibile și alte modele de situații. Fiecare exemplu pornește de la ipoteza că nu există alte condiții decât cele detaliate în datele exemplului care ar necesita ca instrumentul financiar să fie clasificat ca datorie financiară și că instrumentul financiar nu are toate caracteristicile și nu îndeplinește condițiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D din IAS 32.

▼B

DREPTUL NECONDIȚIONAT DE A REFUZA RĂSCUMPĂRAREA (punctul 7)

Exemplul 1

Context

A2 Statutul entității stipulează că răscumpărările se fac doar la latitudinea entității. Statutul nu oferă mai multe detalii și nu impune limite acestei opțiuni. În cursul existenței sale, entitatea nu a refuzat niciodată răscumpărarea acțiunilor membrilor, deși consiliul de administrație are acest drept.

▼B

Clasificare

A3 Entitatea are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea și acțiunile membrilor sunt capitaluri proprii. IAS 32 stabilește principii pentru clasificare care sunt bazate pe termenii instrumentului financiar și observă că o experiență sau o intenție de a face plăți discreționare nu are drept rezultat clasificarea ca datorie. Punctul AG26 din IAS 32 stipulează:

Atunci când acțiunile preferențiale nu pot fi răscumpărate, clasificarea potrivită este determinată de celelalte drepturi aferente acțiunilor. Clasificarea se bazează pe evaluarea fondului angajamentelor contractuale și pe definițiile unei datorii financiare și a unui instrument de capitaluri proprii. Atunci când distribuirile acțiunilor preferențiale către ►M5 proprietari ◄, fie ele cumulative fie necumulative, sunt la alegerea emitentului, acțiunile sunt instrumente de capitaluri proprii. Clasificarea acțiunilor preferențiale ca datorii financiare și instrumente de capitaluri proprii nu este afectată, de exemplu, de:

(a) o experiență în efectuarea distribuirilor;

(b) o intenție de a face distribuiri în viitor;

(c) un posibil impact negativ asupra prețului acțiunilor ordinare ale emitentului dacă distribuirea nu este realizată (din cauza restricțiilor privind plata dividendelor pentru acțiunile ordinare dacă dividendele nu sunt plătite pentru acțiunile preferențiale);

(d) valoarea rezervelor emitentului;

(e) anticipările emitentului privind profitul sau pierderea pentru o perioadă; sau

(f) capacitatea sau incapacitatea emitentului de a influența valoarea profitului sau a pierderii din perioada respectivă.

Exemplul 2

Context

A4 Statutul entității stipulează că răscumpărările se fac doar la latitudinea entității. Totuși, statutul spune mai departe că aprobarea unei cereri de răscumpărare este automată, cu excepția cazului în care entitatea nu poate să facă plăți fără să încalce reglementările locale privind lichiditățile sau rezervele.

Clasificare

A5 Entitatea nu are dreptul necondiționat să refuze răscumpărarea, iar acțiunile membrilor sunt o datorie financiară. Restricțiile descrise mai sus sunt bazate pe capacitatea entității de a-și deconta datoria. Ele limitează răscumpărările doar dacă dispozițiile privind rezervele sau lichiditățile nu sunt îndeplinite și doar până la momentul în care acestea vor fi îndeplinite. Deci nu au ca rezultat, conform principiilor din IAS 32, clasificarea instrumentului financiar drept capitaluri proprii. Punctul AG25 din IAS 32 stipulează:

Acțiunile preferențiale pot fi emise cu diferite drepturi aferente. Pentru a determina dacă o acțiune preferențială este o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii, emitentul evaluează drepturile speciale aferente acțiunii pentru a vedea dacă prezintă caracteristicile fundamentale ale unei datorii financiare. De exemplu, o acțiune preferențială care permite răscumpărarea la o anumită dată sau la cererea deținătorului conține o datorie financiară deoarece emitentul are obligația de a transfera active financiare deținătorului acțiunii.

▼B

Potențiala incapacitate a unui emitent de a satisface obligația de răscumpărare a unei acțiuni preferențiale atunci când acest lucru este prevăzut în contract, fie din cauza lipsei fondurilor, a unei restricții statutare sau a insuficienței profiturilor sau rezervelor, nu anulează obligația. [Subliniere adăugată]

INTERDICȚII DE RĂSCUMPĂRARE (Punctele 8 Și 9)

Exemplul 3

Context

A6 O entitate de tip cooperatist a emis, în trecut, acțiuni pentru membrii săi la date diferite și pentru sume diferite după cum urmează:

(a) 1 ianuarie 20X1 100 000 acțiuni la 10 u.m. fiecare (1 000 000 u. m.);

(b) 1 ianuarie 20X2 100 000 acțiuni la 20 u.m. fiecare (încă 2 000 000 u.m., astfel încât totalul acțiunilor emise ajunge la 3 000 000 u.m.).

Acțiunile pot fi răscumpărate la cerere la suma pentru care au fost emise.

A7 Statutul entității stipulează că răscumpărările cumulative nu pot depăși 20 % din cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor săi care a fost vreodată pus în circulație. La 31 decembrie 20X2, entitatea are 200 000 de acțiuni în circulație, acesta fiind cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor care a fost vreodată pus în circulație, și nu are nicio acțiune care să fi fost răscumpărată în trecut. La 1 ianuarie 20X3, entitatea își amendează statutul de guvernare și crește nivelul permis de răscumpărări cumulate la 25 % din cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor care a fost vreodată pus în circulație.

Clasificare

Înainte de modificarea statutului de guvernare

A8 Acțiunile membrilor care depășesc restricția de răscumpărare sunt datorii financiare. Entitatea de tip cooperatist își evaluează această datorie financiară la valoarea justă la recunoașterea inițială. Deoarece aceste acțiuni pot fi răscumpărate la cerere, entitatea de tip cooperatist determină valoarea justă a unor astfel de datorii financiare conform dispozițiilor de la punctul 49 din IAS 39, care prevede: „Valoarea justă a unei datorii financiare care are o caracteristică de cerere (de exemplu, un depozit la vedere) nu este mai mică decât valoarea care poate fi plătită la cerere…”. În consecință, entitatea de tip cooperatist clasifică valoarea maximă de plătit la cerere conform prevederilor de răscumpărare ca reprezentând datorii financiare.

A9 La 1 ianuarie 20X1, valoarea maximă care poate fi plătită conform prevederilor de răscumpărare este de 20 000 de acțiuni la 10 u.m. fiecare și, în consecință, entitatea clasifică 200 000 u.m. drept datorie financiară și 800 000 u.m. drept capitaluri proprii. Totuși, la 1 ianuarie 20X2, din cauza noii emisiuni de acțiuni la 20 u.m., valoarea maximă de plătit conform prevederilor de răscumpărare crește la 40 000 de acțiuni la 20 u.m. fiecare. Emiterea unor acțiuni suplimentare la 20 u.m. creează o nouă datorie care este evaluată la recunoașterea inițială la valoarea justă. Datoria, după ce aceste acțiuni au fost emise, este de 20 % din acțiunile totale emise (200 000), evaluate la 20 u.m., sau 800 000 u.m. Aceasta necesită recunoașterea unei datorii suplimentare de 600 000 u.m. În acest exemplu nu este recunoscut(ă) nicio pierdere și niciun câștig. În consecință, entitatea clasifică acum 800 000 u.m. drept datorii financiare și 2 200 000 u.m. drept capitaluri proprii. Acest exemplu presupune că aceste valori nu se modifică între 1 ianuarie 20X1 și 31 decembrie 20X2.

▼B

După modificarea statutului de guvernare

A10 În urma modificării statutului său de guvernare, entității de tip cooperatist i se poate cere acum să răscumpere un maxim de 25 % din acțiunile sale în circulație sau un maxim de 50 000 de acțiuni la 20 u. m. fiecare. În consecință, la 1 ianuarie 20X3, entitatea de tip cooperatist clasifică drept datorii financiare o valoare de 1 000 000 u.m., care reprezintă valoarea maximă de plătit la cerere conform prevederilor de răscumpărare, după cum este determinat în conformitate cu punctul 49 din IAS 39. Prin urmare, la 1 ianuarie 20X3, aceasta transferă din capitaluri proprii la datorii financiare o valoare de 200 000 u.m., lăsând 2 000 000 u.m. clasificate drept capitaluri proprii. În acest exemplu entitatea nu recunoaște niciun câștig și nicio pierdere din transfer.

Exemplul 4

Context

A11 Legislația locală care reglementează operațiunile entităților de tip cooperatist sau condițiile din statutul de guvernare al entității interzice (interzic) unei entități să răscumpere acțiunile membrilor dacă, prin răscumpărarea lor, ar reduce capitalul vărsat din acțiunile membrilor sub 75 % din cea mai mare sumă de capital vărsat din acțiunile membrilor. Cea mai mare sumă pentru o anumită entitate de tip cooperatist este de 1 000 000 u.m. La ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, soldul capitalului subscris este de 900 000 u.m.

Clasificare

A12 În acest caz, 750 000 u.m. vor fi clasificate drept capitaluri proprii și 150 000 u.m. vor fi clasificate drept datorii financiare. În plus față de punctele deja citate, punctul 18 litera (b) din IAS 32 stipulează:

▼M6

… un instrument financiar care dă deținătorului dreptul de a-l vinde înapoi emitentului în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar (un „instrument care poate fi lichidat înainte de scadență”) este o datorie financiară, cu excepția acelor instrumente clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau punctele 16C și 16D. Instrumentul financiar este o datorie financiară chiar și atunci când suma în numerar sau alte active financiare sunt determinate pe baza unui indice sau a unui alt element care poate crește sau descrește. Existența unei opțiuni pentru deținător de vinde instrumentul înapoi emitentului în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar înseamnă că instrumentul care poate fi lichidat înainte de scadență corespunde definiției unei datorii financiare, cu excepția instrumentelor clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B sau punctele 16C și 16D.

▼B

A13 Interdicția de răscumpărare descrisă în acest exemplu este diferită de restricțiile descrise la punctele 19 și AG25 din IAS 32. Acele restricții reprezintă limitări ale capacității entității de a plăti suma scadentă pentru o datorie financiară, adică ele împiedică plata datoriei doar dacă sunt îndeplinite condiții specificate. Pe de altă parte, acest exemplu descrie o restricție necondiționată a răscumpărărilor peste o anumită sumă, neținând cont de capacitatea entității de a răscumpăra acțiunile membrilor (de exemplu, date fiind resursele sale de numerar, profiturile sau rezervele care pot fi distribuite). De fapt, interdicția aplicată răscumpărării împiedică entitatea să angajeze orice datorie financiară pentru a răscumpăra mai mult decât o sumă specificată de capital vărsat. De aceea, partea de acțiuni care este supusă interdicției de răscumpărare nu este o datorie financiară. În timp ce acțiunile fiecărui membru pot fi răscumpărabile individual, o parte a tuturor acțiunilor care în circulație nu este răscumpărabilă în orice alte circumstanțe decât lichidarea entității.

▼B

Exemplul 5

Context

A14 Faptele din acest exemplu sunt cele care au fost enunțate la exemplul 4. În plus, la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, dispozițiile privind lichiditatea impuse de jurisdicția locală împiedică entitatea să răscumpere vreo acțiune de-a membrilor, cu excepția cazului în care depozitele sale de numerar și investițiile pe termen scurt sunt mai mari decât o valoare specificată. Efectul acestor dispoziții de lichiditate la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ este acela că entitatea nu poate plăti mai mult de 50 000 u.m. pentru a răscumpăra acțiunile membrilor.

Clasificare

A15 Ca și în exemplul 4, entitatea clasifică 750 000 u.m. drept capitaluri proprii și 150 000 u.m. drept datorii financiare. Aceasta se întâmplă deoarece valoarea clasificată drept datorie este bazată pe dreptul necondiționat al entității de a refuza răscumpărarea, și nu pe restricțiile condiționale care împiedică răscumpărarea doar atunci când condiția de lichiditate sau alte condiții nu este (sunt) îndeplinită(e), acest lucru întâmplându-se doar până în momentul în care aceste condiții sunt îndeplinite. Prevederile de la punctele 19 și AG25 din IAS 32 se aplică în acest caz.

Exemplul 6

Context

A16 Statutul de guvernare îi interzice entității să răscumpere acțiunile membrilor, răscumpărarea este permisă în măsura încasărilor primite din emisiunea de acțiuni suplimentare pentru membrii noi sau existenți din timpul ultimilor trei ani. Încasările din emisiunea de acțiuni pentru membri trebuie să fie utilizate pentru răscumpărarea acțiunilor pentru care membrii au cerut răscumpărarea. În timpul ultimilor trei ani, încasările din emiterea acțiunilor pentru membri au fost de 12 000 u.m. și nu au fost deloc răscumpărate acțiuni ale membrilor.

Clasificare

A17 Entitatea clasifică 12 000 u.m. din acțiunile membrilor drept datorii financiare. În conformitate cu concluziile descrise în exemplul 4, acțiunile membrilor care sunt supuse unei interdicții necondiționate de răscumpărare nu sunt datorii financiare. O astfel de interdicție necondiționată se aplică unei sume egale cu încasările din acțiunile emise înainte de ultimii trei ani și, în consecință, această sumă este clasificată drept capitaluri proprii. Totuși, o sumă egală cu încasările din orice acțiuni emise în ultimii trei ani nu este supusă unei interdicții necondiționate de răscumpărare. În consecință, încasările din emiterea de acțiuni pentru membri în ultimii trei ani dau naștere unor datorii financiare până când acestea nu mai sunt disponibile pentru răscumpărarea acțiunilor membrilor. Ca urmare, entitatea are o datorie financiară egală cu încasările din acțiunile emise în timpul ultimilor trei ani, minus orice răscumpărare din timpul acelei perioade.

Exemplul 7

Context

A18 Entitatea este o bancă de tip cooperatist. Legislația locală care reglementează operațiunile băncilor de tip cooperatist prevede că cel puțin 50 % din „datoriile neachitate” ale entității (un termen definit în reglementări care include și conturile acțiunilor membrilor) trebuie să fie sub forma capitalului vărsat de membri. Efectul reglementărilor este de așa manieră încât, dacă toate datoriile neplătite ale băncii

▼B

de tip cooperatist sunt sub forma acțiunilor de la membri, ea poate să le răscumpere pe toate. La 31 decembrie 20X1, entitatea are datorii neachitate totale de 200 000 u.m., din care 125 000 u.m. reprezintă conturile acțiunilor membrilor. Termenii conturilor acțiunilor membrilor permit deținătorului să le răscumpere la cerere iar în statutul entității nu există nicio restricție asupra răscumpărării.

Clasificare

A19 În acest exemplu, acțiunile membrilor sunt clasificate drept datorii financiare. Interdicția de răscumpărare este similară cu restricțiile descrise la punctele 19 și AG25 din IAS 32. Restricția este o limitare condiționată a capacității entității de a plăti valoarea datorată pentru o datorie financiară, adică aceste restricții împiedică plata datoriei doar dacă sunt îndeplinite condiții specifice. Mai exact, entității i s-ar putea impune să răscumpere întreaga sumă a acțiunilor membrilor (125 000 u.m.) dacă ar achita toate celelalte datorii ale sale (75 000 u.m.). În consecință, interzicerea răscumpărării nu împiedică entitatea să angajeze o datorie financiară pentru a răscumpăra mai mult decât un număr specificat de acțiuni ale membrilor sau o sumă de capital subscris. Ea permite entității doar să amâne răscumpărarea până ce anumite condiții sunt îndeplinite, adică rambursarea altor datorii. Acțiunile membrilor din acest exemplu nu sunt supuse unei interdicții necondiționate de răscumpărare și sunt, deci, clasificate drept datorii financiare.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 4

Determinarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 16 *Imobilizări corporale* (revizuit în 2003)

— IAS 17 *Contracte de leasing* (revizuit în 2003)

— IAS 38 *Imobilizări necorporale* (revizuit în 2004)

CONTEXT

1. O entitate poate încheia un angajament care conține o tranzacție sau o serie de tranzacții conexe, care nu are forma legală a unui contract de leasing, dar conferă dreptul de a utiliza un activ (de exemplu, un element de imobilizări corporale) în schimbul unei plăți sau al unei serii de plăți. Exemplele de angajamente în care o entitate (furnizorul) poate conferi un astfel de drept de utilizare a unui activ unei alte entități (cumpărătorul), adesea împreună cu servicii conexe, cuprind:

   — angajamente de externalizare (de exemplu, externalizarea funcțiilor de procesare a datelor unei entități);

   — angajamente în industria telecomunicațiilor în care furnizorii capacității rețelei încheie contracte pentru a furniza cumpărătorilor drepturi la această capacitate;

   — contracte ferme sau alte contracte similare în care cumpărătorii trebuie să efectueze plăți specificate indiferent dacă intră sau nu în posesia produselor sau a serviciilor contractate (de exemplu, un contract ferm pentru a obține, în mod substanțial, întreaga producție a unui generator de energie al unui furnizor).

2. Prezenta interpretare oferă îndrumări pentru determinarea măsurii în care astfel de angajamente sunt sau conțin contracte de leasing care ar trebui să fie contabilizate în conformitate cu IAS 17. Ea nu oferă îndrumări pentru determinarea modului în care un astfel de contract de leasing ar trebui să fie clasificat conform standardului amintit.

3. În unele angajamente, activul de bază care face obiectul contractului de leasing este o parte a unui activ mai mare. Prezenta interpretare nu tratează modul în care se determină când o parte dintr-un activ mai mare este ea însăși activul de bază în sensul aplicării IAS 17. Cu toate acestea, angajamentele în care activul de bază ar reprezenta o unitate de cont, fie conform IAS 16, fie conform IAS 38, intră sub incidența prezentei interpretări.

DOMENIU DE APLICARE

▼M9

4. Prezenta interpretare nu se aplică acordurilor care:

   (a) sunt, sau conțin contractele de leasing care nu intră sub incidența IAS 17; sau

   (b) sunt acorduri de concesiune a serviciilor public-private care intră sub incidența IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*.

▼B

ASPECTE TRATATE

5. Aspectele tratate în prezenta interpretare sunt:

(a) cum să se determine măsura în care un angajament este sau conține un contract de leasing conform definiției din IAS 17;

(b) momentul în care ar trebui să aibă loc evaluarea sau reevaluarea măsurii în care un angajament este, sau conține, un contract de leasing; și

(c) dacă angajament este sau conține un contract de leasing, cum ar trebui să se separe plățile pentru contractul de leasing de plățile pentru orice alte elemente ale angajamentului.

CONSENS

Determinarea măsurii în care un angajament este sau conține un contract de leasing

6. Determinarea măsurii în care un angajament este sau conține un contract de leasing trebuie să se bazeze pe fondul economic al angajamentului și necesită o evaluare a măsurii în care:

(a) îndeplinirea angajamentului depinde de utilizarea unui anumit activ sau a anumitor active (activul); și

(b) angajamentul conferă dreptul de utilizare a activului.

Îndeplinirea angajamentului depinde de utilizarea unui activ specific

7. Deși un activ specific poate fi identificat în mod explicit într-un angajament, acesta nu face obiectul unui contract de leasing dacă îndeplinirea angajamentului nu depinde de utilizarea activului specificat. De exemplu, dacă furnizorul este obligat să livreze o cantitate specificată de bunuri sau servicii și are dreptul și posibilitatea de a furniza acele bunuri sau servicii prin utilizarea altor active nespecificate în angajament, atunci îndeplinirea angajamentului nu depinde de activul specificat și angajamentul nu conține un contract de leasing. O obligație de garanție care permite sau impune înlocuirea aceluiași activ sau a unor active similare atunci când activul specificat nu funcționează corect nu exclude tratamentul de leasing. De asemenea, o prevedere contractuală (contingentă sau de altă natură) care să permită sau să impună furnizorului să înlocuiască alte active pentru orice motiv la sau după o dată specificată nu exclude tratamentul de leasing înainte de data înlocuirii.

8. Un activ a fost specificat implicit dacă, de exemplu, furnizorul deține sau concesionează un singur activ cu care să îndeplinească obligația și nu este fezabil sau practicabil, din punct de vedere economic, pentru furnizor să-și îndeplinească obligația prin utilizarea unor active alternative.

Angajamentul conferă un drept de a utiliza activul

9. Un angajament conferă dreptul de a utiliza activul dacă angajamentul îi conferă cumpărătorului (utilizatorului) dreptul de a controla utilizarea activului de bază. Dreptul de a controla utilizarea activului de bază este conferit dacă este îndeplinită oricare dintre condițiile de mai jos:

(a) cumpărătorul are capacitatea sau dreptul de a utiliza activul sau de a ordona altor persoane să utilizeze activului într-un mod pe care îl determină atunci când obține sau controlează mai mult decât o parte nesemnificativă a producției sau a altei utilități a activului;

▼B

(b) cumpărătorul are capacitatea sau dreptul de a controla accesul fizic la activul de bază atunci când obține sau controlează mai mult decât o parte nesemnificativă a producției sau a altei utilități a activului;

(c) faptele și circumstanțele indică faptul că este puțin probabil ca una sau mai multe părți, altele decât cumpărătorul, să ia mai mult decât o parte nesemnificativă a producției sau a altei utilități care va fi produsă sau generată de activ în perioada angajamentului, și prețul pe care cumpărătorul îl va plăti pentru produs nu este nici fixat contractual pe unitate, nici nu este egal cu prețul pieței pe unitate de produs din momentul livrării produsului.

Evaluarea sau reevaluarea măsurii în care un angajament este sau conține un contract de leasing

10. Evaluarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing trebuie să se facă la începutul angajamentului, adică la prima dintre data angajamentului și data asumării principalelor obligații impuse de angajament de către fiecare parte, pe baza tuturor faptelor și circumstanțelor. Reevaluarea faptului că un angajament conține sau nu un contract de leasing după începerea angajamentului trebuie să se facă numai dacă este îndeplinită oricare dintre condițiile de mai jos:

(a) există o modificare a termenilor contractuali, cu excepția cazului în care modificarea doar reînnoiește sau extinde angajamentul;

(b) este exercitată o opțiune de reînnoire sau părțile cad de acord asupra extinderii angajamentului, cu excepția cazului în care termenul reînnoirii sau al extinderii a fost inclus inițial în termenul contractului de leasing, în conformitate cu punctul 4 din IAS 17. Reînnoirea sau extinderea angajamentului care nu include modificarea niciunui termen din angajamentul inițial înainte de sfârșitul termenului angajamentului inițial trebuie evaluată conform punctelor 6-9 numai cu privire la perioada de reînnoire sau extindere;

(c) există o modificare a determinării măsurii în care îndeplinirea depinde de un activ specificat;

(d) se înregistrează o modificare substanțială a activului, de exemplu, o modificare fizică importantă a imobilizărilor corporale.

11. Reevaluarea angajamentului trebuie să aibă la bază faptele și circumstanțele de la data reevaluării, inclusiv pe perioada rămasă a angajamentului. Modificările estimărilor (de exemplu, valoarea estimată a produsului care trebuie livrat cumpărătorului sau altor cumpărători potențiali) nu generează reevaluarea. Dacă un angajament este reevaluat și se stabilește că acesta conține (sau nu) un contract de leasing, trebuie să se aplice contabilitatea de leasing (sau se va înceta aplicarea acesteia) în următoarele cazuri:

(a) în cazul (a), (c) sau (d) de la punctul 10, atunci când are loc modificarea circumstanțelor care generează reevaluarea;

(b) în cazul (b) de la punctul 10, la începutul perioadei de reînnoire sau de extindere.

▼B

Separarea plăților pentru contractul de leasing de alte plăți

12. Dacă un angajament conține un contract de leasing, părțile angajamentului trebuie să aplice dispozițiile din IAS 17 pentru elementul de leasing al angajamentului numai dacă acesta nu este exceptat de la respectivele dispoziții în conformitate cu punctul 2 din IAS 17. Prin urmare, dacă un angajament conține un contract de leasing, acel contract de leasing trebuie clasificat drept leasing financiar sau leasing operațional în conformitate cu punctele 7-19 din IAS 17. Alte elemente ale angajamentului care nu intră sub incidența IAS 17 trebuie contabilizate în conformitate cu alte standarde.

13. În scopul aplicării dispozițiilor din IAS 17, plățile și alte contraprestații cerute prin angajament trebuie separate la începutul angajamentului sau la reevaluarea acestuia, ca aparținând contractului de leasing sau altor elemente, pe baza valorilor lor juste relative. Plățile minime ale contractului de leasing, așa cum au fost definite la punctul 4 din IAS 17, includ numai plățile pentru leasing (adică dreptul de utilizare a activului) și exclud plățile pentru alte elemente din angajament (de exemplu, serviciile și costul intrărilor).

14. În unele cazuri, separarea plăților pentru contractele de leasing de cele pentru alte elemente ale angajamentului va necesita utilizarea de către cumpărător a unei tehnici de estimare. De exemplu, un cumpărător poate estima plățile de leasing făcând referire la un angajament de leasing pentru un activ comparabil care nu conține și alte elemente, sau prin estimarea plăților pentru alte elemente din angajament, în raport cu alte angajamente comparabile, și apoi prin deducerea acestor plăți din plățile totale făcute conform angajamentului.

