32005R1910

24.11.2005 JURNALUL OFICIAL AL UNIUNII EUROPENE L 305/4

REGULAMENTUL (CE) NR. 1910/2005 AL COMISIEI
din 8 noiembrie 2005
de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1725/2003 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardele Internaționale de Raportare Financiară 1 și 6, IAS 1, 16, 19, 24, 38 și 39 și Interpretările Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară 4 și 5

(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 de aplicare a standardelor internaționale de contabilitate [1], în special articolul 3 alineatul (1),

întrucât:

(1) Anumite standarde internaționale de contabilitate și interpretările aferente, în vigoare la 14 septembrie 2002, au fost adoptate prin Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 al Comisiei [2], inclusiv IAS 19 *Beneficiile angajaților*.

(2) La 9 decembrie 2004, Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate (IASB) a publicat *Standardul internațional de raportare financiară* (IFRS) 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*, ca soluție provizorie care permite entităților din acest sector de activitate să se conformeze IFRS fără modificări majore ale practicilor lor contabile. IFRS 6 acordă societăților care suportă cheltuieli de explorare și de evaluare anumite derogări de la cerințele altor IFRS. În anumite cazuri, aceste societăți sunt autorizate să mențină tratamentul contabil pe care îl aplică acestor cheltuieli. Standardul include linii directoare privind indicatorii de pierdere a valorii pentru activele de explorare și evaluare și privind testele de pierdere a valorii care trebuie aplicate acestor active.

(3) La 16 decembrie 2004, IASB a publicat un amendament la IAS 19 *Beneficiile angajaților*. Standardul revizuit introduce o nouă opțiune privind recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale referitoare la planurile de pensii cu beneficii definite. El permite acum recunoașterea integrală a câștigurilor și pierderilor actuariale într-o situație a profitului și pierderilor, alta decât contul de profit și pierdere, adică recunoașterea lor direct în contul capitalurilor proprii. Amendamentul precizează, de asemenea, modalitățile conform cărora entitățile unui grup trebuie să ia în considerare la nivel individual planurile de pensii cu beneficii definite existente la nivelul grupului și prevede furnizarea unor informații suplimentare.

(4) La 2 decembrie 2004, Comitetul de interpretare a standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) a publicat interpretarea IFRIC 4 *Determinarea dacă un angajament conține un contract de leasing*, denumită în continuare „IFRIC 4”. Această interpretare prevede criteriile pe baza cărora trebuie determinat dacă un contract este sau conține un contract de leasing, de exemplu un contract ferm. IFRIC 4 precizează circumstanțele în care contractele care nu îmbracă forma juridică a unui contract de leasing trebuie contabilizate totuși ca atare, în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing*.

(5) La 16 decembrie 2004, Comitetul de interpretare a standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) și-a publicat interpretarea IFRIC 5 *Drepturi la interese din fonduri de lichidare, de reconstituire și de reabilitare a mediului*. Această interpretare explică modul în care un contribuabil trebuie să-și contabilizeze participarea la un fond, precum și contribuțiile sale ulterioare.

(6) Consultarea experților tehnici în domeniu a confirmat că IFRS 6, IAS 19 și IFRIC 4 și IFRIC 5 îndeplinesc criteriile tehnice de adoptare prevăzute la articolul 3 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002.

(7) Adoptarea IFRS 6, IAS 19 și IFRIC 4 și 5 implică, în consecință, modificarea IFRS 1 *Prima aplicare a standardelor internaționale de raportare financiară*, IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, IAS 16 *Imobilizări corporale*, IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate*, IAS 38