15. Dacă un cumpărător ajunge la concluzia că este imposibil să separe plățile în mod credibil, atunci:

(a) în cazul unui leasing financiar, trebuie să recunoască un activ și o datorie la o valoare egală cu valoarea justă a activului de bază care a fost identificat la punctele 7 și 8 ca fiind obiectul contractului de leasing. În consecință, datoria trebuie redusă pe măsura efectuării plăților și trebuie recunoscută la datorii o cheltuială financiară prin utilizarea ratei marginale a dobânzii cumpărătorului ([1]);

(b) în cazul unui leasing operațional, trebuie să se trateze toate plățile din angajament drept plăți de leasing, în scopul respectării dispozițiilor privind prezentarea de informații din IAS 17, dar

(i) se vor prezenta acele plăți separat de plățile minime de leasing din alte angajamente care nu includ plăți pentru alte elemente în afara leasingului; și

(ii) se va preciza că plățile prezentate cuprind și plățile pentru alte elemente în afara leasingului din angajament.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

16 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

([1]) Adică rata marginală a dobânzii cumpărătorului, așa cum este definită la punctul 4 din IAS 17.

▼B

TRANZIȚIE

17. IAS 8 specifică modul în care o entitate aplică o modificare a politicii contabile, care rezultă din aplicarea inițială a interpretării. O entitate nu este obligată să respecte acele dispoziții atunci când aplică pentru prima dată prezenta interpretare. Dacă o entitate utilizează această scutire, ea trebuie să aplice punctele 6-9 ale interpretării pentru angajamentele existente la începutul primei perioade pentru care se prezintă informații comparative conform IFRS-urilor, pe baza faptelor și circumstanțelor existente la începutul acelei perioade.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 5

Drepturi la interese din fonduri de dezafectare, de reconstituire și de reabilitare a mediului

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*

— IAS 28 *Investiții în entitățile asociate*

— IAS 31 *Interese în asocierile în participație*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (revizuit în 2003)

— SIC-12 *Consolidare – Entități cu scop special* (revizuit în 2004)

CONTEXT

1. Scopul fondurilor de dezafectare, de reconstituire și de reabilitare a mediului, denumite în continuare „fonduri de dezafectare” sau „fonduri”, este de a separa activele care să finanțeze, parțial sau în întregime, costurile dezafectării unei fabrici (cum ar fi o centrală nucleară) sau a unui anumit tip de echipament (cum ar fi automobilele), sau costurile generate de reabilitarea mediului (cum ar fi corectarea gradului de poluare a apei sau reconstituirea terenului afectat de exploatări miniere), toate denumite în continuare „dezafectare”.

2. Contribuțiile la aceste fonduri pot fi voluntare sau pot fi impuse prin reglementări sau lege. Fondurile pot avea una dintre următoarele structuri:

   (a) fonduri care sunt create de un singur contribuabil pentru a-și finanța propriile sale obligații de dezafectare, fie pentru o anumită locație, fie pentru un număr de locații dispersate din punct de vedere geografic;

   (b) fonduri care sunt create cu mai mulți contribuabili pentru a-și finanța obligațiile lor individuale sau comune de dezafectare, atunci când contribuabilii au dreptul la rambursarea cheltuielilor de dezafectare, pe măsura contribuției lor plus orice câștig real din respectivele fonduri, mai puțin partea ce le revine din costurile de administrare a fondurilor. Contribuabilii pot avea obligația de a aduce contribuții suplimentare, de exemplu, în cazul în care un alt contribuabil a dat faliment;

   (c) fonduri care sunt create de mai mulți contribuabili pentru a-și finanța obligațiile lor individuale sau comune de dezafectare atunci când nivelul prevăzut al contribuției are la bază activitatea curentă a contribuabilului, iar beneficiul obținut de acel contribuabil are la bază activitatea sa anterioară. În astfel de cazuri, există o potențială necorelare între valoarea contribuției aduse de un contribuabil (pe baza activității curente) și valoarea realizabilă a fondului (pe baza activității anterioare).

3. Aceste fonduri au, în general, următoarele caracteristici:

   (a) fondul este administrat separat de administratori independenți de active;

▼B

(b) entitățile (contribuabilii) aduc contribuții fondului, care sunt investite într-o gamă de active care poate include atât datorii, cât și investiții de capitaluri proprii, și care sunt disponibile pentru a ajuta la plata costurilor de dezafectare ale contribuabililor. Administratorii de active determină modul în care sunt investite contribuțiile, ținând cont de constrângerile impuse de documentele statutare ale fondului și de orice legislație sau reglementări aplicabile;

(c) contribuabilii își mențin obligația de a plăti costurile de dezafectare. Cu toate acestea, contribuabilii pot obține din partea fondului rambursarea costurilor de dezafectare, în limita celui mai mic cost de dezafectare suportat și a părții ce-i revine contribuabilului din activele fondului;

(d) contribuabilii pot avea un acces restricționat sau pot să nu aibă acces la orice excedent al activelor fondului față de activele utilizate pentru a acoperi costurile de dezafectare eligibile.

DOMENIU DE APLICARE

4. Prezenta interpretare se aplică contabilizării, în situațiile financiare ale unui contribuabil, a intereselor aferente fondurilor de dezafectare care întrunesc ambele caracteristici de mai jos:

(a) activele sunt administrate separat (fie fiind deținute de către o entitate juridică separată, fie ca active separate ►**M5** într-o altă entitate ◄); și

(b) dreptul de acces al unui contribuabil la active este limitat.

5. Un interes rezidual într-un fond care se extinde dincolo de dreptul la rambursare, cum ar fi un drept contractual la distribuiri după ce toate dezafectările s-au încheiat sau la lichidarea fondului, poate fi un instrument de capitaluri proprii care intră sub incidența IAS 39 și nu se regăsește în domeniul de aplicare al prezentei interpretări.

ASPECTE DEZBĂTUTE

6. Aspectele tratate în prezenta interpretare sunt:

(a) cum ar trebui un contribuabil să contabilizeze interesele sale într-un fond?

(b) când contribuabilul are obligația de a aduce contribuții suplimentare, de exemplu, în cazul falimentului unui alt contribuabil, cum se contabilizează această obligație?

CONSENS

Contabilizarea unui interes într-un fond

7. Contribuabilul trebuie să recunoască obligația sa de a plăti costurile de dezafectare drept datorie și trebuie să recunoască separat interesul său în fond, cu excepția cazului în care nu este obligat să plătească costuri de dezafectare, chiar dacă fondul nu plătește.

8. Contribuabilul trebuie să determine dacă deține control, control comun sau influență semnificativă asupra fondului, ținând cont de IAS 27, IAS 28, IAS 31 și SIC-12. Dacă răspunsul este afirmativ, contribuabilul trebuie să contabilizeze interesul său în fond în conformitate cu aceste standarde.

▼B

9. Dacă un contribuabil nu are control, control comun sau influență semnificativă asupra fondului, contribuabilul trebuie să recunoască dreptul de a primi rambursări din partea fondului ca rambursări efectuate în conformitate cu IAS 37. Rambursarea trebuie evaluată la cea mai mică valoare dintre următoarele:

(a) valoarea obligației de dezafectare recunoscute; și

(b) partea ce revine contribuabilului din valoarea justă a activelor nete ale fondului atribuibile contribuabililor.

Modificările valorii contabile a dreptului de a primi rambursări, altele decât contribuțiile la și plățile din fond, trebuie recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care se produc aceste modificări.

Contabilizarea obligațiilor de a aduce contribuții suplimentare

10. Când un contribuabil are o obligație de a face o contribuție potențială suplimentară, de exemplu, în cazul falimentului unui alt contribuabil sau dacă valoarea activelor de investiție deținute de fond scade în așa măsură încât ele devin insuficiente pentru a acoperi obligațiile de rambursare ale fondului, această obligație este o datorie contingentă care intră sub incidența IAS 37. Contribuabilul trebuie să recunoască datoria numai dacă este probabil că aceste contribuții suplimentare vor fi făcute.

Prezentarea informațiilor

11. Un contribuabil trebuie să prezinte natura intereselor sale într-un fond, precum și orice restricții privind accesul la activele fondului.

12. Când un contribuabil are o obligație de a face contribuții potențiale suplimentare, obligație care nu este recunoscută drept datorie (a se vedea punctul 10), acesta trebuie să prezinte informațiile solicitate la punctul 86 din IAS 37.

13. Când un contribuabil contabilizează interesele sale în fond în conformitate cu punctul 9, el trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 85 litera (c) din IAS 37.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

14. O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

TRANZIȚIE

15. Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate în conformitate cu dispozițiile din IAS 8.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 6

Datorii care decurg din participarea pe o piață specifică – Deșeuri ale echipamentelor electrice și electronice

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

CONTEXT

1. Punctul 17 din IAS 37 specifică faptul că un eveniment care obligă este un eveniment anterior care generează o obligație curentă pentru care o entitate nu dispune de altă alternativă realistă decât decontarea.

2. Punctul 19 din IAS 37 stipulează că provizioanele sunt recunoscute numai pentru „obligațiile generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității”.

3. Directiva Uniunii Europene privind deșeurile de echipamente electrice și electronice (DEEE), care reglementează colectarea, tratarea, valorificarea și eliminarea nepoluantă a deșeurilor de echipamente, a generat întrebări despre momentul în care trebuie recunoscută o datorie pentru dezafectarea DEEE. Directiva a făcut diferența între deșeuri „noi” și „istorice”, și între deșeurile din gospodăriile particulare și deșeurile din alte surse decât gospodăriilor particulare. Deșeurile noi se referă la produsele vândute după 13 august 2005. În sensul directivei, toate echipamentele de uz casnic vândute înainte de această dată sunt considerate generatoare de deșeuri istorice.

4. Directiva stipulează că întregul cost al gestionării deșeurilor provenite din echipamentele istorice de uz casnic ar trebui să fie suportat de producătorii acelui tip de echipament care se află pe piață într-o perioadă care urmează a fi specificată de legislația națională a fiecărui stat membru (perioada de evaluare). Directiva stipulează că fiecare stat membru va stabili un mecanism prin care producătorii să contribuie în mod proporțional la costuri, „de exemplu, în funcție de cota lor de piață pe tip de echipament”.

5. Mai mulți termeni utilizați în interpretare, cum ar fi „ponderea pe piață” și „perioada de evaluare”, pot fi definiți foarte diferit în legislația națională a fiecărui stat membru. De exemplu, durata perioadei de evaluare poate fi de un an sau de numai o lună. În mod similar, evaluarea ponderii pe piață și formulele pentru calcularea obligației pot fi diferite în legislațiile naționale. Totuși, toate aceste exemple afectează numai evaluarea datoriei, care nu intră sub incidența interpretării.

DOMENIU DE APLICARE

6. Prezenta interpretare furnizează îndrumări legate de recunoașterea în situațiile financiare ale producătorilor, a datoriilor din gestionarea deșeurilor în ceea ce privește vânzările echipamentului casnic istoric, conform Directivei UE legată de DEEE.

▼B

7. Interpretarea nu se adresează nici deşeurilor noi şi nici deşeurilor istorice din alte surse decât gospodăriile particulare. Datoria pentru gestionarea unor astfel de deşeuri este acoperită în mod adecvat în IAS 37. Totuşi, dacă în legislaţia naţională noile deşeuri din gospodăriile particulare sunt tratate în mod similar cu deşeurile istorice din gospodăriile particulare, principiile interpretării se aplică cu referire la ierarhia de la punctele 10-12 din IAS 8. Ierarhia din IAS 8 este, de asemenea, relevantă pentru alte reglementări care impun obligaţii într-un mod similar modelului de atribuire a costului specificat în Directiva UE.

ASPECTE TRATATE

8. IFRIC a fost solicitat să determine, în contextul dezafectării DEEE, care este evenimentul care obligă în conformitate cu punctul 14 litera (a) din IAS 37 pentru recunoaşterea unui provizion pentru costurile gestionării deşeurilor:

— producerea sau vânzarea echipamentelor istorice de uz casnic?

— participarea pe piaţă în timpul perioadei de evaluare?

— apariţia costurilor în derularea activităţilor legate de gestionarea deşeurilor?

CONSENS

9. Participarea pe piaţă în timpul perioadei de evaluare constituie evenimentul care obligă, în conformitate cu punctul 14 litera (a) din IAS 37. Ca urmare, o datorie pentru costurile gestionării deşeurilor pentru echipamentul istoric de uz casnic nu rezultă în timp ce produsele sunt fabricate sau vândute. Deoarece obligaţia pentru echipamentul istoric de uz casnic este legată de participarea pe piaţă în timpul perioadei de evaluare, şi nu de producerea sau vânzarea elementelor care vor fi cedate, nu există nicio obligaţie dacă şi până când există o pondere pe piaţă în timpul perioadei de evaluare. Momentul apariţiei evenimentului care obligă poate fi, de asemenea, independent de o anumită perioadă în care au loc activităţile de gestionare a deşeurilor şi sunt suportate costurile aferente.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

10. O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 decembrie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară datei de 1 decembrie 2005, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

TRANZIŢIE

11. Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 7

Aplicarea metodei retratării conform IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste

REFERINȚE

— IAS 12 *Impozitul pe profit*

— IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*

CONTEXT

1. Prezenta interpretare oferă îndrumări cu privire la modalitatea de aplicare a dispozițiilor din IAS 29 într-o perioadă de raportare în care entitatea identifică ([1]) existența hiperinflației în economia monedei sale funcționale, atunci când respectiva economie nu a fost hiperinflaționistă într-o perioadă anterioară și, prin urmare, entitatea retratează situațiile financiare în conformitate cu IAS 29.

ASPECTE TRATATE

2. Aspectele dezbătute în prezenta interpretare sunt:

   (a) cum ar trebui să fie interpretată dispoziția „... exprimate în raport cu unitatea de măsură existentă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄” de la punctul 8 din IAS 29 atunci când entitatea aplică standardul?

   (b) cum ar trebui să contabilizeze o entitate elementele de deschidere aferente impozitelor amânate în situațiile sale financiare retratate?

CONSENS

3. În perioada de raportare în care o entitate identifică existența hiperinflației în economia monedei sale funcționale, economie care nu a fost hiperinflaționistă în perioada anterioară, entitatea trebuie să aplice dispozițiile din IAS 29 ca și cum economia ar fi fost întotdeauna hiperinflaționistă. Prin urmare, în ceea ce privește elementele nemonetare care sunt evaluate la cost istoric, ►**M5** situația poziției financiare ◄ de deschidere al entității la începutul primei perioade prezentate în situațiile financiare trebuie retratat pentru a reflecta efectul inflației de la data la care activele au fost dobândite și de la data la care datoriile au fost angajate sau asumate până la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄. Pentru elementele nemonetare reportate în ►**M5** situația poziției financiare ◄ de deschidere la valorile actuale la alte date decât cele de achiziție sau cele suportate, retratarea trebuie să reflecte în schimb efectul inflației de la datele la care au fost determinate respectivele valori contabile și până la ►**M5** finalul perioadei de raportare. ◄

4. La ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, elementele de impozit amânat sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu IAS 12. Totuși, valorile impozitului amânat în ►**M5** situația poziției financiare ◄ de deschidere pentru perioada de raportare trebuie determinate după cum urmează:

   (a) entitatea reevaluează elementele de impozit amânat în conformitate cu IAS 12 după ce a retratat valorile contabile nominale ale elementelor sale nemonetare la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ de deschidere a perioadei de raportare prin aplicarea unității de măsură la acea dată;

([1]) Identificarea hiperinflației se bazează pe raționamentul entității privind criteriile de la punctul 3 din IAS 29.

▼B

(b) elementele de impozit amânat reevaluate în conformitate cu litera (a) sunt retratate pentru a ține cont de modificarea unității de evaluare de la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ de deschidere a perioadei de raportare până la ►M5 finalul acelei perioadei de raportare ◄.

Entitatea aplică metoda expusă la literele (a) și (b) atunci când retratează elementele de impozit amânat în ►M5 situația poziției financiare ◄ de deschidere al oricăror perioade comparative prezentate în situațiile financiare retratate pentru perioada de raportare în care entitatea aplică IAS 29.

5. După ce o entitate și-a retratat situațiile financiare, sunt retratate și toate sumele corespondente din situațiile financiare pentru o perioadă ulterioară de raportare, inclusiv elementele de impozit amânat, prin aplicarea modificării unității de măsură pentru acea perioadă ulterioară de raportare doar situațiilor financiare retratate din perioadele de raportare anterioare.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

6. O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 martie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare situațiilor financiare pentru o perioadă anterioară datei de 1 martie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M23

_____

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 9

Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate

REFERINȚE

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*

— IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*

— IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*

CONTEXT

1. IAS 39 punctul 10 descrie instrumentul derivat încorporat drept „o componentă a unui instrument hibrid (combinat) care cuprinde și un contract gazdă nederivat – având ca urmare efect că o parte din fluxurile de trezorerie generate de instrumentul combinat variază într-un mod similar unui instrument derivat de sine stătător”.

2. IAS 39 punctul 11 stipulează ca un instrument derivat încorporat să fie separat de contractul gazdă și să fie contabilizat ca instrument derivat dacă și numai dacă:

   (a) caracteristicile și riscurile economice ale instrumentului derivat încorporat nu sunt strâns legate de caracteristicile și riscurile economice ale contractului gazdă;

   (b) un instrument separat care are aceiași termeni ca și instrumentul derivat încorporat corespunde definiției unui instrument derivat; și

   (c) instrumentul hibrid (combinat) nu este evaluat la valoarea justă cu modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere (adică un instrument derivat care este încorporat într-un activ financiar sau într-o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere nu este separat).

DOMENIU DE APLICARE

3. În conformitate cu punctele 4 și 5 de mai jos, prezenta interpretare se aplică tuturor instrumentelor derivate încorporate care intră sub incidența IAS 39.

4. Prezenta interpretare nu tratează problemele legate de reevaluare care apar la reexaminarea instrumentelor derivate încorporate.

▼M22

5. Prezenta interpretare nu se aplică instrumentelor derivate încorporate din contracte dobândite în cadrul:

   (a) unei combinări de întreprinderi (conform definiției din IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, revizuit în 2008);

   (b) unei combinări de entități sau întreprinderi aflate sub control comun conform descrierii de la punctele B1-B4 din IFRS 3 (revizuit în 2008); sau

   (c) formării unei asocieri în participație, conform definiției din IAS 31 *Interese în asocierile în participație*

   sau posibilei lor reevaluări la data achiziției ([1]).

([1]) IFRS 3 (revizuit în 2008) abordează achiziția contractelor cu instrumente derivate încorporate dintr-o combinare de întreprinderi.

▼B

ASPECTE TRATATE

6. IAS 39 impune unei entități ca atunci când devine pentru prima dată parte la un contract, să evalueze măsura în care oricare instrument derivat încorporat într-un contract trebuie să fie separat de contractul gazdă și contabilizat ca instrument derivat, conform standardului. Prezenta interpretare tratează următoarele aspecte:

(a) impune IAS 39 ca o astfel de evaluare să fie făcută doar atunci când entitatea devine pentru prima dată parte la un contract sau ar trebui ca reevaluarea să fie reanalizată pe toată durata contractului?

(b) ar trebuie ca o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile să facă evaluarea pe baza condițiilor care existau atunci când entitatea a devenit pentru prima dată parte la contract sau pe baza celor care existau atunci când entitatea adoptă IFRS-urile pentru prima dată?

CONSENS

▼M20

7. O entitate trebuie să evalueze dacă este sau nu necesar ca un instrument derivat încorporat să fie separat de contractul gazdă și contabilizat ca instrument derivat atunci când entitatea devine pentru prima dată parte la contract. Reevaluarea ulterioară este interzisă, cu excepția situațiilor în care există (a) fie o modificare a termenilor contractului care să schimbe în mod semnificativ fluxurile de trezorerie pe care contractul le-ar fi necesitat dacă termenii săi nu ar fi fost schimbați, (b) fie o reclasificare a unui activ financiar din categoria de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, cazuri în care este necesară reevaluarea. O entitate stabilește dacă o modificare a fluxurilor de trezorerie este semnificativă analizând măsura în care fluxurile de trezorerie viitoare preconizate asociate instrumentului derivat încorporat, contractului gazdă sau amândurora au suferit modificări și dacă modificarea este semnificativă în raport cu fluxurile de trezorerie preconizate anterior, aferente contractului.

7A. Evaluarea măsurii în care un instrument derivat încorporat trebuie să fie separat de contractul gazdă și contabilizat ca instrument derivat la reclasificarea unui activ financiar în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 7 trebuie să se facă pe baza condițiilor existente la cea mai recentă dintre datele:

(a) data la care entitatea a devenit pentru prima dată parte la contract; și

(b) data la care a avut loc o modificare a termenilor contractului care a schimbat în mod semnificativ fluxurile de trezorerie pe care contractul le-ar fi necesitat dacă termenii săi nu ar fi fost schimbați.

În sensul acestei evaluări punctul 11 litera (c) din IAS 39 nu trebuie să se aplice [mai precis, contractul hibrid (combinat) trebuie tratat ca și cum nu ar fi fost evaluat la valoarea justă cu modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere]. Dacă o entitate nu poate să realizeze această evaluare, contractul hibrid (combinat) trebuie să rămână clasificat în întregime la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼B

8. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS trebuie să evalueze dacă un instrument derivat încorporat trebuie separat de contractul gazdă și contabilizat drept instrument derivat pe baza condițiilor care existau la cea mai târzie dată dintre data la care a devenit pentru prima dată parte la contract și data la care este necesară o reevaluare conform punctului 7.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

9. O entitate aplică prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 iunie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică interpretarea pentru o perioadă anterioară datei de 1 iunie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. Interpretarea trebuie aplicată retroactiv.

▼M20

10. *Instrumente derivate încorporate* (Amendamente la IFRIC 9 și IAS 39) publicat în martie 2009 a modificat punctul 7 și a adăugat punctul 7A. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care se termină la 30 iunie 2009 sau ulterior acestei date.

▼M22

11. Punctul 5 a fost modificat de Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor publicate în aprilie 2009. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificarea pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 3 (revizuit în 2008) pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să aplice modificările pentru acea perioadă anterioară și să prezinte acest fapt.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 10

Raportarea financiară interimară și deprecierea

REFERINȚE

— IAS 34 *Raportarea financiară interimară*

— IAS 36 *Deprecierea activelor*

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*

CONTEXT

1. Unei entități i se cere să evalueze fondul comercial pentru depreciere la ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄, să evalueze investițiile în instrumente de capitaluri proprii și în active financiare contabilizate la cost pentru depreciere la ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄ și, dacă este necesar, să recunoască o pierdere din depreciere la acea dată, în conformitate cu IAS 36 și IAS 39. Totuși, la ►M5 finalul unei perioade ulterioare de raportare ◄, condițiile pot să se fi schimbat atât de mult încât pierderea din depreciere să fi fost redusă sau evitată dacă evaluarea deprecierii s-ar fi făcut numai la acea dată. Prezenta interpretare furnizează îndrumări asupra necesității reluării unor astfel de pierderi din depreciere.

2. Interpretarea tratează interacțiunea dintre dispozițiile din IAS 34 și recunoașterea pierderilor din depreciere pentru fondul comercial din IAS 36 și unele active financiare din IAS 39, precum și efectul acestei interacțiuni asupra situațiilor financiare interimare și anuale ulterioare.

ASPECT TRATAT

3. IAS 34 punctul 28 impune unei entități să aplice aceleași politici contabile în situațiile sale financiare interimare ca cele aplicate în situațiile sale financiare anuale. De asemenea, se stipulează că „frecvența de raportare a entității (anual, semestrial sau trimestrial) nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale. În scopul realizării acestui obiectiv, evaluările efectuate pentru raportarea interimară trebuie să se facă pe baza informațiilor de la începutul exercițiului până la zi”.

4. IAS 36 punctul 124 stipulează că „O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu trebuie reluată într-o perioadă ulterioară”.

5. IAS 39 punctul 69 stipulează că „pierderile din depreciere recunoscute în profit sau pierdere pentru o investiție într-un instrument de capitaluri proprii clasificat drept disponibil în vederea vânzării nu trebuie reluate prin profit sau pierdere”.

6. IAS 39 punctul 66 prevede ca pierderile din depreciere pentru activele financiare contabilizate la cost (cum ar fi o pierdere din depreciere dintr-un instrument de capitaluri proprii necotat care nu este contabilizat la valoarea justă din cauză că valoarea sa justă nu poate fi evaluată în mod fiabil) să nu fie reluate.

▼B

7. Interpretarea abordează următorul aspect:

Trebuie o entitate să reia pierderile din depreciere recunoscute într-o perioadă interimară pentru fondul comercial și investițiile în instrumente de capitaluri proprii și în activele financiare contabilizate la cost, dacă, în cazul în care evaluarea deprecierii s-ar fi efectuat la ►M5 finalul unei perioade ulterioare de raportare ◄, nu s-ar fi recunoscut nicio pierdere sau pierderea recunoscută ar fi fost mai mică?

CONSENS

8. O entitate nu trebuie să reia o pierdere din depreciere recunoscută într-o perioadă interimară anterioară legată de fondul comercial sau de o investiție fie într-un instrument de capitaluri proprii, fie într-un activ financiar contabilizat la cost.

9. O entitate nu trebuie să extindă acest consens prin analogie la alte domenii de potențial conflict între IAS 34 și alte standarde.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

10. O entitate trebuie să aplice interpretarea pentru perioadele anuale care încep la 1 noiembrie 2006 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică interpretarea pentru o perioadă anterioară datei de 1 noiembrie 2006, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice prospectiv interpretarea pentru fondul comercial de la data la care a fost aplicat pentru prima dată IAS 36; ea trebuie să aplice interpretarea pentru investițiile în instrumente de capitaluri proprii sau în active financiare contabilizate la cost prospectiv de la data la care a aplicat pentru prima dată criteriile de evaluare din IAS 39.

▼M23

_____

▼M9

INTERPRETAREA IFRIC 12

Acorduri de concesiune a serviciilor

REFERINȚE

— *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*

— IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*

— IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 11 *Contracte de construcție*

— IAS 16 *Imobilizări corporale*

— IAS 17 *Contracte de leasing*

— IAS 18 *Venituri*

— IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*

— IAS 23 *Costurile îndatorării*

— IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*

— IAS 36 *Deprecierea activelor*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

— IAS 38 *Imobilizări necorporale*

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*

— IFRIC 4 *Determinarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing*

— SIC-29 *Acorduri de concesiune a serviciilor – Prezentări de informații*

CONTEXT

1 În multe țări, infrastructura pentru serviciile publice, cum ar fi drumurile, podurile, tunelurile, închisorile, spitalele, aeroporturile, rețelele de distribuție a apei, rețelele de distribuție a energiei și rețelele de telecomunicații, a fost în mod tradițional construită, exploatată și întreținută de către sectorul public și finanțată prin alocări de la bugetul public.

2 În unele țări, guvernele au introdus acorduri contractuale de servicii pentru a atrage participarea sectorului privat la dezvoltarea, finanțarea, exploatarea și întreținerea unei astfel de infrastructuri. Infrastructura poate exista deja, sau poate fi construită în decursul perioadei în care se desfășoară acordul de servicii. Un acord care intră sub incidența prezentei interpretări implică în mod normal o entitate din sectorul privat (un concesionar) care construiește infrastructura utilizată pentru a oferi serviciul public sau care o îmbunătățește (de exemplu, prin mărirea capacității), și care exploatează și întreține infrastructura respectivă pentru o anumită perioadă de timp. Concesionarul este remunerat pe perioada acordului pentru serviciile sale. Acordul este guvernat de un contract care stabilește standardele de performanță, mecanismele de ajustare a prețurilor și acordurile de arbitrare a disputelor. Un astfel de acord este deseori descris ca fiind un acord de concesiune a serviciilor de tip „construire-exploatare-transfer”, „reabilitare-exploatare-trasfer” sau un acord „public-privat”.

▼**M9**

3 O caracteristică a acordurilor de servicii este faptul că obligația asumată de către concesionar este un serviciu public. Politica publică este ca serviciile aferente infrastructurii să fie furnizate publicului, indiferent de identitatea părții care exploatează serviciile. Acordul de servicii angajează prin contract concesionarul să presteze servicii publicului în numele entității din sectorul public. Alte caracteristici comune sunt:

(a) partea care asigură acordul de servicii (concedentul) este o entitate din sectorul public, inclusiv un organism guvernamental sau o entitate din sectorul privat căreia i-a fost atribuită responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

(b) concesionarul este responsabil cel puțin pentru o parte a administrării infrastructurii și a serviciilor conexe și nu acționează numai în calitate de agent în numele concedentului.

(c) contractul prevede prețurile inițiale care trebuie aplicate de către concesionar și reglementează revizuirea prețurilor pe parcursul acordului de servicii.

(d) concesionarul este obligat să predea infrastructura concedentului într-o anumită stare la sfârșitul perioadei acordului, pentru o plată suplimentară neglijabilă sau fără plată suplimentară, indiferent de partea care l-a finanțat inițial.

DOMENIU DE APLICARE

4 Prezenta interpretare oferă îndrumări cu privire la contabilizarea de către concesionari a acordurilor de concesiune a serviciilor de tip public-privat.

5 Prezenta interpretare se aplică acordurilor de concesiune a serviciilor de tip public-privat dacă:

(a) concedentul controlează sau reglementează tipul de servicii pe care concesionarul trebuie să le presteze în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze și la ce preț; și

(b) concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod - orice interes rezidual semnificativ în infrastructură la sfârșitul termenului acordului.

6 Infrastructura utilizată într-un acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat pe parcursul întregii durate de viață utilă (întreaga durată de viață a activelor) intră sub incidența prezentei interpretări dacă se îndeplinesc condițiile de la punctul 5 litera (a). Punctele AG1–AG8 oferă îndrumări pentru a determina dacă, și în ce măsură, acordurile de concesiune a serviciilor de tip public-privat intră sub incidența prezentei Interpretări.

7 Prezenta interpretare se aplică atât:

(a) infrastructurii pe care concesionarul o construiește sau o dobândește de la o terță parte pentru îndeplinirea acordului de servicii; cât și

(b) infrastructurii existente la care concedentul permite accesul concesionarului pentru îndeplinirea acordului de servicii.

▼M9

8 Prezenta interpretare nu precizează modul de contabilizare a infrastructurii care a fost deținută și recunoscută de către concesionar ca imobilizare corporală înainte de încheierea acordului de servicii. În cazul unei astfel de infrastructuri se aplică cerințele de derecunoaștere ale IFRS-urilor (stabilite în IAS 16).

9 Prezenta interpretare nu specifică contabilizarea de către concedenți.

ASPECTE TRATATE

10 Prezenta interpretare stabilește principiile generale cu privire la recunoașterea și evaluarea obligațiilor și drepturilor aferente din acordurile de concesiune a serviciilor. Cerințele de prezentare a informațiilor cu privire la acordurile de concesiune a serviciilor se află în SIC-29 *Acorduri de concesiune a serviciilor: Prezentări de informații*. Aspectele tratate în prezenta interpretare sunt:

(a) modul de tratare a drepturilor concesionarului asupra infrastructurii;

(b) recunoașterea și evaluarea contraprestației din acord;

(c) serviciile de construcție sau îmbunătățire;

(d) serviciile de exploatare;

(e) costurile îndatorării;

(f) tratamentul contabil ulterior a unui activ financiar și al unei imobilizări necorporale; și

(g) elementele furnizate concesionarului de către concedent.

CONSENS

Tratamentul drepturilor concesionarului asupra infrastructurii

11 Infrastructura care intră sub incidența prezentei interpretări nu trebuie recunoscută ca imobilizare corporală a concesionarului deoarece acordul contractual privind serviciile nu transferă concesionarului drept de a controla utilizarea infrastructurii de servicii publice. Concesionarul poate să exploateze infrastructura pentru a presta serviciul public în numele concedentului în conformitate cu termenii contractuali.

Recunoașterea și evaluarea contraprestației din acord

12 Conform prevederilor din acordurile contractuale care intră sub incidența prezentei interpretări, concesionarul acționează în calitate de furnizor de servicii. Concesionarul construiește sau îmbunătățește infrastructura (servicii de construcție sau îmbunătățire) utilizată pentru a furniza un serviciu public și exploatează și întreține acea infrastructură (servicii de exploatare) pentru o perioadă de timp determinată.

▼M9

13 Concesionarul trebuie să recunoască și să evalueze venitul în conformitate cu IAS 11 și IAS 18 pentru serviciile pe care le prestează. Dacă concesionarul prestează mai multe servicii (adică servicii de construire sau îmbunătățire și servicii de exploatare) în cadrul unui singur contract sau acord, contraprestația primită sau de primit trebuie repartizată în raport cu valoarea justă relativă a serviciilor prestate, atunci când valorile sunt identificabile separat. Natura contraprestației determină tratamentul ei contabil ulterior. Contabilizarea ulterioară a contraprestației primite ca activ financiar și ca imobilizare necorporală este detaliată mai jos la punctele 23-26.

Servicii de construire sau îmbunătățire

14 Concesionarul trebuie să contabilizeze veniturile și costurile aferente serviciilor de construire sau de îmbunătățire în conformitate cu IAS 11.

Contraprestația furnizată de către concedent concesionarului

15 Dacă concesionarul furnizează servicii de construire sau îmbunătățire, atunci contraprestația primită sau de primit de către concesionar trebuie recunoscută la valoarea sa justă. Contraprestația poate conferi dreptul asupra:

(a) unui activ financiar, sau

(b) unei imobilizări necorporale.

16 Concesionarul trebuie să recunoască un activ financiar în măsura în care are dreptul contractual necondiționat de a primi pentru serviciile de construire numerar sau un alt activ financiar de la sau la indicația concedentului; există o posibilitate redusă, dacă nu chiar inexistentă, ca acesta (concedentul) să evite plata deoarece, în mod normal, acordul are putere executorie. Concesionarul are dreptul necondiționat de a primi numerar dacă prin contract concedentul garantează să plătească concesionarului (a) sumele specificate sau determinabile sau b) diferența, dacă există, între sumele primite din partea utilizatorilor serviciului public și sumele specificate sau determinabile, chiar dacă plata este subordonată garantării de către concesionar a faptului că infrastructura îndeplinește cerințele de calitate sau de eficiență menționate.

17 Concesionarul trebuie să recunoască o imobilizare necorporală în măsura în care dobândește dreptul (o licență) de a taxa utilizatorii serviciului public. Dreptul de a taxa utilizatorii serviciului public nu este un drept necondiționat de a primi numerar, deoarece sumele sunt dependente de utilizarea serviciului de către public.

18 Dacă concesionarul este remunerat pentru serviciile de construire parțial printr-un activ financiar și parțial printr-o imobilizare necorporală este necesar să se contabilizeze separat pentru fiecare componentă a contraprestației concesionarului. Contraprestația primită sau care de primit pentru ambele componente trebuie recunoscută inițial la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit.

19 Natura contraprestației acordată de către concedent concesionarului trebuie determinată în raport cu termenii contractuali și, acolo unde există, cu legislația relevantă privind contractele.

▼M9

Servicii de exploatare

20 Concesionarul trebuie să contabilizeze veniturile și costurile aferente serviciilor de exploatare în conformitate cu IAS 18.

Obligații contractuale de readucere a infrastructurii la un nivel determinat de utilizare

21 Concesionarul poate avea obligații contractuale pe care trebuie să le îndeplinească ca pe o condiție a licenței sale (a) de a întreține infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau (b) de a readuce infrastructura la un anumit nivel înainte de a o preda concedentului la sfârșitul acordului de servicii. Aceste obligații contractuale de a întreține sau de a reabilita infrastructura, cu excepția oricărui element de îmbunătățire (a se vedea punctul 14), trebuie recunoscute și evaluate în conformitate cu IAS 37, adică la cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru a deconta obligația curentă la data bilanțului.

Costurile îndatorării suportate de către concesionar

22 În conformitate cu IAS 23, costurile îndatorării care pot fi atribuite acordului trebuie recunoscute drept cheltuială în perioada în care acestea sunt angajate, cu excepția cazului în care concesionarul deține dreptul contractual de a primi o imobilizare necorporală (dreptul de a taxa utilizatorii unui serviciu public). În acest caz, costurile îndatorării care pot fi atribuite unui acord trebuie capitalizate în etapa de elaborare a acordului în conformitate cu respectivul standard.

Activ financiar

23 IAS 32, IAS 39 și IFRS 7 se aplică activului financiar recunoscut conform prevederilor de la punctele 16 și 18.

24 Valoarea datorată de către sau din partea concedentului este contabilizată în conformitate cu IAS 39 drept:

(a) un împrumut sau o creanță;

(b) un activ financiare disponibil în vederea vânzării; sau

(c) dacă a fost desemnat astfel la recunoașterea inițială, un activ financiar la valoarea justă prin profit sau pierdere, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru clasificarea respectivă.

25 Dacă valoarea datorată de către concedent este contabilizată fie ca împrumut sau creanță, fie ca activ financiar disponibil în vederea vânzării, IAS 39 impune ca dobânda calculată prin metoda dobânzii efective să fie recunoscută în profit sau pierdere.

Imobilizare necorporală

26 IAS 38 se aplică imobilizării necorporale recunoscută în conformitate cu punctele 17 și 18. Punctele 45-47 din IAS 38 oferă îndrumări cu privire la evaluarea imobilizărilor necorporale dobândite în schimbul unuia sau mai multor active nemonetare, sau a unei combinații de active monetare și nemonetare.

▼M9

Elementele furnizate de către concedent concesionarului

27 În conformitate cu punctul 11, elementele de infrastructură la care concedentul a dat acces concesionarului în scopul acordului de servicii nu sunt recunoscute ca imobilizări corporale de către concesionar. Concedentul îi poate furniza și alte elemente concesionarului pe care concesionarul le poate păstra sau utiliza după cum dorește. Dacă astfel de active fac parte din contraprestația pe care concedentul trebuie să o plătească pentru servicii, atunci acestea nu sunt subvenții guvernamentale, așa cum sunt definite în IAS 20. Acestea sunt recunoscute ca active ale concesionarului, fiind evaluate la valoarea justă la recunoașterea inițială. Concesionarul trebuie să recunoască o datorie pentru obligațiile neîndeplinite pe care și le-a asumat în schimbul activelor.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

28 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă care începe anterior datei de 1 ianuarie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

TRANZIȚIE

29 Sub rezerva punctului 30, modificările politicilor contabile sunt contabilizate în conformitate cu IAS 8, adică retroactiv.

30 În cazul în care, pentru un anumit acord de servicii, este imposibil pentru un concesionar să aplice prezenta interpretare retroactiv la începutul celei mai recente perioade prezentate, atunci el trebuie:

(a) să recunoască activele financiare și imobilizările necorporale existente la începutul celei mai recente perioade prezentate;

(b) să folosească valorile contabile anterioare ale acelor active financiare și imobilizări necorporale (oricum ar fi fost clasificate anterior) drept valorile lor contabile de la data respectivă; și

(c) să testeze pentru depreciere activele financiare și imobilizările necorporale recunoscute la acea dată, iar dacă acest lucru nu este posibil, atunci valorile trebuie testate pentru depreciere la începutul perioadei curente.

Anexa A

GHID DE APLICARE

Această anexă este parte integrantă din interpretare.

DOMENIU DE APLICARE (punctul 5)

AG1 Punctul 5 din prezenta interpretare precizează faptul că infrastructura intră sub incidența interpretării dacă sunt satisfăcute următoarele condiții:

(a) concedentul controlează sau reglementează tipul de servicii pe care concesionarul trebuie să le presteze cu infrastructura, cui trebuie să le presteze și la ce preț; și

▼M9

(b) concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul la beneficiu sau altfel - orice interes rezidual semnificativ în infrastructură la încheierea perioadei acordului.

AG2 Controlul sau reglementarea menționată la condiția de la litera (a) se poate realiza prin contract sau printr-o altă modalitate (de exemplu printr-un organism de reglementare) și include situațiile în care concedentul achiziționează toată producția, precum și pe acelea în care producția este achiziționată în totalitate sau parțial de către alți utilizatori. În aplicarea acestei condiții, concedentul trebuie luat în considerare împreună cu celelalte părți afiliate. Dacă concedentul este o entitate din sectorul public, atunci sectorul public ca întreg, împreună cu orice organisme de reglementare care acționează în interesul public, trebuie considerate ca fiind afiliate concedentului în sensul prezentei interpretări.

AG3 În sensul condiției de la litera (a), concedentul nu trebuie să dețină controlul deplin asupra prețului: este suficient ca prețul să fie reglementat de către concedent, contract sau organismul de reglementare, de exemplu, printr-un mecanism de restricționare. Totuși, condiția trebuie aplicată la fondul economic al acordului. Caracteristicile minore, cum ar fi o restricție care se aplică doar în împrejurări puțin probabile, nu trebuie luate în calcul. Dimpotrivă, dacă, de exemplu, un contract prevede că concesionarul are libertatea de a stabili prețurile, dar orice profit suplimentar revine concedentului, atunci profitul concesionarului este restricționat iar condiția referitoare la controlul prețului este îndeplinită.

AG4 În sensul condiției de la litera (b), controlul concedentului asupra oricărui interes rezidual semnificativ trebuie deopotrivă să restricționeze capacitatea practică a concesionarului de a vinde sau de a depune drept garanție infrastructura și să dea concedentului dreptul permanent de utilizare pe parcursul perioadei acordului. Interesul rezidual în infrastructură reprezintă valoarea curentă estimată a infrastructurii ca și cum aceasta ar avea deja vechimea și ar fi în starea prevăzute pentru sfârșitul duratei acordului.

AG5 Trebuie făcută distincția între control și conducere. În cazul în care concedentul păstrează atât nivelul de control menționat la punctul 5 litera (a), cât și orice interes rezidual semnificativ în infrastructură, atunci concesionarul nu face decât să administreze infrastructura în numele concedentului - chiar dacă, în multe cazuri, poate avea o mare putere de decizie.

AG6 Condițiile menționate la literele (a) și (b) identifică situația în care infrastructura, inclusiv orice înlocuiri solicitate, (a se vedea punctul 21) este controlată de către concedent pentru întreaga sa durată utilă de viață. Dacă concesionarul este nevoit, de exemplu, să înlocuiască o parte dintr-un element din infrastructură pe parcursul perioadei acordului (de exemplu, stratul superior al unei șosele, sau acoperișul unei clădiri), atunci elementul de infrastructură trebuie considerat ca un întreg. Așadar, condiția de la litera (b) este îndeplinită pentru întreaga infrastructură, inclusiv partea înlocuită, dacă concedentul controlează orice interes rezidual semnificativ în înlocuirea definitivă a acelei părți.

AG7 Uneori, modul de utilizare a infrastructurii este parțial reglementat în modul descris la punctul 5 litera (a) și parțial nereglementat. Totuși, aceste acorduri se prezintă sub mai multe forme:

▼**M9**

(a) orice infrastructură care poate fi separată fizic și exploatată în mod independent și care corespunde definiției unei unități generatoare de numerar, așa cum este ea definită în IAS 36, trebuie analizată separat atunci când este folosită integral în scopuri nereglementate. De exemplu, aceasta se poate aplica unei aripi private a unui spital, atunci când restul spitalului este folosit de către concedent pentru a trata pacienții din sistemul public.

(b) atunci când activitățile auxiliare (cum ar fi magazinul unui spital) nu sunt reglementate, verificarea condițiilor legate de control trebuie să se facă ca și cum acele servicii nu ar fi existat, deoarece în cazurile în care concedentul controlează serviciile în maniera descrisă la punctul 5 existența activităților auxiliare nu diminuează controlul concedentului asupra infrastructurii.

AG8 Concesionarul poate avea dreptul de a utiliza infrastructura care poate fi separată descrisă în punctul AG7 litera (a) sau facilitățile utilizate pentru a presta serviciile auxiliare nereglementate descrise la punctul AG7 litera (b). În ambele cazuri acestea pot fi în fond contracte de leasing între concedent și concesionar; dacă este așa, leasing-ul trebuie contabilizat în conformitate cu IAS 17.

▼M3

INTERPRETAREA IFRIC 13

Programe de fidelizare a clienților

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 18 *Venituri*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

CONTEXT

1 Programele de fidelizare a clienților sunt utilizate de către entități pentru a stimula clienții să cumpere bunurile sau serviciile pe care ele le oferă. Dacă un client cumpără bunuri sau servicii, entitatea îi acordă clientului puncte cadou (adesea denumite „puncte”). Clientul poate folosi punctele cadou pentru a primi recompense, cum ar fi bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus.

2 Programele funcționează în diverse moduri. Clienților li se poate cere să acumuleze un anumit număr minim sau o anumită valoare minimă de puncte cadou înainte de a le putea folosi. Punctele cadou pot corespunde unor achiziții individuale sau unor grupuri de achiziții, sau unei practici de achiziționare constantă derulate de-a lungul unei anumite perioade de timp. Entitatea poate gestiona ea însăși programul de fidelizare a clienților sau poate participa la un program gestionat de o terță parte. Punctele cadou pot include bunuri sau servicii furnizate de entitatea în cauză și/sau dreptul de a pretinde bunuri sau servicii de la o terță parte.

DOMENIU DE APLICARE

3 Prezenta interpretare se aplică punctelor de fidelizare a clienților pe care:

(a) le acordă o entitate clienților săi ca parte a unei tranzacții de vânzare, adică o vânzare de bunuri, prestarea unor servicii sau utilizarea de către un client a activelor entității; și

(b) clienții le pot folosi în viitor pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare.

Interpretarea tratează contabilizarea de către entitatea care acordă puncte cadou clienților săi.

ASPECTE TRATATE

4 Aspectele tratate în cadrul prezentei interpretări sunt următoarele:

(a) dacă trebuie sau nu recunoscută și evaluată obligația entității de a furniza, în viitor, bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus („recompense”) prin:

(i) alocarea unei părți din contravaloarea primită sau de primit din tranzacția de vânzare pentru punctele cadou și amânarea recunoașterii veniturilor (în aplicarea punctului 13 din IAS 18); sau

(ii) prevederea unor costuri estimate viitoare pentru oferirea de recompense (în aplicarea punctului 19 din IAS 18); și

(b) în cazul în care contravaloarea este alocată punctelor cadou:

(i) ce cuantum ar trebui alocat acestora;

▼M3

(ii) în ce moment ar trebui recunoscute veniturile; și

(iii) în cazul în care o terță parte oferă recompensele, modul în care ar trebui evaluate veniturile.

CONSENS

5 O entitate trebuie să aplice punctul 13 din IAS 18 și să contabilizeze punctele cadou ca o componentă identificabilă separat a tranzacției/-tranzacțiilor de vânzare în cadrul căreia/cărora acestea au fost acordate („vânzarea inițială”). Valoarea justă a contravalorii primite sau de primit pentru vânzarea inițială trebuie să fie distribuită între punctele cadou și celelalte componente ale vânzării.

6 Contravaloarea distribuită punctelor cadou trebuie să fie evaluată în raport cu valoarea justă a acestora, adică valoarea la care punctele cadou ar putea fi vândute separat.

7 În cazul în care entitatea oferă ea însăși recompensele, entitatea trebuie să recunoască contravaloarea alocată punctelor cadou ca venituri atunci când punctele cadou sunt folosite și când aceasta își îndeplinește obligația de a oferi recompensele. Valoarea veniturilor recunoscute trebuie să se bazeze pe numărul de puncte cadou care au fost folosite în schimbul unor recompense, în raport cu numărul total preconizat a fi folosit.

8 În cazul în care o terță parte oferă recompensele, entitatea trebuie să estimeze în ce măsură încasează contravaloarea alocată punctelor cadou în nume propriu (adică, în calitate de beneficiar principal al tranzacției) sau în numele unei terțe părți (adică, în calitate de intermediar pentru o terță parte).

(a) În cazul în care entitatea încasează contravaloarea în numele unei terțe părți, entitatea trebuie:

(i) să își evalueze veniturile ca valoare netă reținută în nume propriu, adică diferența dintre contravaloarea alocată punctelor cadou și valoarea de plătit terței părți pentru furnizarea recompenselor; și

(ii) să recunoască această valoare netă ca venit atunci când terța parte devine obligată să furnizeze recompensele și îndreptățită să primească respectiva contravaloare. Aceste evenimente pot avea loc de îndată ce sunt acordate punctele cadou. Alternativ, în cazul în care clientul poate alege să pretindă recompense fie de la entitate, fie de la terța parte, aceste evenimente pot apărea doar atunci când clientul alege să pretindă recompensele de la terța parte.

(b) Dacă entitatea încasează contravaloarea în nume propriu, entitatea trebuie să își evalueze veniturile ca fiind contravaloarea brută alocată punctelor cadou și să recunoască veniturile atunci când își îndeplinește obligațiile aferente recompenselor.

9 Dacă, în orice moment, costurile inevitabile aferente îndeplinirii obligațiilor de furnizare a recompenselor se preconizează a depăși contravaloarea primită și de primit pentru acestea (ceea ce înseamnă contravaloarea alocată punctelor cadou la momentul vânzării inițiale care nu au fost încă recunoscute ca venit, plus orice contravaloare viitoare de primit atunci când clientul folosește punctele cadou), entitatea deține contracte oneroase. Excedentul trebuie să se recunoască drept datorie, în conformitate cu IAS 37. Necesitatea de a recunoaște o astfel de datorie ar putea apărea în cazul în care cresc costurile preconizate de furnizare a recompenselor, de exemplu dacă entitatea își revizuiește estimările cu privire la numărul de puncte cadou care urmează a fi folosite.

▼M3

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

10 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioade anuale cu începere de la 1 iulie 2008. Aplicarea anterioară acestei date este permisă. Dacă o entitate aplică interpretarea pentru o perioadă anterioară datei de 1 iulie 2008, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

11 Modificările politicilor contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

Anexa

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă a interpretării.

Evaluarea valorii juste a punctelor cadou

AG1 Punctul 6 din consens prevede evaluarea contravalorii alocate punctelor cadou în raport cu valoarea justă a acestora, adică valoarea la care punctele cadou ar putea fi vândute separat. Dacă valoarea justă nu este direct observabilă, aceasta trebuie să fie estimată.

AG2 O entitate poate estima valoarea justă a punctelor cadou în raport cu valoarea justă a recompenselor pentru care acestea ar putea fi folosite. Valoarea justă a acestor recompense ar fi redusă pentru a lua în considerare:

(a) valoarea justă a recompenselor care ar fi oferite clienților care nu au câștigat puncte cadou dintr-o vânzare inițială; și

(b) proporția de puncte cadou care se estimează a nu fi folosite de către clienți.

În cazul în care clienții pot alege dintr-o gamă de diferite recompense, valoarea justă a punctelor cadou va reflecta valorile juste ale gamei de recompense disponibile, stabilite în raport cu frecvența cu care se estimează că va fi selectată fiecare recompensă.

AG3 În unele situații, pot fi disponibile alte tehnici de estimare. De exemplu, dacă o terță parte va furniza recompensele, iar entitatea îi plătește terței părți o valoare pentru fiecare dintre punctele cadou pe care le acordă, entitatea ar putea estima valoarea justă a punctelor cadou în raport cu valoarea pe care o plătește terței părți, plus o marjă rezonabilă de profit. Este necesar să se facă uz de raționamentul profesional pentru a selecta și aplica tehnica de estimare care satisface cerințele de la punctul 6 din consens și care este cea mai adecvată în situațiile date.

▼M4

INTERPRETAREA IFRIC 14

IAS 19—Limita unui activ privind beneficiul determinat, cerințele minime de finanțare și interacțiunea lor

REFERINȚE

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*

— IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*

— IAS 19 *Beneficiile angajaților*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

CONTEXT

1 Punctul 58 din IAS 19 limitează evaluarea unui activ privind beneficiul determinat la „valoarea actualizată a beneficiilor economice disponibile sub forma unor rambursări din plan sau a unor reduceri din contribuțiile viitoare la plan”, plus câștigurile și pierderile nerecunoscute. S-a pus problema dacă rambursările sau reducerile din contribuțiile viitoare ar trebui să fie sau nu considerate ca fiind disponibile, în special atunci când există o cerință minimă de finanțare.

2 Cerințele minime de finanțare există în multe țări, având scopul de a crește gradul de certitudine a promisiunii oferirii unui beneficiu post-angajare membrilor unui plan de beneficii pentru angajați. Astfel de cerințe stipulează, în general, o valoare minimă sau un nivel minim al contribuțiilor care trebuie aduse planului într-o anumită perioadă de timp. Prin urmare, o cerință minimă de finanțare poate limita capacitatea entității de a reduce contribuțiile viitoare.

3 Mai mult, limitarea evaluării unui activ privind beneficiul determinat poate face ca cerința minimă de finanțare să fie oneroasă. În mod normal, o cerință care stipulează aducerea unei contribuții la un plan nu ar afecta evaluarea activului sau datoriei privind beneficiul determinat. Motivul este că, odată plătite, contribuțiile, vor deveni active ale planului și, prin urmare, datoria netă suplimentară este nulă. Cu toate acestea, o cerință minimă de finanțare poate genera o datorie în cazul în care contribuțiile necesare nu vor fi disponibile pentru entitate odată ce ele au fost plătite.

▼M27

3A În noiembrie 2009, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate a modificat IFRIC 14 pentru a elimina o consecință neintenționată rezultând din tratamentul plăților anticipate ale contribuțiilor viitoare în anumite situații în care există o cerință minimă de finanțare.

▼M4

DOMENIU DE APLICARE

4 Prezenta interpretare se aplică tuturor beneficiilor determinate post-angajare și altor beneficii determinate pentru angajați, pe termen lung.

5 În sensul prezentei interpretări, cerințele minime de finanțare reprezintă orice cerințe de finanțare a unui plan post-angajare sau a unui alt plan de beneficii determinate, pe termen lung.

▼M4

ASPECTE TRATATE

6 Aspectele tratate în cadrul prezentei interpretări sunt următoarele:

(a) cazurile în care rambursările sau reducerile din contribuțiile viitoare trebuie privite ca fiind disponibile, în conformitate cu punctul 58 din IAS 19;

(b) modul în care o cerință minimă de finanțare poate afecta disponibilitatea reducerilor din contribuțiile viitoare;

(c) cazurile în care o cerință minimă de finanțare poate genera o datorie.

CONSENS

Disponibilitatea unei rambursări sau a unei reduceri din contribuțiile viitoare

7 O entitate trebuie să determine disponibilitatea unei rambursări sau a unei reduceri din contribuțiile viitoare în conformitate cu clauzele și condițiile planului și cu orice cerințe statutare din jurisdicția în care se desfășoară planul.

8 Un beneficiu economic, sub forma unei rambursări sau a unei reduceri din contribuțiile viitoare, este disponibil dacă entitatea poate să îl realizeze într-un anumit moment pe parcursul derulării planului sau atunci când datoriile aferente planului sunt decontate. În special, un astfel de beneficiu economic pot fi disponibil chiar dacă el nu este realizabil imediat la data bilanțului.

9 Beneficiul economic disponibil nu depinde de modul în care entitatea intenționează să folosească excedentul. O entitate trebuie să determine beneficiul economic maxim care este disponibil din rambursări, reduceri din contribuțiile viitoare sau dintr-o combinație a celor două. O entitate nu trebuie să recunoască beneficiile economice generate de o combinație de rambursări și reduceri din contribuțiile viitoare pe baza unor ipoteze care se exclud reciproc.

10 În conformitate cu IAS 1, entitatea trebuie să prezinte informații cu privire la principalele surse de nesiguranță a estimărilor, la sfârșitul perioadei de raportare, care prezintă un risc semnificativ de a cauza o ajustare semnificativă a valorii contabile a ►M5 activului sau datoriei nete recunoscute în situația poziției financiare. ◄. Aceste informații pot include prezentarea oricăror restricții asupra capacității curente de realizare a excedentului sau o prezentare a bazei utilizate pentru a se determina valoarea beneficiului economic disponibil.

Beneficiul economic disponibil sub forma unei rambursări

Dreptul la rambursare

11 O rambursare este disponibilă pentru o entitate doar dacă entitatea are un drept necondiționat la o rambursare:

(a) pe parcursul derulării planului, fără a se pleca de la premisa că datoriile aferente planului trebuie decontate pentru a se obține rambursarea (de exemplu, în unele jurisdicții, entitatea poate avea un drept la o rambursare pe parcursul derulării planului, indiferent dacă datoriile aferente planului sunt sau nu decontate); sau

(b) plecând de la premisa decontării treptate a datoriilor aferente planului, în timp, până când toți membrii au părăsit planul; sau

▼M4

(c) plecând de la premisa decontării complete a datoriilor aferente planului, cu ocazia unui eveniment unic (adică, sub forma lichidării unui plan).

Un drept necondiționat la o rambursare poate exista indiferent de nivelul de finanțare a unui plan, la sfârșitul perioadei de raportare.

12 Dacă dreptul entității la o rambursare a unui excedent depinde de apariția sau lipsa unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte pe care entitatea nu le poate controla în totalitate, entitatea nu are un drept necondiționat și nu trebuie să recunoască un activ.

13 O entitate trebuie să evalueze beneficiul economic disponibil ca o rambursare, ca valoare a excedentului, la sfârșitul perioadei de raportare (ca fiind valoarea justă a activelor aferente planului minus valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat) pe care entitatea are dreptul să îl primească sub forma unei rambursări, minus orice costuri asociate. De exemplu, dacă o rambursare ar face obiectul unei alte impozitări decât cea asupra profitului, o entitate trebuie să evalueze suma rambursării după deducerea impozitului.

14 La evaluarea valorii unei rambursări disponibile atunci când planul este lichidat [punctul 11 litera (c)], o entitate trebuie să includă costurile de decontare a datoriilor aferente planului și de efectuare a rambursării. De exemplu, o entitate trebuie să deducă onorariile profesionale dacă acestea sunt plătite mai degrabă din plan, decât de către entitate, precum și costurile oricăror prime de asigurare care pot fi necesare pentru a asigura datoria la lichidare.

15 Dacă valoarea unei rambursări este determinată ca fiind mai degrabă valoarea totală sau o parte din excedent, decât o sumă fixă, o entitate nu trebuie să facă nicio ajustare a valorii timp a banilor, chiar dacă rambursarea este realizabilă doar la o dată viitoare.

Beneficiul economic disponibil sub forma unei reduceri din contribuție

▼M27

16 Dacă nu există o cerință minimă de finanțare pentru contribuțiile legate de servicii viitoare, beneficiile economice disponibile sub forma unei reduceri a contribuției viitoare reprezintă:

(a) [eliminat]

(b) costul aferent serviciilor viitoare pentru entitate pentru fiecare perioadă de pe parcursul celei mai scurte dintre durata preconizată a planului și durata de viață preconizată a entității. Costul aferent serviciilor viitoare pentru entitate nu conține sumele care vor fi suportate de către angajați.

17 O entitate trebuie să determine costurile aferente serviciilor viitoare utilizând ipoteze care sunt conforme cu cele utilizate pentru a determina obligația privind beneficiul determinat și cu situația care există la sfârșitul perioadei de raportare, după cum se prevede în IAS 19. Prin urmare, o entitate nu trebuie să plece de la premisa existenței vreunei modificări a beneficiilor ce urmează să fie furnizate de un plan în viitor, până când planul nu este modificat, și trebuie să plece de la premisa existenței unei forțe de muncă stabile în viitor, cu excepția cazului în care entitatea se angajează, în mod evident, la sfârșitul perioadei de raportare, să efectueze o reducere a numărului de angajați incluși în plan. În cel din urmă caz, ipoteza cu privire la forța de muncă viitoare trebuie să cuprindă și reducerea.

▼M27

Efectul cerințelor minime de finanțare asupra beneficiului economic disponibil sub forma unei reduceri a contribuțiilor viitoare

18 O entitate trebuie să analizeze orice cerință minimă de finanțare la o anumită dată în termeni de contribuții necesare pentru a acoperi: (a) orice deficit existent pentru un serviciu anterior în baza minimă de finanțare și (b) serviciile viitoare.

▼M4

19 Contribuțiile pentru acoperirea oricărui deficit existent în baza minimă de finanțare aferent unui serviciu deja primit nu afectează viitoarele contribuții aferente serviciilor viitoare. Acestea pot genera o datorie în conformitate cu punctele 23–26.

▼M27

20 Dacă există o cerință minimă de finanțare pentru contribuțiile legate de servicii viitoare, beneficiul economic disponibil sub forma unei reduceri a contribuțiilor viitoare este suma dintre:

(a) orice sumă care reduce contribuțiile viitoare conform cerinței minime de finanțare pentru servicii viitoare deoarece entitatea a efectuat o plată anticipată (adică a plătit suma înainte de a i se cere); și

(b) costul estimat aferent serviciilor viitoare în fiecare perioadă în conformitate cu punctele 16 și 17 minus contribuțiile estimate conform cerinței minime de finanțare care ar fi necesare în perioadele respective pentru servicii viitoare dacă nu ar exista plăți anticipate, conform descrierii de la litera (a).

21 O entitate trebuie să estimeze contribuțiile viitoare conform cerinței minime de finanțare pentru servicii viitoare ținând seama de efectul oricărui surplus existent determinat utilizând baza minimă de finanțare, excluzând însă plata anticipată descrisă la punctul 20 litera (a). O entitate trebuie să utilizeze ipoteze conforme cu baza minimă de finanțare și, pentru factorii nespecificați în respectiva bază, ipoteze conforme cu cele utilizate pentru a determina obligația privind beneficiile determinate și cu situația existentă la sfârșitul perioadei de raportare, așa cum se prevede în IAS 19. Estimarea trebuie să ia în considerare orice modificări preconizate să apară ca urmare a plății de către entitate a contribuțiilor minime la scadență. Cu toate acestea, estimarea nu trebuie să includă efectul modificărilor preconizate ale clauzelor și condițiilor bazei minime de finanțare care nu sunt adoptate în mod concret sau convenite prin contract, la sfârșitul perioadei de raportare.

22 Atunci când o entitate determină suma descrisă la punctul 20 (b), dacă contribuțiile viitoare conform cerinței minime de finanțare pentru servicii viitoare depășesc costul serviciilor conform IAS 19 în oricare dintre perioadele date, respectivul excedent reduce valoarea beneficiilor economice disponibile sub forma unei reduceri a contribuțiilor viitoare. Valoarea descrisă la punctul 20(b) nu poate fi însă niciodată mai mică decât zero.

▼M4

Cazuri în care o cerință minimă de finanțare poate genera o datorie

23 Dacă o entitate are o obligație, conform unei cerințe minime de finanțare, de a plăti anumite contribuții pentru a acoperi un deficit existent în baza minimă de finanțare în legătură cu servicii deja primite, entitatea trebuie să stabilească în ce măsură contribuțiile de plătit vor fi sau nu disponibile sub forma unei rambursări sau a unei reduceri din contribuțiile viitoare după ce acestea sunt plătite în contul planului.

▼M4

24 În măsura în care contribuțiile de plătit nu sunt disponibile după ce sunt plătite în contul planului, entitatea trebuie să recunoască o datorie atunci când apare obligația. Datoria trebuie să reducă activul privind beneficiul determinat sau să crească datoria privind beneficiul determinat, astfel încât nu se preconizează niciun câștig sau nicio pierdere în urma aplicării punctului 58 din IAS 19, atunci când sunt plătite contribuțiile.

25 O entitate trebuie să aplice prevederile punctului 58A din IAS 19 înainte de a determina datoria în conformitate cu punctul 24.

26 Datoria aferentă cerinței minime de finanțare și orice reevaluare ulterioară a acelei datorii trebuie să fie recunoscute imediat, în conformitate cu politica adoptată de entitate pentru recunoașterea efectului limitării de la punctul 58 din IAS 19 cu privire la evaluarea activului privind beneficiul determinat. În special:

(a) o entitate care recunoaște efectul limitării de la punctul 58, în profit sau pierdere, în conformitate cu punctul 61 litera (g) din IAS 19, trebuie să recunoască modificarea imediat, în profit sau pierdere;

(b) o entitate care recunoaște efectul limitării de la punctul 58, în alte componente ale rezultatului global, în conformitate cu punctul 93C din IAS 19, trebuie să recunoască modificarea imediat, în alte componente ale rezultatului global.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

27 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioade anuale cu începere de la 1 ianuarie 2008. Aplicarea anterioară acestei date este permisă.

▼M5

27A IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 26. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M27

27B *Plăți anticipate pentru o cerință minimă de finanțare* a adăugat punctul 3A și a modificat punctele 16-18 și 20-22. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M4

TRANZIȚIE

28 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare de la începutul primei perioade prezentate în primele situații financiare la care se aplică interpretarea. O entitate trebuie să recunoască orice modificare inițială care decurge din aplicarea prezentei interpretări în rezultatul reportat la începutul perioadei respective.

▼M27

29 O entitate trebuie să aplice modificările de la punctele 3A, 16-18 și 20-22 de la începutul primei perioade comparative prezentate în primele situații financiare în care entitatea aplică prezenta interpretare. Dacă o entitate a aplicat această interpretare înainte de a aplica modificările la aceasta, entitatea trebuie să recunoască ajustările rezultate din aplicarea modificărilor în rezultatul reportat la începutul primei perioade comparative prezentate.

▼**M13**

INTERPRETAREA IFRIC 15

Acorduri de construcție a proprietăților imobiliare

REFERINȚE

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007);

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*;

— IAS 11 *Contracte de construcție*;

— IAS 18 *Venituri*;

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*;

— IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*;

— IFRIC 13 *Programe de fidelizare a clienților*.

CONTEXT

1 În industria proprietăților imobiliare, entitățile care întreprind construirea proprietăților imobiliare, direct sau prin subcontractori, pot încheia acorduri cu unul sau mai mulți cumpărători înainte de finalizarea construcției. Aceste acorduri pot avea diferite forme.

2 De exemplu, entitățile care întreprind construirea de proprietăți imobiliare rezidențiale pot începe comercializarea de unități individuale (apartamente sau case) „în afara planului”, adică în timp ce construcția este în curs de desfășurare sau chiar înainte de începerea acesteia. Fiecare cumpărător încheie un acord cu entitatea pentru achiziționarea unei unități specifice când aceasta este gata pentru a fi ocupată. În general, cumpărătorul plătește un avans entității, care este returnabil doar în situația în care entitatea nu predă unitatea finalizată în conformitate cu termenii contractuali. Soldul prețului de cumpărare este în general achitat entității doar la finalizarea lucrării, când cumpărătorul intră în posesia unității.

3 Entitățile care întreprind construirea de proprietăți imobiliare comerciale sau industriale pot încheia un acord cu un singur cumpărător. Cumpărătorului i se poate solicita plata progresivă de la momentul semnării acordului și până la finalizarea contractului. Construcția poate fi realizată pe terenul aflat în proprietatea cumpărătorului sau închiriat de acesta înainte de începerea construcției.

DOMENIU DE APLICARE

4 Prezenta interpretare se aplică în contabilizarea veniturilor și a cheltuielilor aferente de către entitățile care întreprind construirea de proprietăți imobiliare direct sau prin intermediul subcontractorilor.

5 Acordurile care intră sub incidența prezentei interpretări sunt acorduri de construcție a proprietăților imobiliare. În plus față de construirea de proprietăți imobiliare, astfel de acorduri pot include furnizarea de alte bunuri și servicii.

ASPECTE TRATATE

6 Prezenta interpretare abordează două aspecte.

(a) Intră acordul sub incidența IAS 11 și IAS 18?

(b) Când ar trebui recunoscut venitul provenit din construirea de proprietăți imobiliare?

▼**M13**

CONSENS

7 Următoarea discuție presupune că entitatea a analizat în prealabil acordul privind construirea de proprietăți imobiliare și alte acorduri legate de acesta și a ajuns la concluzia că nu va menține nici implicarea continuă în administrare, la nivelul asociat adesea cu drepturile de proprietate, și nici controlul efectiv asupra proprietății construite la un nivel la care să împiedice recunoașterea a unei părți sau a întregii contravalori ca venit. Dacă recunoașterea unei părți a contravalorii ca și venit este interzisă, discuția următoare se aplică numai acelei părți din acord pentru care venitul va fi recunoscut.

8 În cadrul unui singur acord, o entitate își poate asuma contractual furnizarea de bunuri și servicii în plus față de construcția imobiliară (de exemplu, vânzarea unui teren sau asigurarea de servicii de administrare a proprietății). În conformitate cu punctul 13 din IAS 18 un astfel de acord trebuie să fie divizat în componente separate identificabile, inclusiv o componentă pentru construcția proprietăților imobiliare. Valoarea justă a contravalorii primite sau de primit pentru acord trebuie alocată fiecărei componente. Dacă sunt identificate componente separate, entitatea aplică punctele 10-12 din prezenta interpretare componentei aferente construcției proprietăților imobiliare pentru a determina dacă respectiva componenta intră sub incidența IAS 11 sau IAS 18. Astfel, criteriile de segmentare ale IAS 11 se aplică oricărei componente a acordului determinată a fi un contract de construcție.

9 Următoarea discuție se referă la un acord pentru construcția de proprietăți imobiliare, dar se aplică și unei componente privind construcția de proprietăți imobiliare identificată în cadrul unui acord care include alte componente.

Determinarea măsurii în care acordul intră sub incidența IAS 11 și IAS 18

10 Determinarea măsurii în care un acord pentru construirea de proprietăți imobiliare intră sub incidența IAS 11 sau IAS 18 depinde de termenii acordului și de toți factorii și circumstanțele care îl înconjoară. O astfel de determinare presupune raționament cu privire la fiecare acord.

11 IAS 11 este aplicabil atunci când acordul corespunde definiției contractului de construcție prevăzută la punctul 3 din IAS 11: „un contract negociat în mod particular pentru construirea unui activ sau a unui complex de active …”. Un acord privind construirea de proprietăți imobiliare corespunde definiției unui contract de construcție atunci când cumpărătorul este în măsură să precizeze elementele structurale majore ale proiectului de construcție înainte ca aceasta să înceapă și/sau să precizeze schimbările structurale majore pe parcursul construirii (fie că utilizează sau nu această posibilitate). Când se aplică IAS 11, contractul de construcție include, de asemenea, orice contracte sau componente privind prestarea serviciilor care sunt direct legate de construirea proprietății imobiliare în conformitate cu punctual 5 litera (a) din IAS 11 și punctul 4 din IAS 18.

12 În schimb, un acord pentru construirea de proprietăți imobiliare prin care cumpărătorii au capacitate limitată de a influența proiectul proprietății imobiliare, de exemplu să selecteze un proiect dintr-o serie de opțiuni precizate de entitate, sau să aducă doar mici modificări proiectului de bază, este un acord pentru vânzarea de bunuri care intră sub incidența IAS 18.

Contabilizarea venitului provenit din construirea de proprietăți imobiliare

Acordul este un contract de construcție

13 Atunci când acordul intră sub incidența IAS 11 și rezultatul său poate fi estimat în mod fiabil, entitatea trebuie să recunoască venitul în raport cu stadiul de finalizare al contractului în conformitate cu IAS 11.

▼M13

14 Acordul poate să nu corespundă definiției unui contract de construcție și, deci, să intre sub incidența IAS 18. În acest caz, entitatea trebuie să determine dacă respectivul acord este unul de prestare de servicii sau unul de vânzare de bunuri.

Acordul este un acord de prestare de servicii

15 Dacă entității nu i se cere să achiziționeze și să furnizeze materiale de construcție, acordul poate fi doar un acord de prestare de servicii în conformitate cu IAS 18. În acest caz, dacă sunt îndeplinite criteriile de la punctul 20 din IAS 18, IAS 18 stipulează ca venitul să fie recunoscut în raport cu stadiul de finalizare al tranzacției, utilizând metoda procentului de finalizare. Cerințele IAS 11 sunt în general aplicabile pentru recunoașterea venitului și a cheltuielilor asociate unei astfel de tranzacții (IAS 18 punctul 21).

Acordul este un acord de vânzare de bunuri

16 Dacă entitatea trebuie să furnizeze și servicii și materiale de construcții pentru a-și îndeplini obligația contractuală către cumpărător, respectiv predarea proprietății imobiliare, acordul este unul de vânzare de bunuri și se aplică criteriile pentru recunoașterea venitului stabilite la punctul 14 din IAS 18.

17 Entitatea poate transfera cumpărătorului controlul și riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra proiectului în curs, în stadiul în care acesta se află, pe măsură ce construcția avansează. În acest caz, dacă toate criteriile de la punctul 14 din IAS 18 sunt îndeplinite constant pe măsură ce construcția avansează, entitatea trebuie să recunoască venitul prin referință la stadiul de finalizare a proiectului utilizând metoda procentului de finalizare. Dispozițiile IAS 11 sunt în general aplicabile pentru recunoașterea venitului și a cheltuielilor asociate unei astfel de tranzacții.

18 Entitatea poate transfera cumpărătorului controlul și riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra proprietății imobiliare în întregime o singură dată (de exemplu la finalizare, înainte sau după livrare). În acest caz, entitatea va recunoaște venitul doar atunci când sunt îndeplinite toate criteriile de la punctul 14 din IAS 18.

19 În situația în care entitatea trebuie să efectueze lucrări suplimentare la proprietatea imobiliară deja predată cumpărătorului, aceasta trebuie să recunoască o datorie și o cheltuială în conformitate cu punctul 19 din IAS 18. Datoria trebuie evaluată în conformitate cu IAS 37. În situația în care entitatea trebuie să furnizeze bunuri sau servicii suplimentare care sunt identificabile separat de proprietatea imobiliară deja predată cumpărătorului, aceasta trebuie să fi identificat bunurile sau serviciile rămase ca o componentă separată a vânzării în conformitate cu punctul 8 din prezenta interpretare.

Prezentări de informații

20 Când o entitate recunoaște venitul pe măsură ce construcția avansează, utilizând metoda procentului de finalizare pentru acorduri care îndeplinesc toate criteriile de la punctul 14 din IAS 18 (a se vedea punctul 17 al prezentei interpretări), aceasta trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) modul în care determină ce acorduri îndeplinesc constant toate criteriile stipulate la punctul 14 din IAS 18, pe măsură ce construcția avansează;

(b) valoarea venitului rezultat din astfel de acorduri în cursul perioadei; și

(c) metodele utilizate pentru determinarea stadiului de finalizare a acordurilor în curs.

▼**M13**

21 Pentru acordurile descrise la punctul 20 care se află în curs la data raportării, entitatea trebuie să prezinte de asemenea următoarele informații:

(a) valoarea cumulată, la zi, a costurilor suportate și a profiturilor recunoscute (minus pierderile recunoscute); și

(b) valoarea avansurilor primite.

AMENDAMENTE LA ANEXA LA IAS 18

22-23 [Nu se aplică nucleului de standarde numerotate]

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

24 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2009, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

25 Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate retroactiv, în conformitate cu IAS 8.

▼M10

INTERPRETAREA IFRIC 16

Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*

CONTEXT

1 Multe entități raportoare dețin investiții în operațiuni din străinătate (așa cum sunt definite în IAS 21 punctul 8). Astfel de operațiuni din străinătate pot fi filiale, entități asociate, asocieri în participație sau sucursale. IAS 21 impune unei entități să determine moneda funcțională a fiecăreia dintre operațiunile sale din străinătate ca monedă a mediului economic principal al operațiunii respective. În cazul convertirii rezultatelor și poziției financiare a unei operațiuni din străinătate într-o monedă de prezentare, se solicită entității să recunoască diferențele de curs valutar în alte elemente ale rezultatului global până când operațiunea din străinătate este cedată.

2 Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru riscul valutar rezultat dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate se va aplica doar atunci când activele nete ale operațiunii din străinătate sunt incluse în situațiile financiare ([1]). În operațiunea de acoperire a riscurilor valutare rezultate dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate, elementul acoperit poate fi o valoare a activelor nete egală sau mai mică decât valoarea contabilă a activelor nete ale operațiunii din străinătate.

3 IAS 39 prevede desemnarea unui element acoperit eligibil și a instrumentelor de acoperire eligibile împotriva riscului într-o relație contabilă de acoperire împotriva riscurilor. Dacă este desemnată o relație de acoperire împotriva riscurilor, în cazul unei acoperiri împotriva riscurilor a investiții nete, câștigul sau pierderea aferente instrumentului de acoperire care sunt determinate ca fiind o operațiune de acoperire eficace a investiției nete sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și sunt incluse cu diferențele de conversie valutară rezultate în urma conversiei rezultatelor și poziției financiare ale operațiunii din străinătate.

4 O entitate care deține numeroase operațiuni în străinătate poate fi expusă unui număr de riscuri valutare. Prezenta interpretare oferă îndrumări pentru identificarea riscurilor valutare care pot fi calificate drept risc acoperit în acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate.

5 IAS 39 permite ca o entitate să desemneze fie un instrument financiar derivat, fie un instrument financiar nederivat (sau o combinație de instrumente financiare derivate și nederivate) ca instrumente de acoperire împotriva riscului pentru riscul valutar. Prezenta interpretare oferă îndrumări cu privire la condițiile în care pot fi deținute, în interiorul unui grup, instrumentele de acoperire împotriva riscului care reprezintă acoperiri ale unei investiții nete într-o operație din străinătate, pentru a îndeplini condițiile contabilității de acoperire.

([1]) Acest lucru este valabil pentru situațiile financiare consolidate, situațiile financiare în care investițiile sunt contabilizate prin utilizarea metodei punerii în echivalență, situațiile financiare în care interesele asociațiilor în asocierile în participație sunt consolidate în mod proporționat (pot face obiectul unor modificări conform Proiectului de expunere 9 *Angajamente comune* publicate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în septembrie 2007) și situațiile financiare care includ o sucursală.

▼**M10**

6 IAS 21 și IAS 39 impun ca valorile cumulate recunoscute în alte elemente ale rezultatului global, aferente atât diferențelor de conversie valutară care provin din conversia rezultatelor și poziției financiare a operațiunii din străinătate, cât și câștigului sau pierderii aferente instrumentului de acoperire care sunt determinate ca fiind o acoperire eficientă împotriva riscurilor a investiției nete, să fie reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere ca o ajustare din reclasificare atunci când societatea-mamă cedează operațiunea din străinătate. Prezenta interpretare oferă îndrumări privind modul în care o entitate trebuie să determine valorile care trebuie reclasificate din capitalurile proprii în profit sau pierdere, atât pentru instrumentul de acoperire împotriva riscului, cât și pentru elementul acoperit.

DOMENIU DE APLICARE

7 Prezenta interpretare se aplică unei entități care acoperă riscul valutar rezultat din investițiile nete în operațiunile din străinătate și dorește să îndeplinească condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IAS 39. Pentru a facilita înțelegerea, prezenta interpretare se referă la o astfel de entitate drept societate mamă, iar la situațiile financiare în care sunt incluse activele nete ale operațiunilor din străinătate drept situații financiare consolidate. Toate referirile la o societate mamă se aplică în egală măsură unei entități care are o investiție netă într-o operațiune din străinătate care este o asociere în participație, o entitate asociată sau o sucursală.

8 Prezenta interpretare se aplică doar acoperirilor împotriva riscurilor a investițiilor nete în operațiunile din străinătate; nu trebuie aplicată prin analogie altor tipuri de contabilitate de acoperire împotriva riscurilor.

ASPECTE TRATATE

9 Investițiile în operațiunile din străinătate pot fi deținute direct de societatea-mamă sau indirect de filiala sau filialele sale. Aspectele tratate în prezenta interpretare sunt:

(a) *natura riscului acoperit și valoarea elementului acoperit pentru care poate fi desemnată o relație de acoperire împotriva riscului:*

(i) dacă societatea mamă poate desemna ca risc acoperit doar diferențele de conversie valutară rezultate dintr-o diferență între moneda funcțională a societății mamă și operațiunile sale din străinătate sau dacă poate, de asemenea, desemna drept riscul acoperit diferențele de conversie valutară rezultate din diferențele între moneda de prezentare a situațiilor financiare consolidate ale societății mamă și moneda funcțională a operațiunii din străinătate;

(ii) dacă societatea mamă deține indirect operațiunea din străinătate, fie riscul acoperit poate include doar diferențele de conversie valutară rezultate din diferențele în moneda funcțională între operațiunea din străinătate și societatea mamă imediată, fie riscul acoperit poate include, de asemenea, orice diferențe de conversie valutară între moneda funcțională a operațiunii din străinătate și orice societate mamă intermediară sau finală (de exemplu dacă faptul că investiția netă în operațiunea din străinătate este deținută printr o societate mamă intermediară afectează riscul economic pentru societatea mamă finală).

▼M10

(b) *condițiile în care instrumentul de acoperire împotriva riscului poate fi deținut în cadrul unui grup:*

(i) dacă o relație contabilă care îndeplinește condițiile de acoperire împotriva riscurilor poate fi stabilită doar dacă entitatea care acoperă riscul investiției sale nete este parte la instrumentul de acoperire împotriva riscului sau dacă orice entitate din grup, indiferent de moneda sa funcțională, poate deține instrumentul de acoperire împotriva riscului;

(ii) dacă natura instrumentului de acoperire împotriva riscului (derivat sau nederivat) sau metoda de consolidare afectează evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor.

(c) *valorile care trebuie reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere drept ajustări din reclasificare în cazul cedării operațiunii din străinătate:*

(i) în cazul în care o operațiune din străinătate care a fost acoperită împotriva riscurilor este cedată, ce valori din rezerva de conversie valutară a societății mamă aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și operațiunii din străinătate ar trebui reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere în situațiile financiare consolidate ale societății mamă;

(ii) dacă metoda de consolidare afectează determinarea valorilor care trebuie reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere.

CONSENS

Natura riscului acoperit și valoarea elementului acoperit pentru care poate fi desemnată o relație de acoperire împotriva riscului

10 Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor poate fi aplicată numai diferențelor de curs valutar apărute între moneda funcțională a operațiunii din străinătate și moneda funcțională a societății mamă.

11 Într-o operațiune de acoperire a riscurilor valutare rezultate dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate, elementul acoperit poate fi o valoare a activelor nete egală sau mai mică decât valoarea contabilă a activelor nete ale operațiunii din străinătate în situațiile financiare consolidate ale societății mamă. Valoarea contabilă a activelor nete ale unei operațiuni din străinătate care poate fi desemnată ca elementul acoperit în situațiile financiare consolidate ale unei societăți mamă depinde de măsura în care o societate mamă de nivel inferior a operațiunii din străinătate a aplicat contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru toate sau pentru o parte dintre activele nete ale respectivei operațiuni din străinătate și respectiva contabilitate a fost menținută în situațiile financiare consolidate ale societății mamă.

12 Riscul acoperit poate fi desemnat ca expunerea la riscul valutar apărută între moneda funcțională a operațiunii din străinătate și moneda funcțională a oricărei societăți mamă (societatea mamă imediată, intermediară sau finală) a respectivei operațiuni din străinătate. Faptul că investiția netă este deținută printr-o societate mamă intermediară nu afectează natura riscului economic rezultat din expunerea la riscul valutar al societății mamă finale.

▼M10

13 O expunere la riscul valutar rezultată dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate poate îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor o singură dată în situațiile financiare consolidate. Prin urmare, dacă aceleași active nete ale unei operațiuni în străinătate sunt acoperite împotriva riscurilor de mai multe societăți mamă din cadrul grupului (de exemplu atât o societate mamă directă cât și o societate mamă indirectă) pentru același risc, doar o singură relație de acoperire împotriva riscurilor va îndeplini condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate ale societății mame finale. O relație de acoperire împotriva riscurilor desemnată de o societate mamă în situațiile financiare consolidate nu trebuie menținută de o altă societate mamă de nivel superior. Totuși, dacă nu este menținută de societatea mamă de nivel superior, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor aplicată de societatea mamă de nivel inferior trebuie reluată înainte de a fi recunoscută contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor a societății mamă de nivel superior.

Condițiile în care poate fi deținut instrumentul de acoperire împotriva riscurilor

▼M22

14 Un instrument derivat sau nederivat (sau o combinație de instrumente derivate și nederivate) poate fi desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscului în acoperirea unei investiții nete într-o operațiune din străinătate. Instrumentul (instrumentele) de acoperire împotriva riscului poate (pot) fi deținut(e) de orice entitate sau entități din cadrul unui grup, atât timp cât sunt îndeplinite dispozițiile de desemnare, documentare și eficacitate din IAS 39 punctul 88 care se referă la acoperirea investițiilor nete împotriva riscurilor. În special, strategia de acoperire împotriva riscurilor a grupului trebuie documentată în mod clar deoarece există posibilitatea ca grupul să dețină desemnări diferite la niveluri diferite.

▼M10

15 Pentru a evalua eficacitatea, modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscului în raport cu riscul de schimb valutar este calculată prin referire la moneda funcțională a societății mamă în raport cu care este evaluat riscul acoperit al monedei funcționale, în concordanță cu documentația contabilității de acoperire împotriva riscurilor. În funcție de condițiile în care este deținut instrumentul de acoperire împotriva riscului, în absența contabilității de acoperire împotriva riscurilor, modificarea totală a valorii poate fi recunoscută în profit sau pierdere, în alte elemente ale rezultatului global, sau în ambele. Cu toate acestea, evaluarea eficacității nu este afectată de faptul că modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscului este recunoscută în profit sau pierdere sau în alte elemente ale rezultatului global. Ca parte a aplicării contabilității de acoperire împotriva riscurilor, întreaga parte eficace a modificării este inclusă în alte elemente ale rezultatului global. Evaluarea eficacității nu este afectată de faptul că instrumentul de acoperire este un instrument derivat sau nederivat sau de metoda de consolidare.

Cedarea unei operațiuni din străinătate acoperite împotriva riscurilor

16 Când o operațiune din străinătate care a fost acoperită împotriva riscurilor este cedată, valoarea reclasificată în profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare din rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale societății mamă corelate cu instrumentul de acoperire împotriva riscului, este valoarea a cărei identificare este cerută la punctul 102 din IAS 39. Valoarea este câștigul cumulat sau pierderea cumulată aferentă instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care a fost determinat ca fiind un instrument eficace de acoperire împotriva riscurilor.

17 Valoarea reclasificată în profit sau pierdere din rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale unei societăți mamă cu privire la investiția netă în operațiunea respectivă din străinătate, în conformitate cu IAS 21 punctul 48, reprezintă valoarea inclusă în rezerva de conversie valutară a acelei societăți mamă în ceea ce privește operațiunea respectivă din străinătate. În situațiile financiare consolidate ale societății mamă finale, valoarea netă agregată recunoscută în rezerva de conversie valutară cu privire la toate operațiunile

▼M10

din străinătate nu este afectată de metoda de consolidare. Cu toate acestea, dacă societatea mamă finală foloseşte metoda de consolidare directă sau metoda pas cu pas ([1]), acest fapt poate afecta valoarea inclusă în rezerva sa de conversie valutară în ceea ce priveşte o operaţiune din străinătate individuală. Folosirea metodei de consolidare pas cu pas poate rezulta în reclasificarea în profit sau pierdere a unei valori diferite de cea folosită pentru determinarea eficacităţii acoperirii împotriva riscurilor. Această diferenţă poate fi eliminată prin determinarea valorii legate de operaţiunea din străinătate care ar fi apărut dacă ar fi fost folosită metoda directă de consolidare. Efectuarea acestei ajustări nu este impusă de IAS 21. Este însă vorba despre alegerea unei politici contabile care trebuie aplicată în mod consecvent pentru toate investiţiile nete.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

▼M22

18 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 octombrie 2008 sau ulterior acestei date. O entitate trebuie să aplice modificarea punctului 14 făcută de *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009 pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Aplicarea ambelor anterior acestei date este permisă. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară datei de 1 octombrie 2008, sau modificarea punctului 14 înainte de 1 iulie 2009, ea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M10

TRANZIŢIE

19 IAS 8 specifică modul în care o entitate aplică o modificare a politicii contabile, care rezultă din aplicarea iniţială a unei interpretări. O entitate nu este obligată să respecte respectivele cerinţe atunci când aplică pentru prima dată interpretarea. Dacă o entitate a desemnat un instrument de acoperire împotriva riscului ca operaţiune de acoperire a unei investiţii nete însă operaţiunea de acoperire nu îndeplineşte condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezenta interpretare, entitatea trebuie să aplice IAS 39 pentru a întrerupe contabilitatea respectivă de acoperire împotriva riscurilor prospectiv.

Anexă

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din interpretare.

AG1 Prezenta anexă ilustrează aplicarea interpretării folosind structura corporativă ilustrată mai jos. În toate situaţiile, relaţia de acoperire împotriva riscurilor prezentată va fi testată în ceea ce priveşte eficacitatea, în conformitate cu IAS 39, deşi această testare nu este discutată în prezenta anexă. Societatea-mamă, fiind societatea-mamă finală, prezintă situaţiile sale financiare consolidate în moneda

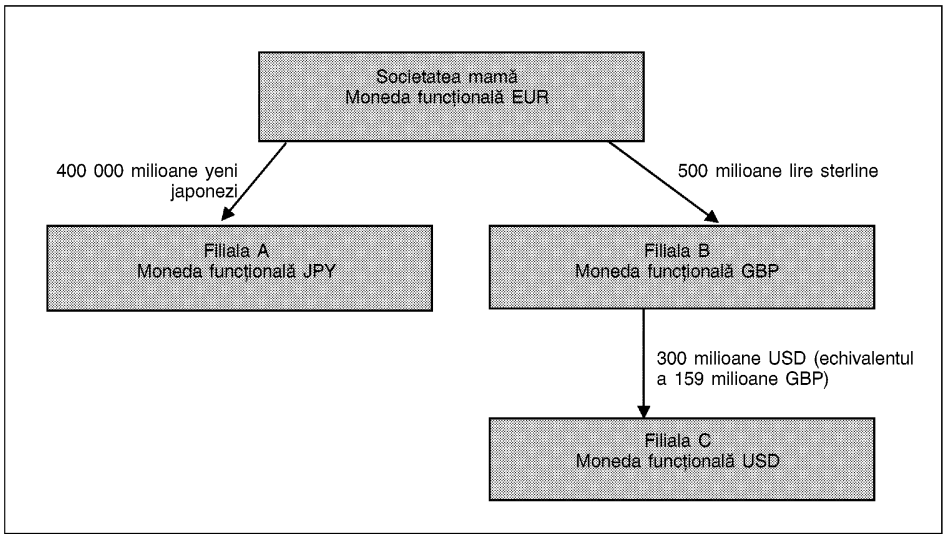
([1]) Metoda directă este metoda de consolidare în care situaţiile financiare ale operaţiunii din străinătate sunt convertite direct în moneda funcţională a societăţii mamă finale. Metoda pas cu pas este metoda de consolidare în care situaţiile financiare ale operaţiunii din străinătate sunt convertite mai întâi în moneda funcţională a oricărei dintre societăţile mamă intermediare şi apoi este convertită în moneda funcţională a societăţii mamă finală (sau moneda de prezentare este diferită).

▼M10

sa funcțională, euro (EUR). Fiecare filială este deținută în totalitate. Investiția netă de 500 de milioane de lire sterline a societății-mamă în Filiala B [moneda funcțională lira sterlină (GBP)] include 159 de milioane de lire sterline, echivalentul sumei de 300 milioane de dolari americani, investiția netă a B în C [moneda funcțională, dolarul american (USD)]. Cu alte cuvinte, activele nete ale Filialei B, altele decât investiția sa în Filiala C, sunt în valoare de 341 de milioane de lire sterline.

Natura riscului acoperit pentru care poate fi desemnată o relație de acoperire împotriva riscului (punctele 10-13)

AG2 Societatea-mamă poate acoperi împotriva riscului investiția sa netă în fiecare dintre Filialele A, B și C pentru riscul de schimb valutar între monedele funcționale respective [yen japonez (JPY), lire sterline și dolari americani] și euro. În plus, societatea-mamă poate acoperi riscul de schimb valutar USD/GBP între monedele funcționale ale Filialei B și Filialei C. În situațiile sale financiare consolidate, Filiala B poate acoperi împotriva riscului investiția sa netă în Filiala C pentru riscul de schimb valutar între monedele lor funcționale, dolari americani și lire sterline. În următoarele exemple, riscul desemnat este riscul de schimb valutar la vedere deoarece instrumentele de acoperire împotriva riscului nu sunt instrumente derivate. Dacă instrumentele de acoperire împotriva riscului sunt contracte forward, societatea mamă poate desemna riscul de schimb valutar asociat contractelor forward.



Valoarea elementului acoperit pentru care poate fi desemnată o relație de acoperire împotriva riscului (punctele 10-13)

AG3 Societatea mamă dorește să acopere riscul de schimb valutar asociat investiției sale nete în Filiala C. Se presupune că Filiala A are un împrumut extern de 300 de milioane de dolari americani. Activele nete ale Filialei A la începutul perioadei de raportare sunt de 400 000 milioane yeni japonezi, incluzând încasările împrumutului extern de 300 de milioane de dolari americani.

▼**M10**

AG4 Elementul acoperit poate fi o valoare a activelor nete egală sau mai mică decât valoarea contabilă a investiției nete a societății-mamă în Filiala C (300 de milioane de dolari americani) în situațiile sale financiare consolidate. În situațiile sale financiare consolidate, societatea-mamă poate desemna împrumutul extern de 300 de milioane de dolari americani în Filiala A ca acoperire a riscului de schimb valutar la vedere EUR/USD asociat cu investiția sa netă în activele nete de 300 de milioane dolari americani ale Filialei C. În acest caz, atât diferența de schimb valutar EUR/USD pentru împrumutul extern de 300 de milioane de dolari americani în Filiala A, cât și diferența de schimb valutar EUR/USD pentru investiția netă de 300 de milioane de dolari americani în Filiala C sunt incluse în rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, după aplicarea contabilității de acoperire împotriva riscului.

AG5 În absența contabilității de acoperire împotriva riscurilor, diferența totală de schimb valutar USD/EUR pentru împrumutul extern de 300 de milioane de dolari americani în Filiala A, va fi recunoscută în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, după cum urmează:

— fluctuația cursului de schimb valutar la vedere USD/JPY, convertit în euro, în profit sau pierdere, și

— fluctuația cursului de schimb valutar la vedere JPY/EUR în alte elemente ale rezultatului global.

În schimbul desemnării de la punctul AG4, în cadrul situațiilor financiare consolidate, societatea-mamă poate desemna împrumutul extern de 300 de milioane de dolari americani pentru Filiala A ca acoperire pentru riscul de schimb valutar la vedere GBP/USD între Filiala C și Filiala B. În acest caz, diferența totală de schimb valutar USD/EUR pentru împrumutul extern de 300 de milioane de dolari americani pentru Filiala A, va fi recunoscută în schimb în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, după cum urmează:

— fluctuația cursului de schimb valutar la vedere GBP/USD în rezerva de conversie valutară legată de Filiala C;

— fluctuația cursului de schimb valutar la vedere GBP/JPY, convertit în euro, în profit sau pierdere, și

— fluctuația cursului de schimb valutar la vedere JPY/EUR în alte elemente ale rezultatului global.

AG6 Societatea-mamă nu poate desemna împrumutul extern de 300 de milioane de dolari americani pentru Filiala A ca acoperire atât a riscului de schimb valutar la vedere EUR/USD, cât și a riscului de schimb valutar la vedere GBP/USD în situațiile sale financiare consolidate. Un singur instrument de acoperire împotriva riscului poate acoperi același risc desemnat, o singură dată. Filiala B nu poate aplica contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situațiile sale financiare consolidate deoarece instrumentul de acoperire împotriva riscului este deținut în afara grupului care cuprinde Filiala B și Filiala C.

▼M10

Condițiile în care poate fi deținut instrumentul de acoperire împotriva riscului în cadrul unui grup (punctele 14 și 15)

AG7 După cum s-a menționat la punctul AG5, modificarea totală a valorii cu privire la riscul de schimb valutar a împrumutului extern de 300 de milioane de dolari americani pentru Filiala A va fi înregistrată atât în profit sau pierdere (risc de schimb valutar la vedere USD/JPY), cât și în alte elemente ale rezultatului global (risc de schimb valutar la vedere EUR/JPY) în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, în absența contabilității de acoperire împotriva riscurilor. Ambele valori sunt incluse pentru a evalua eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor desemnată la punctul AG4, deoarece modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscului și a elementului acoperit sunt calculate prin referire la moneda funcțională euro a societății-mamă față de moneda funcțională dolar american a Filialei C, în conformitate cu documentația de acoperire împotriva riscurilor. Metoda de consolidare (de exemplu metoda directă sau metoda pas cu pas) nu afectează evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor.

Valori reclasificate în profit sau pierdere în cazul cedării unei operațiuni din străinătate (punctele 16 și 17)

AG8 Atunci când Filiala C este cedată, valorile reclasificate în profit sau pierdere în situațiilor financiare consolidate ale societății-mamă din rezerva de conversie valutară (FCTR) sunt:

(a) referitor la împrumutul extern în valoare de 300 de milioane de dolari americani al Filialei A, valoarea care IAS 39 cere să fie identificată, de exemplu modificarea totală a valorii cu privire la riscul de schimb valutar care a fost recunoscut în alte elemente ale rezultatului global ca porțiune eficace a acoperirii; și

(b) referitor la investiția netă în valoare de 300 de milioane de dolari americani a Filialei C, valoarea determinată prin metoda de consolidare a entității. Dacă societatea-mamă folosește metoda directă, rezerva sa de conversie valutară cu privire la Filiala C va fi determinată direct prin cursul de schimb valutar EUR/USD. Dacă societatea-mamă folosește metoda pas cu pas, rezerva sa de conversie valutară cu privire la Filiala C va fi determinată de rezerva de conversie valutară recunoscută de Filiala B care reflectă cursul de schimb valutar GBP/USD, convertită în moneda funcțională a societății-mamă folosind cursul de schimb valutar EUR/GBP. Folosirea de către societatea-mamă în perioadele anterioare a metodei de consolidare pas cu pas nu impune acesteia (dar nici nu îi interzice) să determine valoarea rezervei de conversie valutară, care trebuie reclasificată atunci când cedează Filiala C, ca fiind valoarea pe care ar fi recunoscut-o dacă ar fi folosit întotdeauna metoda directă, în funcție de politica sa contabilă.

Acoperirea mai multor operațiuni din străinătate (punctele 11, 13 și 15)

AG9 Următoarele exemple ilustrează faptul că în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, riscul care poate fi acoperit este întotdeauna riscul dintre moneda sa funcțională (euro) și monedele funcționale ale Filialelor B și C. Indiferent de modul în care sunt desemnate acoperirile împotriva riscului, valorile maxime care pot fi acoperiri eficace împotriva riscurilor care trebuie incluse în rezerva de conversie valutară în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, când ambele operații din străinătate sunt acoperite, sunt de 300 de milioane de dolari americani pentru riscul EUR/USD și 341 de milioane de lire pentru riscul EUR/GBP. Alte modificări ale valorii datorate fluctuațiilor cursurilor de schimb valutar sunt incluse în profitul sau pierderea consolidată a societății mamă. Bineînțeles, există posibilitatea ca societatea mamă să desemneze cele 300 de milioane de dolari americani doar pentru fluctuațiile cursului de schimb valutar la vedere USD/GBP sau cele 500 de milioane de lire sterline pentru fluctuațiile cursului de schimb valutar la vedere GBP/EUR.

▼M10

Societatea-mamă deține instrumentele de acoperire atât pentru USD cât și pentru GBP

AG10 Societatea-mamă poate dori să acopere riscul de schimb valutar legat de investiția sa netă în Filiala B precum și cel legat de Filiala C. Se presupune că societatea-mamă deține instrumentele de acoperire adecvate denominate în dolari americani și lire sterline pe care le poate desemna ca operațiuni de acoperire ale investiției nete în Filiala B și Filiala C. Societatea-mamă care efectuează desemnarea, poate realiza în cadrul situațiilor sale financiare consolidate, dar fără a se limita doar la acestea, următoarele:

(a) instrumentul de acoperire împotriva riscului de 300 de milioane de dolari americani desemnat ca acoperire pentru investiția netă de 300 de milioane de dolari americani în Filiala C, unde riscul este expunerea la cursul de schimb valutar la vedere (EUR/USD) între societatea-mamă și Filiala C și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor de până la 341 de milioane de lire sterline desemnat ca acoperire a investiției nete de 341 de milioane de lire sterline în Filiala B, unde riscul este expunerea la cursul de schimb valutar (EUR/GBP) între societatea-mamă și Filiala B;

(b) instrumentul de acoperire împotriva riscului de 300 de milioane de dolari americani desemnat ca acoperire pentru investiția netă de 300 de milioane de dolari americani în Filiala C, unde riscul este expunerea la cursul de schimb valutar la vedere (GBP/USD) între Filiala B si Filiala C și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor de până la 500 de milioane de lire sterline, desemnat ca acoperire a investiției nete de 500 de milioane de lire sterline în Filiala B, unde riscul este expunerea la cursul de schimb valutar (EUR/GBP) între societatea-mamă și Filiala B.

AG11 Riscul EUR/USD al investiției nete a societății-mamă în Filiala C este un risc diferit față de riscul EUR/GBP al investiției nete a societății-mamă în Filiala B. Cu toate acestea, în situația descrisă la punctul AG10 litera (a), prin desemnarea instrumentului de acoperire USD pe care îl deține, societatea-mamă a acoperit complet împotriva riscurilor riscul EUR/USD al investiției nete în Filiala C. Dacă societatea-mamă desemnează, de asemenea, un instrument în GBP pe care îl deține ca element de acoperire a investiției nete în valoare de 500 de milioane de lire sterline în Filiala B, 159 de milioane de lire sterline din investiția netă, reprezentând echivalentul în GBP a investiției nete în USD în Filiala C, ar fi acoperită de două ori pentru riscul GBP/EUR în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă.

AG12 În situația descrisă la punctul AG10 litera (b), dacă societatea-mamă desemnează ca risc acoperit expunerea la cursul de schimb valutar la vedere (GBP/USD) între Filiala B și Filiala C, doar partea GBP/USD a modificării valorii instrumentului de acoperire în valoare de 300 de milioane de dolari este inclusă în rezerva de conversie valutară a societății-mamă raportată la Filiala C. Suma rămasă în urma schimbului (echivalentă schimbului GBP/EUR de 159 de milioane de lire sterline) este inclusă în profitul sau pierderea consolidate ale societății-mamă, ca și la punctul AG5. Deoarece desemnarea riscului USD/GBP între Filialele B și C nu include riscul GBP/EUR, societatea-mamă poate, de asemenea, să desemneze până la 500 de milioane de lire sterline din investiția sa netă în Filiala B, unde riscul este expunerea la cursul schimbului valutar la vedere (GBP/EUR) între societatea-mamă și Filiala B.

▼M10

Filiala B deține instrumentul de acoperire în USD

AG13 Se presupune că Filiala B deține 300 de milioane de dolari americani din datoria externă, încasările acesteia au fost transferate către societatea-mamă printr-un împrumutul între societăți denominat în lire sterline. Deoarece atât activele, cât și datoriile au crescut cu 159 de milioane de lire sterline, activele nete ale Filialei B rămân neschimbate. Filiala B poate desemna datoria externă ca acoperire a riscului GBP/USD al investiției sale nete în Filiala C în situațiile financiare consolidate. Societatea-mamă poate menține desemnarea de către Filiala B a instrumentului respectiv de acoperire ca acoperire a investiției sale nete în valoare de 300 de milioane de dolari americani în Filiala C pentru riscul GBP/USD (a se vedea punctul 13) și societatea-mamă poate desemna instrumentul de acoperire împotriva riscului GBP pe care îl deține ca element de acoperire a întregii investiții nete de 500 de milioane de lire sterline în Filiala B. Prima acoperire împotriva riscurilor, desemnată de Filiala B, va fi evaluată prin referire la moneda funcțională a Filialei B (lire sterline) și cea de a doua acoperire, desemnată de societatea-mamă, trebuie evaluată prin referire la moneda funcțională a societății-mamă (euro). În acest caz, doar riscul GBP/USD din investiția netă a societății-mamă în Filiala C a fost acoperit în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă prin instrumentul de acoperire împotriva riscului USD, și nu întregul risc EUR/USD. Prin urmare, întregul risc EUR/GBP din investiția netă de 500 de milioane de lire sterline a societății-mamă în Filiala B poate fi acoperit în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă.

AG14 Cu toate acestea, trebuie să se ia în considerare, de asemenea, contabilizarea împrumutului în valoare de 159 de milioane de lire sterline al societății-mamă pentru Filiala B. Dacă împrumutul acordat de societatea-mamă nu este considerat ca fiind parte a investiției sale nete în Filiala B deoarece nu îndeplinește condițiile menționate la punctul 15 din IAS 21, diferența de schimb valutar GBP/EUR rezultată din conversie va fi inclusă în profitul consolidat sau pierderea consolidată ale societății-mamă. Dacă împrumutul în valoarea de 159 de lire sterline acordat Filialei B este considerat parte a investiției nete a societății-mamă, investiția netă va fi în valoare de doar 341 de milioane de lire sterline iar valoarea care poate fi desemnată de către societatea-mamă ca element acoperit pentru riscul GBP/EUR ar fi redusă în consecință de la 500 de milioane de lire sterline la 341 de milioane de lire sterline.

AG15 Dacă societatea-mamă a reluat relația de acoperire împotriva riscurilor desemnată de Filiala B, societatea-mamă poate desemna împrumutul extern în valoare de 300 de dolari americani deținut de Filiala B ca o acoperire a investiției sale nete de 300 de milioane de dolari americani în Filiala C pentru riscul EUR/USD și poate desemna instrumentul de acoperire GBP pe care îl deține ca acoperire a până la 341 de milioane de lire sterline din investiția netă în Filiala B. În acest caz, eficacitatea ambelor acoperiri ar fi calculată în raport cu moneda funcțională a societății-mamă (euro). În consecință, atât modificarea valorii USD/GBP a împrumutului extern deținut de Filiala B, cât și modificarea valorii GBP/EUR a împrumutului acordat de societatea-mamă Filialei B (echivalent în USD/EUR în total) vor fi incluse în rezerva conversiei valutare în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă. Deoarece societatea-mamă a acoperit deja complet riscul EUR/USD din investiția sa netă în Filiala C, aceasta poate acoperi doar până la 341 de milioane de lire sterline riscul EUR/GBP a investiției sale nete în Filiala B.

▼**M17**

INTERPRETAREA IFRIC 17

Distribuiri de active nemonetare către proprietari

TRIMITERI

— IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (revizuit în 2008)

— IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*

— IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)

— IAS 10 *Evenimente ulterioare datei de raportare*

— IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* (modificat în mai 2008)

CONTEXT

1 Uneori, o entitate distribuie drept dividende proprietarilor săi ([1]) care acționează în calitatea lor de proprietari alte active în afara numerarului (active nemonetare). În aceste situații, o entitate poate acorda proprietarilor săi posibilitatea de a alege să primească fie active nemonetare, fie o alternativă monetară. IFRIC a primit cereri de a oferi îndrumări cu privire la modalitatea prin care o entitate trebuie să contabilizeze astfel de distribuiri.

2 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) nu oferă îndrumări cu privire la modalitatea prin care o entitate trebuie să evalueze distribuirile către proprietarii săi (denumite de obicei dividende). IAS 1 prevede ca o entitate să prezinte detalii privind dividendele recunoscute drept distribuiri către proprietari fie într-o declarație cu privire la modificările capitalurilor proprii, fie în notele la situațiile financiare.

DOMENIU DE APLICARE

3 Prezenta interpretare se aplică următoarelor tipuri de distribuiri nereciproce de active de către o entitate proprietarilor care acționează în calitatea lor de proprietari:

(a) distribuiri de active nemonetare (de exemplu, elemente de imobilizări corporale, întreprinderi definite în IFRS 3, participații în capitalurile proprii ale altei entități sau grupuri destinate cedării conform definiției din IFRS 5); și

(b) distribuiri ce oferă proprietarilor posibilitatea de a alege să primească fie active nemonetare, fie o alternativă monetară.

4 Prezenta interpretare se aplică doar distribuirilor în care toți proprietarii acelorași categorii de instrumente de capitaluri proprii sunt tratați în mod egal.

5 Prezenta interpretare nu se aplică distribuirii unui activ nemonetar care este controlat în ultimă instanță de aceeași parte sau părți înainte și după distribuire. Această excludere se aplică situațiilor financiare consolidate și individuale ale unei entități care realizează distribuirea.

([1]) Punctul 7 din IAS 1 definește proprietarii drept deținători de instrumente clasificate drept capitaluri proprii.

▼M17

6 În conformitate cu punctul 5, prezenta interpretare nu se aplică atunci când activul nemonetar este controlat în ultimă instanță de aceleași părți atât înainte, cât și după distribuire. Punctul B2 din IFRS 3 stipulează că „Se consideră că un grup de indivizi controlează o entitate atunci când, ca urmare a unor prevederi contractuale, acești indivizi dețin în mod colectiv autoritatea de a guverna politicile financiare și de exploatare ale entității respective, în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia”. Așadar, pentru ca o distribuire să nu intre sub incidența prezentei interpretări pe baza faptului că aceleași părți controlează activul atât înainte, cât și după distribuire, un grup de acționari individuali care beneficiază de distribuire trebuie să aibă, ca urmare a unor angajamente contractuale, o astfel de putere colectivă absolută asupra entității care efectuează distribuirea.

7 În conformitate cu punctul 5, prezenta interpretare nu se aplică atunci când o entitate distribuie o parte a participațiilor sale în capitalurile proprii ale unei filiale, dar păstrează controlul asupra filialei. Entitatea care realizează distribuirea ce se materializează prin recunoașterea de către entitate a unui interes care nu controlează în filiala sa contabilizează distribuirea în conformitate cu IAS 27 (modificat în 2008).

8 Prezenta interpretare tratează doar contabilizarea de către o entitate care realizează o distribuire de active nemonetare. Nu se referă la contabilizarea de către acționarii care primesc o astfel de distribuire.

ASPECTE TRATATE

9 Când o entitate declară o distribuire și are obligația de a distribui activele respective către proprietari, trebuie să recunoască o datorie pentru dividendul de plătit. Prin urmare, prezenta interpretare tratează următoarele aspecte:

(a) Când trebuie să recunoască o entitate dividendul de plătit?

(b) Cum trebuie să evalueze o entitate dividendul de plătit?

(c) Când decontează o entitate dividendul de plătit, cum ar trebui să contabilizeze diferențele între valoarea contabilă a activelor distribuite și valoarea contabilă a dividendului de plătit?

CONSENS

Când se recunoaște un dividend de plătit

10 Obligația de a plăti un dividend trebuie recunoscută atunci când dividendul este autorizat în mod corespunzător și nu se mai află la discreția entității, și care reprezintă data la care:

(a) declararea dividendului, de exemplu, de către conducerea sau consiliul de administrație, este aprobată de autoritatea competentă, de exemplu, de acționari, dacă jurisdicția cere o astfel de aprobare, sau

(b) dividendul este declarat, de exemplu, de către conducerea sau consiliul de administrație, dacă jurisdicția nu cere aprobarea suplimentară.

Evaluarea unui dividend de plătit

11 O entitate trebuie să evalueze o datorie de distribuire drept dividende către proprietari a activelor nemonetare la valoarea justă a activelor ce urmează a fi distribuite.

▼M17

12 Dacă o entitate oferă proprietarilor posibilitatea de a alege să primească fie active nemonetare, fie o alternativă monetară, entitatea trebuie să estimeze dividendul de plătit luând în considerare atât valoarea justă a fiecărei alternative, cât și probabilitatea ca proprietarii să aleagă una dintre alternative.

13 La sfârșitul fiecărei perioade de raportare și la data decontării, entitatea trebuie să revizuiască și să ajusteze valoarea contabilă a dividendului de plătit, cu toate modificările valorii contabile ale dividendului de plătit recunoscute în capitalurile proprii drept ajustări ale valorii distribuirii.

Contabilizarea diferențelor între valoarea contabilă a activelor distribuite și valoarea contabilă a dividendului de plătit, atunci când o entitate decontează dividendul de plătit

14 Atunci când o entitate decontează dividendul de plătit, trebuie să recunoască în câștig sau pierdere diferența, dacă există, dintre valoarea contabilă a activelor distribuite și valoarea contabilă a dividendului de plătit.

Prezentare și descrieri

15 O entitate trebuie să prezinte diferența descrisă la punctul 14 ca un element-rând separat în câștig sau pierdere.

16 O entitate trebuie să prezinte următoarele informații, dacă este cazul:

(a) valoarea contabilă a dividendului de plătit la începutul și la sfârșitul perioadei; și

(b) creșterea sau descreșterea valorii contabile recunoscute pe parcursul perioadei în conformitate cu punctul 13, ca urmare a unei modificări a valorii juste a activelor ce urmează a fi distribuite.

17 Dacă, după sfârșitul perioadei de raportare, dar înainte de obținerea autorizației de emitere a situațiilor financiare, o entitate declară pentru distribuire un activ nemonetar drept dividend, entitatea trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) natura activului ce urmează să fie distribuit;

(b) valoarea contabilă a activului ce urmează să fie distribuit la sfârșitul perioadei de raportare; și

(c) valoarea justă estimată a activului ce urmează să fie distribuit la sfârșitul perioadei de raportare, dacă diferă de valoarea contabilă a acestuia și informații cu privire la metoda folosită pentru a determina valoarea justă conform dispozițiilor din IFRS 7 punctul 27 literele (a) și (b).

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

18 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare prospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Nu se permite aplicarea retroactivă. Se permite aplicarea anticipată. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru perioadele care încep înainte de 1 iulie 2009, ea trebuie să prezinte acest fapt și să aplice, de asemenea, IFRS 3 (revizuit în 2008), IAS 27 (modificat în mai 2008) și IFRS 5 (modificat de prezenta interpretare).

▼**M18**

INTERPRETAREA IFRIC 18

Transferuri de active de la clienți

REFERINȚE

— *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*

— IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* (revizuit în 2008)

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 16 *Imobilizări corporale*

— IAS 18 *Venituri*

— IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*

— IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*

CONTEXT

1 În domeniul utilităților, o entitate poate primi de la clienții săi elemente de imobilizări corporale care trebuie să fie utilizate pentru a-i conecta pe acești clienți la o rețea și a le oferi acces continuu la furnizarea de mărfuri cum ar fi electricitatea, gazul sau apa. În mod alternativ, o entitate poate primi numerar de la clienți pentru achiziția sau construcția unor astfel de elemente de imobilizări corporale. În mod tipic, clienții trebuie să plătească sume suplimentare pentru cumpărarea de bunuri sau servicii în funcție de utilizarea acestora.

2 Transferurile de active de la clienți pot avea loc și în alte domenii în afară de cel al utilităților. De exemplu, o entitate care își externalizează funcțiile de tehnologie a informațiilor își poate transfera elementele existente de imobilizări corporale către furnizorul extern.

3 În unele cazuri, cel care transferă activul poate să nu fie entitatea care va avea în final acces continuu la furnizarea de bunuri și servicii și care va fi destinatarul acestor bunuri și servicii. Totuși, pentru comoditate, prezenta interpretare denumește client entitatea care transferă activul.

DOMENIU DE APLICARE

4 Prezenta interpretare se aplică în cazul contabilizării transferurilor elementelor de imobilizări corporale de către entități care primesc astfel de transferuri de la clienții lor.

5 Acordurile care intră sub incidența prezentei interpretări sunt acorduri în care o entitate primește de la un client un element de imobilizări corporale pe care entitatea trebuie să le utilizeze apoi fie pentru a conecta clientul la o rețea, fie pentru a-i oferi clientului accesul continuu la furnizarea de bunuri și servicii, fie pentru ambele.

6 Prezenta interpretare se aplică, de asemenea, acordurilor în care o entitate primește numerar de la un client, atunci când acea sumă în numerar trebuie să fie utilizată pentru construirea sau dobândirea unui element de imobilizări corporale fie pentru a conecta clientul la o rețea, fie pentru a-i oferi clientului accesul continuu la furnizarea de bunuri și servicii, fie pentru ambele.

▼**M18**

7 Prezenta interpretare nu se aplică acordurilor în care transferul est fie o subvenție guvernamentală conform definiției din IAS 20, fie o infrastructură utilizată într-un contract de concesionare a serviciilor care intră sub incidența IFRIC 12.

ASPECTE TRATATE

8 Prezenta interpretare abordează următoarele aspecte:

(a) este respectată definiția unui activ?

(b) dacă definiția unui activ este respectată, cum trebuie evaluat elementul de imobilizări corporale la recunoașterea inițială?

(c) dacă elementul de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă la recunoașterea inițială, cum trebuie contabilizat creditul rezultant?

(d) cum trebuie să contabilizeze entitatea un transfer de numerar de la clientul său?

CONSENS

Este respectată definiția unui activ?

9 Atunci când o entitate primește de la un client transferul unui element de imobilizări corporale, ea trebuie să evalueze dacă elementul transferat respectă definiția unui activ stabilită în *Cadrul general*. Punctul 49 litera (a) din *Cadrul general* stipulează că „un activ este o resursă controlată de entitate ca urmare a unor evenimente anterioare și din care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare pentru entitate”. În cele mai multe cazuri, entitatea obține dreptul de proprietate al elementului de imobilizări corporale transferat. Totuși, pentru a determina dacă un activ există, dreptul de proprietate nu este esențial. Prin urmare, dacă clientul continuă să controleze elementul transferat, definiția activului nu va fi respectată, în ciuda transferului de proprietate.

10 O entitate care controlează un activ poate trata în general acel activ după cum dorește. De exemplu, entitatea poate schimba acel activ pentru alte active, îl poate folosi pentru a produce bunuri sau servicii, poate cere un preț pentru utilizarea lui de către alte persoane, îl poate utiliza pentru decontarea datoriilor sau îl poate distribui proprietarilor. Entitatea care primește de la un client un transfer al unui element de imobilizări corporale trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele atunci când evaluează controlul asupra elementului transferat. De exemplu, deși entitatea trebuie să utilizeze elementul transferat de imobilizări corporale pentru a furniza unul sau mai multe servicii clientului, ea poate avea capacitatea de a decide cum să fie exploatat elementul transferat de imobilizări corporale, cum poate fi păstrat acesta și când să fie înlocuit. În acest caz, entitatea va ajunge în mod normal la concluzia că ea controlează elementul de imobilizări corporale transferat.

Cum trebuie evaluat la recunoașterea inițială elementul de imobilizări corporale transferat?

11 Dacă entitatea ajunge la concluzia că definiția unui activ este respectată, ea trebuie să recunoască activul transferat drept un element de imobilizări corporale, în conformitate cu punctul 7 din IAS 16 și să evalueze costul acestuia la recunoașterea inițială drept valoarea sa justă în conformitate cu punctul 24 din acel standard.

▼M18

Cum trebuie contabilizat creditul?

12 Următoarea prezentare presupune că entitatea care primește un element de imobilizări corporale a ajuns la concluzia că elementul transferat trebuie să fie recunoscut și evaluat în conformitate cu punctele 9-11.

13 Punctul 12 din IAS 18 stipulează că „În momentul în care bunurile sunt vândute sau se prestează servicii în schimbul unor bunuri sau servicii care nu sunt similare, schimbul este privit ca fiind o tranzacție ce generează venit.” Conform termenilor acordurilor care intră sub incidența prezentei interpretări, un transfer al unui element de imobilizări corporale va fi un schimb de bunuri sau servicii diferite. Prin urmare, entitatea trebuie să recunoască veniturile în conformitate cu IAS 18.

Identificarea serviciilor identificabile separat

14 O entitate poate accepta să furnizeze unul sau mai multe servicii în schimbul elementului transferat de imobilizări corporale, cum ar fi conectarea clientului la o rețea, oferirea unui acces continuu la furnizarea de bunuri sau servicii sau ambele. În conformitate cu punctul 13 din IAS 18, entitatea trebuie să identifice serviciile identificabile separat incluse în acord.

15 Caracteristicile care indică faptul că a conecta un client la o rețea constituie un serviciu identificabil separat includ:

(a) o conectare la serviciu este furnizată clientului și reprezintă o valoare de sine stătătoare pentru acel client;

(b) valoarea justă a conectării la serviciu poate fi evaluată în mod fiabil.

16 Un argument care indică faptul că oferirea unui acces continuu clientului la furnizarea de bunuri sau servicii este un serviciu identificabil separat este că, în viitor, clientul care face transferul primește accesul continuu, bunurile sau serviciile sau ambele la un preț mai scăzut decât acela pe care l-ar plăti fără transferul elementului de imobilizări corporale.

17 În schimb, un argument care indică faptul că obligația de a oferi clientului accesul continuu la furnizarea de bunuri sau servicii rezultă mai degrabă din termenii licenței de exploatare a entității sau din altă reglementare decât din acordul care se referă la transferul unui element de imobilizări corporale este acela că clienții care fac transferul plătesc același preț cu cei care nu fac transferul pentru accesul continuu sau pentru bunuri sau servicii sau pentru ambele.

Recunoașterea veniturilor

18 Dacă este identificat un serviciu, entitatea trebuie să recunoască veniturile atunci când serviciul este prestat în conformitate cu punctul 20 din IAS 18.

19 Dacă se identifică mai multe servicii identificabile separat, punctul 13 din IAS 18 prevede ca valoarea justă a contraprestației totale primite sau de primit pentru acord să fie alocată fiecărui serviciu, iar criteriile de recunoaștere din IAS 18 se vor aplica ulterior fiecărui serviciu.

20 Dacă un serviciu continuu este identificat ca parte a acordului, perioada în care trebuie să se recunoască veniturile din acel serviciu este în general determinată prin termenii acordului cu clientul. Dacă acordul nu specifică o perioadă, veniturile trebuie recunoscute pe o perioadă care să nu fie mai mare decât durata de viață utilă a activului transferat utilizat pentru furnizarea serviciului continuu.

▼**M18**

Cum trebuie să contabilizeze entitatea un transfer de numerar de la clientul său?

21 Atunci când o entitate primește un transfer de numerar de la un client, ea trebuie să evalueze dacă acordul intră sub incidența prezentei interpretări, în conformitate cu punctul 6. Dacă intră, entitatea trebuie să evalueze dacă elementul construit sau dobândit de imobilizări corporale respectă definiția unui activ în conformitate cu punctele 9 și 10. Dacă definiția unui activ este respectată, entitatea trebuie să recunoască elementul de imobilizări corporale la cost, în conformitate cu IAS 16 și trebuie să recunoască veniturile în conformitate cu punctele 13-20 la valoarea numerarului primit de la client.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

22 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare prospectiv transferurilor de active de la clienți primite la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Aplicarea anterior acestei date este permisă cu condiția ca evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea interpretării transferurilor anterioare să fie obținute în momentul în care au avut loc acele transferuri. O entitate trebuie să menționeze data la care s-a aplicat interpretarea.

▼**M28**

INTERPRETAREA IFRIC 19

Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii

REFERINȚE

— *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*

— IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*

— IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*

— IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*

— IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentare*

— IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare*

CONTEXT

1 Un debitor și un creditor pot renegocia termenii unei datorii financiare, rezultatul fiind că debitorul își stinge parțial sau total datoria către creditor utilizând instrumente de capitaluri proprii. Aceste tranzacții sunt uneori denumite „swap-uri datorii pentru capitaluri proprii”. IFRIC a primit cereri pentru a oferi îndrumări privind contabilitatea unor asemenea tranzacții.

DOMENIU DE APLICARE

2 Prezenta interpretare tratează contabilizarea de către o entitate atunci când termenii datoriei financiare sunt renegociați, rezultatul fiind că entitatea emite instrumente de capitaluri proprii unui creditor al său pentru a stinge parțial sau total datoria financiară. Interpretarea nu tratează contabilizarea de către creditor.

3 O entitate nu trebuie să aplice prezenta interpretare tranzacțiilor în situația în care:

(a) creditorul este și un acționar direct sau indirect și acționează în calitatea sa de acționar direct sau indirect existent;

(b) creditorul și entitatea sunt controlați de același terț sau aceiași terți înainte și după tranzacție, iar fondul tranzacției include o distribuire de acțiuni de către entitate sau o contribuție la capitalurile proprii ale entității;

(c) stingerea datoriei financiare prin emiterea de acțiuni este în concordanță cu termenii inițiali ai datoriei financiare.

ASPECTE TRATATE

4 Prezenta interpretare tratează următoarele aspecte:

(a) Instrumentele de capitaluri proprii ale entității emise pentru a stinge parțial sau total o datorie financiară reprezintă o contravaloare plătită în conformitate cu punctul 41 din IAS 39?

(b) Cum trebuie o entitate să evalueze inițial instrumentele de capitaluri proprii emise pentru a stinge aceste datorii financiare?

(c) Cum trebuie să contabilizeze o entitate diferența dintre valoarea contabilă a datoriei financiare stinse și valoarea evaluată inițial a instrumentelor de capitaluri proprii emise?

▼**M28**

CONSENS

5 Emiterea de instrumente de capitaluri proprii către un creditor pentru a stinge parțial sau total o datorie financiară reprezintă o contravaloare plătită în conformitate cu punctul 41 din IAS 39. O entitate trebuie să elimine o datorie financiară (sau o parte a unei datorii financiare) din situația poziției sale financiare dacă și numai dacă aceasta este stinsă în conformitate cu punctul 39 din IAS 39.

6 Atunci când instrumentele financiare de capitaluri proprii emise către un creditor pentru a stinge total sau parțial o datorie financiară sunt recunoscute inițial, o entitate trebuie să le evalueze la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii emise, cu excepția cazului în care respectiva valoare justă nu poate fi evaluată în mod fiabil.

7 Dacă valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii emise nu poate fi evaluată în mod fiabil, instrumentele de capitaluri proprii trebuie evaluate pentru a reflecta valoarea justă a datoriei financiare stinse. Pentru evaluarea valorii juste a unei datorii financiare stinse care are un element care poate fi caracterizat „la vedere” (de exemplu un depozit la vedere), punctul 49 din IAS 39 nu se aplică.

8 Dacă datoria financiară este stinsă doar parțial, entitatea trebuie să evalueze dacă o parte a contravalorii plătite este legată de o modificare a termenilor datoriei neachitate. Dacă o parte a contravalorii plătite este într-adevăr legată de o modificare a termenilor datoriei rămase, entitatea trebuie să aloce contravaloarea plătită între partea stinsă din datorie și partea neachitată a acesteia. În efectuarea acestei alocări entitatea trebuie să ia în considerare toți factorii și toate circumstanțele relevante aferente tranzacției.

9 Diferența dintre valoarea contabilă a datoriei financiare (sau a părții din datoria financiară) stinse și contravaloarea plătită trebuie recunoscută în profit sau pierdere, în conformitate cu punctul 41 din IAS 39. Instrumentele de capitaluri proprii emise trebuie recunoscute inițial și evaluate la data la care se stinge datoria (sau o parte din aceasta).

10 Când se stinge doar o parte din datoria financiară, contravaloarea trebuie alocată în conformitate cu punctul 8. Contravaloarea alocată datoriei rămase trebuie să facă parte din evaluarea efectuată pentru a stabili dacă termenii datoriei rămase au fost modificați în mod substanțial. Dacă datoria rămasă a fost modificată în mod substanțial, entitatea trebuie să contabilizeze modificarea drept stingerea datoriei inițiale și recunoașterea unei noi datorii, conform prevederilor de la punctul 40 din IAS 39.

11 O entitate trebuie să prezinte un profit sau o pierdere recunoscute în conformitate cu punctele 9 și 10 ca un element-rând separat din profit sau pierdere sau din note.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

12 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă care începe înainte de 1 iulie 2010, ea trebuie să prezinte acest fapt.

13 O entitate trebuie să aplice modificarea unei politici contabile în conformitate cu IAS 8 de la începutul primei perioade comparative prezentate.

▼B

INTERPRETAREA SIC 7

Introducerea monedei euro

REFERINȚE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 10 ►M5 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* ◄ (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

▼M11

— IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* (revizuit în 2008)

▼B

ASPECT TRATAT

1. De la 1 ianuarie 1999, data efectivă a intrării în vigoare a Uniunii Economice și Monetare (UEM), euro va deveni o monedă de sine stătătoare, iar cursurile de schimb dintre euro și monedele naționale participante vor fi fixate în mod irevocabil, adică riscul apariției unor diferențe ulterioare de curs de schimb aferente acestor monede este eliminat începând cu această dată.

2. Aspectul tratat este aplicarea IAS 21 pentru trecerea de la monedele naționale ale statelor membre participante ale Uniunii Europene la euro („trecerea la euro”).

CONSENS

3. Dispozițiile IAS 21 în ceea ce privește conversia tranzacțiilor în valută și a situațiilor financiare ale operațiunilor din străinătate trebuie să fie strict aplicate trecerii la euro. Același raționament se aplică fixării cursurilor de schimb valutar în momentul în care alte țări vor adera la UEM în etape ulterioare.

4. Aceasta înseamnă că, în special:

(a) activele și datoriile monetare în valută rezultând din tranzacții trebuie să continue să fie convertite în moneda funcțională la cursul de închidere. Orice diferențe de schimb rezultate trebuie recunoscute imediat ca venituri sau cheltuieli, cu excepția faptului că o entitate trebuie să continue aplicarea politicilor sale contabile existente câștigurilor și pierderilor din diferențe de curs valutar legate de acoperirea riscului monedei de schimb în cazul unei tranzacții prognozate;

▼M11

(b) diferențele de curs valutar cumulate aferente conversiei situațiilor financiare ale operațiunilor din străinătate, recunoscute la alte elemente ale rezultatului global, trebuie acumulate în capitaluri proprii și trebuie reclasificate de la capitalurile proprii la profit sau pierdere numai la cedarea sau la cedarea parțială a investiției nete în operațiunea din străinătate; și

▼B

(c) diferențele de schimb valutar rezultate din conversia datoriilor exprimate în monedele participante nu trebuie incluse în valoarea contabilă a activelor aferente.

DATA CONSENSULUI

Octombrie 1997

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare la 1 iunie 1998. Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate în conformitate cu dispozițiile IAS 8.

▼M5

IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 4. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼M11

IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate în 2008) a modificat punctul 4 litera (b). O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 27 (modificat în 2008) pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată pentru acea perioadă anterioară.

▼B

INTERPRETAREA SIC 10

Asistența guvernamentală – Fără relații specifice cu activitățile de exploatare

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*

ASPECT TRATAT

1. În anumite țări, asistența guvernamentală acordată entităților poate avea ca scop stimularea sau sprijinirea pe termen lung a activităților din anumite regiuni sau sectoare de activitate. Condițiile de acordare a asistenței guvernamentale pot să nu fie legate în mod explicit de activitățile de exploatare ale entității. Exemple de asistență guvernamentală de acest gen sunt transferurile de resurse de la guvern înspre entitățile care:

   (a) își desfășoară activitatea într-un anumit sector industrial;

   (b) continuă să își desfășoare activitatea în sectoare recent privatizate; sau

   (c) își încep sau își continuă activitatea în regiuni subdezvoltate.

2. Întrebarea este dacă o astfel de asistență guvernamentală este o „subvenție guvernamentală” care intră sub incidența IAS 20 și, prin urmare, dacă ar trebui contabilizată în conformitate cu acest standard.

CONSENS

3. Asistența guvernamentală acordată entităților este în concordanță cu definiția subvențiilor guvernamentale din IAS 20, chiar dacă nu există condiții legate în mod explicit de activitățile de exploatare ale entității, în afară de condiția de a-și desfășura activitatea în anumite regiuni sau în anumite sectoare industriale. Prin urmare, astfel de subvenții nu trebuie creditate direct în ►**M5** participațiile acționarilor ◄.

DATA CONSENSULUI

Ianuarie 1998

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare la 1 august 1998. Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

▼B

INTERPRETAREA SIC 12

Consolidare – Entități cu scop special

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 19 *Beneficiile angajaților*

— IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*

— IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*

— IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*

ASPECT DEZBĂTUT

1. O entitate poate fi constituită pentru a duce la îndeplinire un obiectiv restrâns și foarte bine delimitat (de exemplu în scopul efectuării unui leasing, pentru desfășurarea unor activități de cercetare și dezvoltare sau pentru o titularizare de active financiare). O astfel de entitate cu scop special („SPE” – *Special Purpose Entity*) poate lua forma unei corporații, a unui trust, a unui parteneriat sau a unei entități fără personalitate juridică. SPE-urile sunt de cele mai multe ori create prin angajamente legale care impun limite stricte și uneori permanente asupra puterii decizionale a consiliului de administrație, a administratorului sau a conducerii în ceea ce privește activitățile respectivei SPE. De multe ori, aceste prevederi specifică faptul că politica ce guvernează activitățile curente ale SPE nu poate fi modificată decât de către fondatorul sau sponsorul acesteia (cu alte cuvinte, aceste SPE-uri funcționează așa-zis „pe pilot automat”).

2. Sponsorul (sau entitatea în numele căreia SPE a fost creată) transferă în mod frecvent active către SPE, obține dreptul de a utiliza activele deținute de SPE sau prestează servicii pentru SPE, în timp ce alte părți („furnizorii de capital”) pot furniza fonduri către SPE. O entitate care se angajează în tranzacții cu o SPE (de cele mai multe ori fondatorul sau sponsorul) poate, în esență, să controleze această entitate.

3. Un interes generator de beneficii deținut într-o SPE poate lua forma, de exemplu, a unui instrument de credit, a unui instrument de capitaluri proprii, a unui drept de participare, a unui interes rezidual sau a unui contract de leasing. Unele interese generatoare de beneficii pot pur și simplu furniza deținătorului o rată de rentabilitate fixată sau stabilită, în timp ce altele conferă drepturi sau accesul deținătorului la alte beneficii economice viitoare rezultate în urma activității SPE. În cele mai multe cazuri, fondatorul sau sponsorul (sau entitatea în numele căreia a fost creată SPE) păstrează un interes generator de beneficii important în activitățile SPE, chiar dacă poate deține o mică parte sau nu deține nicio parte din capitalurile proprii ale SPE.

4. IAS 27 prevede consolidarea entităților care sunt controlate de către entitatea raportoare. Cu toate acestea, standardul nu furnizează îndrumări explicite cu privire la consolidarea SPE.

5. Aspectul dezbătut se referă la circumstanțele în care o entitate ar trebui să consolideze o SPE.

6. Prezenta interpretare nu se aplică planurilor de beneficii postangajare sau altor planuri de beneficii pe termen lung pentru angajați, în cazul cărora se aplică IAS 19.

▼B

7. Un transfer de active de la o entitate către o SPE poate fi considerat o vânzare de către entitate. Chiar dacă transferul îndeplinește condițiile unei vânzări, prevederile IAS 27 și prezenta interpretare pot însemna ca entitatea respectivă trebuie să consolideze acea SPE. Prezenta interpretare nu se referă la circumstanțele în care tratamentul corespunzător unei vânzări ar trebui să se aplice entității sau la eliminarea consecințelor unei astfel de vânzări în momentul consolidării.

CONSENS

8. O SPE trebuie să fie consolidată atunci când fondul relației dintre o entitate și SPE respectivă indică faptul că acea SPE este controlată de către entitate.

9. În contextul unei SPE, controlul poate apărea prin predeterminarea activităților sale (funcționarea „pe pilot automat") sau în alt mod. Punctul 13 din IAS 27 indică anumite circumstanțe care au drept rezultat deținerea controlului chiar în cazurile în care o entitate deține jumătate sau mai puțin din drepturile de vot ale altei entități. În mod similar, controlul poate exista chiar în cazurile în care o entitate deține o mică parte sau nu deține nicio parte din capitalurile proprii ale SPE. Aplicarea conceptului de control necesită, în fiecare caz, utilizarea raționamentului profesional, luându-se în considerare toți factorii relevanți.

10. În plus față de situațiile descrise la punctul 13 din IAS 27, următoarele circumstanțe, de exemplu, pot indica o relație în care o entitate controlează o SPE și, în consecință, ar trebui să consolideze această SPE (în apendicele la prezenta interpretare sunt oferite îndrumări suplimentare):

(a) în fond, activitățile SPE sunt desfășurate în numele entității, în funcție de necesitățile specifice activităților sale, astfel încât entitatea să obțină beneficii din activitatea desfășurată de SPE;

(b) în fond, entitatea are puterea decizională care îi permite să obțină majoritatea beneficiilor rezultate din activitățile SPE sau, prin instituirea unui mecanism de „pilot automat", entitatea a delegat aceste puteri decizionale;

(c) în fond, entitatea are dreptul să obțină majoritatea beneficiilor generate de SPE și, prin urmare, poate fi expusă riscurilor aferente activităților desfășurate de SPE; sau

(d) în fond, entitatea păstrează majoritatea riscurilor reziduale sau aferente drepturilor de proprietate corespunzătoare SPE sau activelor acesteia, pentru a obține beneficii din activitățile acesteia.

11. [Eliminat]

DATA CONSENSULUI

Iunie 1998

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioade financiare anuale care încep la 1 iulie 1999 sau ulterior acestei date; se încurajează aplicarea anterior acestei date. Modificările politicilor contabile trebuie să fie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

O entitate trebuie să aplice amendamentul de la punctul 6 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 2 pentru o perioadă anterioară, acest amendament trebuie aplicat pentru acea perioadă anterioară.

▼B

INTERPRETAREA SIC 13

Entități controlate în comun – contribuții nemonetare ale asociaților

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 16 *Imobilizări corporale*

— IAS 18 *Venituri*

— IAS 31 *Interese în asocierile în participație*

ASPECT DEZBĂTUT

1. Punctul 48 din IAS 31 se referă atât la contribuțiile, cât și la vânzările dintre un asociat și asocierea în participație, după cum urmează: „Când un asociat într-o asociere în participație contribuie cu sau vinde active unei asocieri în participație, recunoașterea oricărei proporții dintr-un câștig sau o pierdere din tranzacție trebuie să reflecte fondul tranzacției". În plus, punctul 24 din IAS 31 afirmă că „o entitate controlată în comun este o asociere în participație care presupune înființarea unei corporații, a unui parteneriat sau a altei entități în care fiecare asociat are un interes". Nu există nicio îndrumare explicită în ceea ce privește recunoașterea câștigurilor sau a pierderilor rezultate din contribuțiile de active nemonetare la entitățile controlate în comun („ECC").

2. Contribuțiile la o ECC sunt reprezentate de transferurile de active de către asociați în schimbul unui interes în capitalurile proprii ale respectivei ECC. Contribuțiile pot fi efectuate simultan de către asociați, fie în momentul înființării ECC, fie ulterior. Contravaloarea încasată de asociat (asociați) în schimbul activelor cu care s-a contribuit la ECC poate include, de asemenea, numerar sau o altă formă de contraprestație care nu depinde de viitoarele fluxuri de trezorerie ale ECC („contraprestație suplimentară").

3. Aspectele dezbătute sunt:

   (a) situațiile în care cota adecvată din câștigurile sau pierderile rezultate dintr-o contribuție cu un activ nemonetar la o ECC în schimbul unui interes în capitalul propriu al ECC trebuie recunoscută în situația veniturilor de către asociatul într-o asociere în participație;

   (b) modul în care trebuie contabilizată contraprestația suplimentară de către asociat; și

   (c) modul în care orice câștig sau pierdere nerealizat(ă) trebuie prezentat(ă) în situațiile financiare consolidate ale asociatului într-o asociere în participație.

4. Prezenta interpretare se referă la contabilitatea asociatului într-o asociere în participație pentru contribuțiile nemonetare la o ECC în schimbul unui interes în capitalurile proprii ale ECC, care este contabilizat utilizând fie metoda punerii în echivalență, fie metoda consolidării proporționale.

CONSENS

5. La aplicarea punctului 48 din IAS 31 în cazul contribuțiilor nemonetare la o ECC în schimbul unei participații la capitalurile proprii ale ECC, un asociat într-o asociere în participație trebuie să recunoască în profitul sau pierderea perioadei cota de câștig sau de pierdere atribuibilă participațiilor la capitalurile proprii ale celorlalți asociați, cu excepția cazurilor în care:

▼B

(a) principalele riscuri și beneficii aferente dreptului de proprietate asupra activului (activelor) nemonetar(e) cu care s-a contribuit nu au fost transferate către ECC; sau

(b) câștigul sau pierderea aferent(ă) contribuției nemonetare nu poate fi evaluat(ă) în mod fiabil; sau

(c) tranzacția de aport nu are fond comercial, așa cum este descris acest termen în IAS 16.

Dacă se aplică excepțiile de la literele (a), (b) sau (c), câștigul sau pierderea este considerat(ă) nerealizat(ă) și, prin urmare, nu este recunoscut(ă) în profit sau pierdere decât dacă se aplică și punctul 6.

6. Dacă, pe lângă primirea unei participații la capitalurile proprii ale ECC, un asociat într-o asociere în participație primește active monetare sau nemonetare, o cotă adecvată din câștigul sau pierderea aferent(ă) tranzacției trebuie recunoscută de asociat în profit sau pierdere.

7. Câștigurile sau pierderile nerealizate aferente activelor nemonetare aduse drept contribuție la ECC trebuie eliminate prin compensare cu activele de bază, utilizându-se metoda consolidării proporționale, sau prin compensare cu investiția, pe baza metodei de punere în echivalență. Asemenea câștiguri sau pierderi nerealizate nu trebuie prezentate în ►**M5** situația poziției financiare consolidată a ◄ asociatului drept câștiguri sau pierderi amânate.

8-13. [Nu se aplică nucleului interpretării]

DATA CONSENSULUI

Iunie 1998

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioadele financiare anuale care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date; se încurajează aplicarea anterior acestei date. Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

14. Amendamentele cu privire la contabilizarea tranzacțiilor de aport nemonetar specificate la punctul 5 trebuie aplicate prospectiv tranzacțiilor viitoare.

15. O entitate trebuie să aplice amendamentele la prezenta interpretare făcute în IAS 16 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică standardul respectiv pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să aplice și aceste amendamente pentru acea perioadă anterioară.

▼B

INTERPRETAREA SIC 15

Contracte de leasing operațional – Stimulente

REFERINȚE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 17 *Contracte de leasing* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

ASPECT DEZBĂTUT

1. La negocierea sau renegocierea unui contract de leasing operațional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul. Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans în numerar către locatar sau rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing și costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). Alternativ, se poate conveni ca în perioadele inițiale ale duratei contractului de leasing locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc.

2. Aspectul dezbătut se referă la modul în care trebuie recunoscute stimulentele acordate într-un contract de leasing operațional atât în situațiile financiare ale locatarului, cât și în cele ale locatorului.

CONSENS

3. Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute ca fiind parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentului, de forma sau de momentul în care se face plata.

4. Locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentelor drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, doar dacă nu există o altă bază sistematică reprezentativă pentru modul în care se reduce în timp beneficiul activului în regim de leasing.

5. Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentelor ca pe o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, doar dacă nu există o altă bază sistematică reprezentativă pentru tiparul temporal aferent beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în regim de leasing.

6. Costurile suportate de locatar, inclusiv costurile aferente unui contract de leasing anterior (de exemplu, costuri cauzate de rezilierea contractului, costuri de reamplasare sau costuri aferente modernizării activului în regim de leasing), trebuie contabilizate de locatar în conformitate cu prevederile standardelor aplicabile acestor costuri, inclusiv costurilor efectiv rambursate printr-un acord privind acordarea de stimulente.

DATA CONSENSULUI

Iunie 1998

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare pentru contractele de leasing care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date.

▼B

INTERPRETAREA SIC 21

Impozitul pe profit – Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 12 *Impozitul pe profit*

— IAS 16 *Imobilizări corporale* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 40 *Investiții imobiliare* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

ASPECT TRATAT

1. În conformitate cu punctul 51 din IAS 12, evaluarea datoriilor și a creanțelor privind impozitul amânat trebuie să reflecte consecințele fiscale care ar decurge din modul în care entitatea preconizează, la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, că va recupera sau deconta valoarea contabilă a acelor active și datorii care generează diferențe temporare.

2. La punctul 20 din IAS 12 se menționează faptul că reevaluarea unui activ nu afectează întotdeauna profitul impozabil (pierderile fiscale) în perioada în care se face reevaluarea și că baza fiscală a activului poate să nu fie ajustată ca urmare a reevaluării. Dacă recuperarea ulterioară a valorii contabile va fi impozabilă, orice diferență dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferență temporară și generează o datorie sau o creanță privind impozitul amânat.

3. Aspectul tratat este reprezentat de modul în care se interpretează termenul „recuperare” în legătură cu un activ care nu este amortizat (activ neamortizabil) și care este reevaluat în conformitate cu punctul 31 din IAS 16.

4. Prezenta interpretare se aplică, de asemenea, investițiilor imobiliare care sunt înregistrate la valori reevaluate în conformitate cu punctul 33 din IAS 40, dar care ar fi considerate active neamortizabile dacă ar fi tratate în conformitate cu IAS 16.

CONSENS

5. Datoria sau creanța privind impozitul amânat generat(ă) de reevaluarea unui activ neamortizabil în conformitate cu punctul 31 din IAS 16 va fi evaluat(ă) pe baza consecințelor fiscale generate de recuperarea valorii contabile a activului prin vânzarea lui, indiferent de baza utilizată la evaluarea valorii contabile a acelui activ. În consecință, dacă reglementările fiscale specifică o rată de impozitare aplicabilă valorii impozabile rezultate din vânzarea activului care diferă de rata de impozitare aplicabilă valorii impozabile rezultate din utilizarea activului, la evaluarea datoriei sau creanței privind impozitul amânat legate de un activ neamortizabil se aplică prima rată de impozitare menționată.

DATA CONSENSULUI

August 1999

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările politicilor contabile trebuie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

▼B

INTERPRETAREA SIC 25

Impozitul pe profit – Modificări ale statutului fiscal al unei entități sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi

REFERINȚE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 12 *Impozitul pe profit*

ASPECT TRATAT

1. O modificare a statutului fiscal al unei entități sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi poate avea consecințe asupra entității prin creșterea sau scăderea datoriilor ori activelor sale fiscale. Aceasta se poate întâmpla, de exemplu, în momentul cotării publice a instrumentelor de capitaluri proprii ale unei entități sau în momentul restructurării capitalurilor proprii ale unei entități. Se poate întâmpla, de asemenea, odată cu mutarea unui acționar majoritar într-o altă țară. Drept consecință a unui astfel de eveniment, o entitate poate fi impozitată diferit; poate, de exemplu, câștiga sau pierde stimulente fiscale sau poate plăti o rată de impozit diferită în viitor.

2. O modificare a statutului fiscal al unei entități sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi poate avea un efect imediat asupra datoriilor sau activelor fiscale curente ale entității. Modificarea poate, de asemenea, duce la creșterea sau scăderea datoriilor și creanțelor privind impozitul amânat recunoscute de entitate, în funcție de efectul pe care modificarea statutului fiscal îl are asupra consecințelor fiscale care vor apărea din recuperarea sau decontarea valorii contabile a activelor și datoriilor entității.

3. Aspectul tratat se referă la modul în care o entitate ar trebui să contabilizeze consecințele fiscale ale unei modificări a statutului său fiscal sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi.

CONSENS

▼M5

4 O modificare a statutului fiscal al unei entități sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi nu generează creșteri sau reduceri ale valorilor recunoscute în afara profitului sau pierderii. Consecințele modificării statutului fiscal asupra impozitului curent și a celui amânat trebuie să fie incluse în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția cazului în care consecințele respective se referă la tranzacții și evenimente care au drept rezultat, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, o creditare sau o debitare directă a valorii recunoscute a capitalurilor proprii sau a valorilor recunoscute în alte elemente ale rezultatului global. Acele consecințe fiscale aferente modificărilor valorii recunoscute a capitalurilor proprii, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită (care nu sunt incluse în profit sau pierdere), trebuie să fie debitate sau creditate direct în capitalurile proprii. Acele consecințe fiscale aferente valorilor recunoscute în alte elemente ale rezultatului global trebuie să fie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global.

▼B

DATA CONSENSULUI

August 1999

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările politicilor contabile trebuie să fie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

▼M5

IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 4. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

▼B

INTERPRETAREA SIC 27

Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 11 *Contracte de construcție*

— IAS 17 *Contracte de leasing* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 18 *Venituri*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IFRS 4 *Contracte de asigurare*

ASPECT TRATAT

1. O entitate poate încheia o tranzacție sau o serie de tranzacții structurate (un acord) cu una sau mai multe părți care nu sunt afiliate (un investitor) care implică forma legală a unui contract de leasing. De exemplu, o entitate poate să dea active în leasing unui investitor și să încheie cu același investitor pentru aceleași active un contract de leaseback sau, ca alternativă, poate vinde legal activele, după care să încheie un contract de leaseback pentru aceleași active. Forma, termenii și condițiile fiecărui acord pot varia considerabil. În exemplul referitor la leasing și leaseback, se poate ca acordul să fie conceput pentru ca investitorul să obțină un avantaj fiscal, care să fie împărțit cu entitatea sub forma unui comision, și nu pentru a acorda dreptul de utilizare a unui activ.

2. Atunci când un acord cu un investitor implică forma legală a unui contract de leasing, aspectele tratate sunt:

   (a) modul în care se determină dacă o serie de tranzacții sunt legate între ele și ar trebui să fie contabilizate ca fiind o singură tranzacție;

   (b) dacă acordul corespunde definiției unui contract de leasing conform IAS 17; și, dacă nu,

      (i) dacă un cont separat de investiții și obligații pentru plățile de leasing care ar putea exista reprezintă active și datorii ale entității [de exemplu, a se vedea exemplul descris la punctul A2 litera (a) din apendicele A];

      (ii) modul în care entitatea ar trebui să contabilizeze alte obligații rezultate din acord; și

      (iii) modul în care entitatea ar trebui să contabilizeze un comision pe care l-ar putea primi de la un investitor.

CONSENS

3. O serie de tranzacții care implică forma legală a unui contract de leasing este legată și trebuie să fie contabilizată ca fiind o singură tranzacție atunci când efectul economic total nu poate fi înțeles fără a se face referire la seria de tranzacții ca întreg. De exemplu, acesta este cazul atunci când seriile de tranzacții sunt strâns corelate, sunt negociate ca o singură tranzacție și au loc în același timp sau în succesiune continuă. (apendicele A cuprinde exemple privind aplicarea prezentei interpretări.)

▼B

4. Contabilitatea trebuie să reflecte fondul economic al acordului. Toate aspectele și implicațiile unui acord trebuie să fie evaluate pentru a se determina fondul economic, punându-se accentul pe acele aspecte și implicații care au un efect economic.

5. IAS 17 se aplică atunci când fondul economic al unui acord include transferarea dreptului de a utiliza un activ pentru o perioadă de timp convenită. Indicatorii care demonstrează individual că un acord ar putea, în fond, să nu implice un contract de leasing conform IAS 17 includ (apendicele B cuprinde exemple privind aplicarea prezentei interpretări):

(a) o entitate preia toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra activului de bază și se bucură, în mare măsură, de aceleași drepturi asupra utilizării acestuia ca înainte de încheierea acordului;

(b) motivul principal pentru care s-a încheiat acordul este atingerea unui anumit rezultat fiscal și nu transferarea dreptului de utilizare a unui activ; și

(c) este inclusă o opțiune cu termeni care fac exercitarea acesteia aproape sigură (de exemplu, o opțiune de vânzare care este exercitabilă la un preț suficient de mare în comparație cu valoarea justă preconizată atunci când opțiunea devine exercitabilă).

6. Definițiile și îndrumările de la punctele 49-64 din *Cadrul general* trebuie să fie aplicate pentru a se determina dacă, în fond, un cont separat de investiții și obligațiile pentru plățile de leasing reprezintă active și datorii ale entității. Indicatorii care demonstrează în mod colectiv faptul că, în fond, un cont separat de investiții și obligațiile pentru plățile de leasing nu corespund definițiilor unui activ și unei datorii și nu trebuie să fie recunoscute de entitate includ:

(a) entitatea nu are posibilitatea de a controla contul de investiții în încercarea de a-și atinge propriile obiective și nu este obligată să efectueze plățile de leasing. Aceasta se întâmplă atunci când, de exemplu, o plată în avans este înregistrată într-un cont separat de investiții pentru a proteja investitorul și poate fi folosită doar pentru a plăti investitorul, investitorul este de acord ca obligațiile de plată care decurg din contractul de leasing să fie plătite din fondurile din contul de investiții, iar entitatea nu are posibilitatea să rețină plățile către investitor din contul de investiții;

(b) entitatea se expune doar unui risc limitat și puțin probabil de rambursare a valorii totale a oricărui comision primit de la un investitor și eventual de a plăti o sumă suplimentară sau, atunci când un comision nu a fost primit, doar unui risc puțin probabil de a plăti o valoare pentru alte obligații (de exemplu o garanție). Există doar un risc puțin probabil de plată atunci când, de exemplu, termenii acordului prevăd ca o sumă plătită în avans să fie investită în active fără risc care se preconizează că vor genera fluxuri de trezorerie suficiente pentru a satisface obligațiile de plată pentru leasing; și

(c) singurele fluxuri de trezorerie preconizate, în afară de fluxurile de trezorerie inițiale de la începutul acordului, sunt plățile de leasing care sunt realizate doar din fonduri retrase din contul separat de investiții deschis odată cu fluxurile inițiale de trezorerie.

7. Alte obligații ale unui acord, inclusiv orice garanții oferite și obligații suportate în cazul unei rezilieri anticipate a acordului, trebuie să fie contabilizate conform IAS 37, IAS 39 sau IFRS 4, în funcție de termenii acordului.

▼B

8. Faptelor și circumstanțelor fiecărui acord trebuie să li se aplice criteriile de la punctul 20 din IAS 18 pentru a se determina când să se recunoască un comision drept venit pe care entitatea s-ar putea să-l primească. Trebuie luați în considerare factori precum faptul dacă există sau nu o implicare continuă sub forma unor obligații semnificative referitoare la performanța viitoare necesare pentru câștigarea comisionului, dacă mai există sau nu riscuri reportate, termenii tuturor acordurilor de garanție și riscul rambursării comisionului. Indicatorii care demonstrează individual că este nepotrivită recunoașterea întregului comision ca venit la primire, dacă este primit la începutul acordului, includ:

(a) obligațiile de a îndeplini sau nu anumite activități importante sunt condiții pentru câștigarea comisionului primit și, în consecință, executarea unui acord legal irevocabil nu este cel mai semnificativ criteriu impus de acord;

(b) există limitări impuse de utilizarea activului de bază care au ca efect practic restricționarea și modificarea semnificativă a capacității entității de utilizare a activului (de exemplu consumarea, vânzarea sau punerea acestuia ca garanție);

(c) posibilitatea rambursării oricărei valori din comision și chiar posibilitatea plății unei sume suplimentare nu sunt puțin probabile. Acest lucru se întâmplă când, de exemplu,

(i) activul de bază nu este un activ specializat necesar entității pentru a-și continua activitatea și de aceea există posibilitatea ca entitatea să plătească o sumă pentru a rezilia anticipat contractul; sau

(ii) termenii acordului prevăd ca entitatea să investească o valoare plătită în avans în active care au un grad de risc mai mare decât nesemnificativ (de exemplu riscul valutar, de rată a dobânzii sau riscul de credit), acest lucru fiind de competența exclusivă sau parțială a entității. În acest caz, riscul ca valoarea investiției să fie insuficientă pentru a satisface obligațiile plăților de leasing nu este îndepărtat și, prin urmare, există posibilitatea ca entității să i se impună să plătească o anumită sumă.

9. Comisionul trebuie prezentat în situația veniturilor pe baza fondului său economic și a naturii sale.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

10. Toate aspectele unui acord care nu implică, în fond, un contract de leasing conform IAS 17 trebuie luate în considerare la determinarea informațiilor adecvate care trebuie prezentate, necesare pentru a înțelege acordul și tratamentul contabil adoptat. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații în fiecare perioadă în care există un acord:

(a) o descriere a acordului care să includă:

(i) activul de bază și orice restricții de utilizare a acestuia;

(ii) durata de viață utilă și alte condiții semnificative ale acordului;

(iii) tranzacțiile care sunt legate între ele, inclusiv toate opțiunile; și

(b) tratamentul contabil aplicat oricărui comision primit, valoarea recunoscută ca venit în perioada respectivă și elementul-rând din situația veniturilor în care este inclusă.

▼B

11. Prezentările prevăzute la punctul 10 al prezentei interpretări trebuie furnizate individual pentru fiecare acord în parte sau cumulat pentru fiecare clasă de acorduri. O clasă reprezintă o grupare de acorduri cu active de bază de natură similară (de exemplu centrale electrice).

DATA CONSENSULUI

Februarie 2000

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările politicilor contabile trebuie să fie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

▼B

INTERPRETAREA SIC 29

▼M9

Acorduri de concesiune a serviciilor: prezentări de informații

▼B

REFERINȚE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 16 *Imobilizări corporale* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 17 *Contracte de leasing* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

— IAS 38 *Imobilizări necorporale* (astfel cum a fost revizuit în 2004)

ASPECT TRATAT

1. O entitate (concesionarul) poate încheia un acord cu o altă entitate (concedentul) pentru prestarea de servicii care oferă publicului acces la facilități economice și sociale majore. Concedentul poate fi o entitate publică sau privată, inclusiv un organism guvernamental. Printre exemplele de acorduri de concesiune a serviciilor se numără tratarea și furnizarea apei, autostrăzi, parcări, tuneluri, poduri, aeroporturi și rețele de telecomunicații. Exemplele de acorduri care nu sunt acorduri de concesiune a serviciilor cuprind externalizarea de către o entitate a activităților de exploatare a serviciilor sale interne (de exemplu cantina angajaților, întreținerea clădirilor și funcțiile contabile sau de tehnologie a informației).

2. Un acord de concesiune a serviciilor implică, în general, cedarea de către concedent în favoarea concesionarului, pe perioada concesiunii:

   (a) a dreptului de a furniza servicii care oferă publicului acces la facilități economice și sociale majore; și

   (b) în anumite cazuri, a dreptului de a utiliza anumite imobilizări corporale și necorporale sau active financiare,

   în schimbul cărora, concesionarul:

   (c) se angajează să presteze serviciile conform anumitor termeni și condiții pe parcursul perioadei de concesiune; și

   (d) atunci când este cazul, se angajează să returneze la sfârșitul perioadei de concesiune drepturile primite la începutul acestei perioade și/sau pe parcursul perioadei de concesiune.

3. Trăsătura comună a tuturor acordurilor de concesiune a serviciilor este primirea de către concesionar atât a unui drept, cât și a unei obligații de a presta servicii publice.

4. Aspectul tratat se referă la tipul de informații care ar trebui prezentate în notele la situațiile financiare ale unui concesionar și ale unui concedent.

▼B

5. Anumite aspecte și prezentări de informații privind unele acorduri de concesiune a serviciilor sunt deja acoperite de Standardele Internaționale de Raportare Financiară existente (de exemplu, IAS 16 se aplică achizițiilor de elemente de imobilizări corporale, IAS 17 se aplică în cazul contractelor de leasing pentru active și IAS 38 se aplică achizițiilor de imobilizări necorporale). Cu toate acestea, un acord de concesiune a serviciilor poate presupune contracte cu titlu executoriu care nu sunt acoperite de Standardele Internaționale de Raportare Financiară, în afara cazului în care contractele sunt oneroase, caz în care se aplică IAS 37. Prin urmare, prezenta interpretare se aplică în cazul prezentărilor suplimentare de informații privind acordurile de concesiune a serviciilor.

CONSENS

6. La determinarea prezentărilor adecvate de informații în notele la situațiile financiare trebuie luate în considerare toate aspectele unui acord de concesiune a serviciilor. Un concesionar și un concedent trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare perioadă:

(a) o descriere a acordului;

(b) termenii importanți ai acordului care pot afecta valoarea, plasarea în timp și certitudinea fluxurilor viitoare de trezorerie (de exemplu perioada de concesiune, datele la care se face revizuirea prețurilor și baza pe care este determinată revizuirea de preț sau renegocierea);

(c) natura și amploarea (de exemplu cantitatea, plasarea în timp sau valoarea, după caz) a:

(i) drepturilor de utilizare a unor active specificate;

(ii) obligațiilor de a presta servicii sau drepturilor de a primi anumite servicii;

(iii) obligațiilor de a achiziționa sau construi elemente de imobilizări corporale;

(iv) obligațiilor de a livra sau drepturilor de a primi anumite active specificate la sfârșitul perioadei de concesiune;

(v) opțiunilor de reînnoire și reziliere; și

(vi) altor drepturi și obligații (de exemplu, reparații generale majore); și

(d) modificări ale acordului care apar pe parcursul perioadei; ►M9 și ◄

▼M9

(e) modul în care a fost clasificat acordul de servicii.

6A. Un concesionar trebuie să prezinte valoarea veniturilor și a profitului sau a pierderilor recunoscute în cursul perioadei, aferente schimbului de serviciile de construcție contra unui activ financiar sau a unei imobilizări necorporale.

▼B

7. Prezentările prevăzute conform punctului 6 din prezenta interpretare trebuie furnizate individual pentru fiecare acord de concesiune a serviciilor sau cumulat pentru fiecare clasă de acorduri de concesiune a serviciilor. O clasă reprezintă o grupare de acorduri de concesiune a serviciilor care implică servicii de natură similară (de exemplu colectarea taxelor, servicii de telecomunicații și de tratare a apei).

▼B

DATA CONSENSULUI

Mai 2001

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001.

▼B

INTERPRETAREA SIC 31

Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 18 *Venituri*

ASPECT TRATAT

1. O entitate (vânzătorul) poate încheia o tranzacție barter pentru a furniza servicii de publicitate în schimbul primirii unor servicii de publicitate de la clientul său (clientul). Reclamele pot fi afișate pe internet sau în zone de afișaj, pot fi transmise la televiziune sau la radio, publicate în reviste sau ziare, sau prezentate în alt mediu.

2. În anumite cazuri, nu există niciun fel de schimb de numerar sau altă contraprestație între entități. În alte cazuri, sunt schimbate, de asemenea, sume egale sau aproximativ egale de numerar sau altă contraprestație.

3. Un vânzător care furnizează servicii de publicitate în cursul activităților sale curente recunoaște, în conformitate cu IAS 18, veniturile dintr-o tranzacție barter care presupune servicii de publicitate atunci când, printre alte criterii, serviciile tranzacționate sunt diferite (punctul 12 din IAS 18) și valoarea venitului poate fi evaluată în mod fiabil [punctul 20 litera (a) din IAS 18]. Prezenta interpretare se aplică numai în cazul unui schimb de servicii de publicitate diferite. Un schimb de servicii de publicitate similare nu este o tranzacție care generează venit în conformitate cu IAS 18.

4. Aspectul tratat se referă la tipul de circumstanțe în care un vânzător evaluează în mod fiabil veniturile la valoarea justă a serviciilor de publicitate primite sau prestate ►**M5** într-o tranzacție ◄ barter.

CONSENS

5. Veniturile provenite dintr-o tranzacție barter care presupune activități de publicitate nu pot fi evaluate în mod fiabil la valoarea justă a serviciilor de publicitate primite. Cu toate acestea, un vânzător poate evalua în mod fiabil veniturile la valoarea justă a serviciilor de publicitate pe care le prestează ►**M5** într-o tranzacție ◄ barter numai în raport cu tranzacțiile non-barter care:

   (a) presupun servicii de publicitate similare cu cele din tranzacția barter;

   (b) se produc frecvent;

   (c) reprezintă un număr predominant de tranzacții și o valoare predominantă în comparație cu totalitatea tranzacțiilor care implică furnizarea de servicii de publicitate similare cu cele care fac obiectul tranzacției barter;

   (d) presupun plata în numerar și/sau altă formă de contraprestație (de exemplu valori mobiliare tranzacționabile, active nemonetare și alte servicii) care au o valoare justă ce se poate evalua fiabil; și

   (e) nu implică același partener ca tranzacția barter.

DATA CONSENSULUI

Mai 2001

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările politicilor contabile trebuie să fie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

▼B

INTERPRETAREA SIC 32

Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de site-uri web

REFERINȚE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 2 *Stocuri* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 11 *Contracte de construcție*

— IAS 16 *Imobilizări corporale* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 17 *Contracte de leasing* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 36 *Deprecierea activelor* (astfel cum a fost revizuit în 2004)

— IAS 38 *Imobilizări necorporale* (astfel cum a fost revizuit în 2004)

— IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*

ASPECT TRATAT

1. O entitate poate angaja cheltuieli interne cu dezvoltarea și exploatarea propriului site web pentru acces intern sau extern. Un site web proiectat pentru accesul extern poate fi utilizat în diverse scopuri, cum ar fi promovarea și publicitatea propriilor produse și servicii ale entității, furnizarea de servicii electronice, vânzarea de produse și servicii. Un site web proiectat pentru acces intern poate fi utilizat pentru a stoca informații privind politicile companiei și detalii despre clienți, precum și pentru căutarea de informații relevante.

2. Fazele dezvoltării unui site web pot fi descrise după cum urmează:

   (a) planificarea – include realizarea unor studii de fezabilitate, definirea obiectivelor și a specificațiilor, evaluarea alternativelor și selectarea preferințelor;

   (b) dezvoltarea aplicațiilor și a infrastructurii – include obținerea unui nume de domeniu, cumpărarea și dezvoltarea componentelor hardware și a softurilor de operare, instalarea aplicațiilor dezvoltate și teste de rezistență;

   (c) proiectarea grafică – include proiectarea modului de prezentare a paginilor web;

   (d) dezvoltarea conținutului – include crearea, cumpărarea, pregătirea și încărcarea informațiilor pe site-ul web, fie în format text, fie în format grafic, înainte de finalizarea dezvoltării site-ului web. Aceste informații pot fi stocate fie în baze de date separate care sunt integrate în (sau accesate din) site-ul web, fie codate direct în paginile web.

3. Odată ce dezvoltarea unui site web a fost finalizată, începe faza de exploatare. În cursul acestei faze, o entitate întreține și dezvoltă aplicațiile, infrastructura, grafica și conținutul site-ului web.

4. În ceea ce privește contabilizarea cheltuielilor interne cu dezvoltarea și exploatarea site-ului web propriu al entității pentru acces intern sau extern, aspectele tratate sunt:

   (a) dacă site-ul web este o imobilizare necorporală generată intern care face obiectul dispozițiilor IAS 38; și

▼B

(b) tratamentul contabil adecvat pentru o astfel de cheltuială.

5. Prezenta interpretare nu se aplică sumelor cheltuite pentru cumpărarea, dezvoltarea și exploatarea componentelor hardware ale unui site web (de exemplu servere web, servere de test, servere de producție și conexiuni la internet). Astfel de cheltuieli sunt contabilizate în conformitate cu IAS 16. ►M5 În plus, când o entitate angajează cheltuieli cu un furnizor de servicii de internet care găzduiește website-ul entității, cheltuiala este recunoscută ca un cost în conformitate cu punctul 88 din IAS 1 și cu *Cadrul general* atunci când serviciile sunt primite. ◄

6. IAS 38 nu se aplică imobilizărilor necorporale deținute de o entitate în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activității (a se vedea IAS 2 și IAS 11) sau contractelor de leasing care intră sub incidența IAS 17. În consecință, prezenta interpretare nu se aplică sumelor cheltuite pentru dezvoltarea sau exploatarea unui site web (sau soft de site web) pentru vânzarea către o altă entitate. Atunci când un site web face obiectul unui contract de leasing operațional, locatorul aplică prezenta interpretare. Atunci când un site web face obiectul unui contract de leasing financiar, locatarul aplică prezenta interpretare după recunoașterea inițială a activului care face obiectul contractului de leasing.

CONSENS

7. Propriul site web al unei entități, rezultat din dezvoltare și destinat accesului intern sau extern, reprezintă o imobilizare necorporală generată intern care face obiectul dispozițiilor IAS 38.

8. Un site web care rezultă din dezvoltare trebuie să fie recunoscut drept imobilizare necorporală dacă și numai dacă, în plus față de respectarea dispozițiilor generale descrise la punctul 21 din IAS 38 pentru recunoașterea și evaluarea inițială, o entitate poate respecta dispozițiile de la punctul 57 din IAS 38. Mai precis, o entitate poate respecta dispoziția de a demonstra modul în care site-ul său web va genera beneficii economice viitoare probabile în conformitate cu punctul 57 litera (d) din IAS 38 când, de exemplu, site-ul web este capabil să genereze venituri, inclusiv venituri directe prin permiterea plasării de comenzi. O entitate nu este capabilă să demonstreze modul în care un site web dezvoltat doar sau în primul rând pentru promovarea și publicitatea propriilor produse și servicii va genera beneficii economice viitoare probabile și, prin urmare, toate sumele cheltuite pentru dezvoltarea unui astfel de site web trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când apar.

9. Orice cheltuială internă cu dezvoltarea și exploatarea site-ului web propriu al unei entități trebuie să fie contabilizată în conformitate cu IAS 38. Natura fiecărei activități pentru care este suportată o cheltuială (de exemplu, formarea angajaților și întreținerea site-ului web), precum și faza de dezvoltare sau postdezvoltare a site-ului web trebuie să fie evaluate pentru a se determina tratamentul contabil adecvat (îndrumări suplimentare sunt oferite în apendicele la prezenta interpretare). De exemplu:

(a) faza de planificare este similară ca natură cu faza de cercetare de la punctele 54-56 din IAS 38. Sumele cheltuite în această fază trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate;

▼B

(b) faza de dezvoltare a aplicațiilor și infrastructurii, faza de proiectare grafică și faza de dezvoltare a conținutului, în măsura în care conținutul este dezvoltat pentru alte scopuri decât publicitatea și promovarea propriilor produse și servicii ale entității, sunt similare ca natură cu faza de dezvoltare de la punctele 57-64 din IAS 38. Sumele cheltuite în aceste faze trebuie incluse în costul unui site web recunoscut drept imobilizare necorporală în conformitate cu punctul 8 al prezentei interpretări când suma cheltuită poate fi atribuită direct și este necesară pentru crearea, producerea sau pregătirea site-ului web pentru ca acesta să poată funcționa în maniera intenționată de conducere. De exemplu, sumele cheltuite pentru cumpărarea sau crearea de conținut specific unui site web (altul decât conținutul care face publicitate și promovează propriile produse și servicii ale entității) sau sumele cheltuite pentru a permite folosirea acestui conținut pe site-ul web (de exemplu, o taxă pentru achiziționarea unei licențe de reproducere) trebuie să fie incluse în costul de dezvoltare atunci când această condiție este îndeplinită. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 71 din IAS 38, sumele cheltuite pentru un element necorporal care au fost inițial recunoscute drept cheltuieli în situațiile financiare anterioare nu trebuie să fie recunoscute ca parte a unui cost al unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară (de exemplu, în cazul în care costurile aferente dreptului de autor au fost amortizate în întregime și conținutul este ulterior oferit pe un site web);

(c) sumele cheltuite în faza de dezvoltare a conținutului, în măsura în care conținutul este dezvoltat pentru a face publicitate și a promova propriile produse și servicii ale entității (de exemplu fotografii digitale ale produselor), trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate în conformitate cu punctul 38 litera (c) din IAS 38. De exemplu, la contabilizarea sumelor cheltuite pentru servicii profesionale de realizare de fotografii digitale ale propriilor produse ale entității și pentru prelucrarea acestora, aceste sume cheltuite trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli pe măsura primirii serviciilor profesionale pe parcursul procesului, și nu atunci când fotografiile digitale sunt afișate pe site-ul web;

(d) faza de exploatare începe odată ce dezvoltarea site-ului web este finalizată. Sumele cheltuite în această fază trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepția cazului în care corespund criteriilor de recunoaștere de la punctul 18 din IAS 38.

10. Un site web care este recunoscut drept imobilizare necorporală în conformitate cu punctul 8 al prezentei interpretări trebuie evaluat după recunoașterea inițială prin aplicarea dispozițiilor de la punctele 72-87 din IAS 38. Cea mai bună estimare privind durata de viață utilă a site-ului web ar trebui să fie un interval scurt de timp.

DATA CONSENSULUI

Mai 2001

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Prezenta interpretare intră în vigoare la 25 martie 2002. Efectele adoptării prezentei interpretări trebuie să fie contabilizate utilizând dispozițiile tranzitorii din versiunea IAS 38 care a fost emisă în 1998. Prin urmare, atunci când un site web nu corespunde criteriilor de recunoaștere ca imobilizare necorporală, dar a fost recunoscut anterior ca activ, acest element trebuie să fie derecunoscut la data la care prezenta interpretare intră în vigoare. Atunci când un site web există, iar suma cheltuită pentru dezvoltarea acestuia îndeplinește condițiile de recunoaștere ca imobilizare necorporală, însă nu a fost recunoscut anterior ca activ, imobilizarea necorporală nu trebuie să fie recunoscută la data la care prezenta interpretare intră în vigoare. Atunci când un site web există, iar suma cheltuită pentru dezvoltarea acestuia corespunde criteriilor de recunoaștere ca imobilizare necorporală, a fost recunoscut anterior ca activ și evaluat inițial la cost, valoarea recunoscută inițial este considerată ca fiind determinată în mod corect.

▼**M5**

IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.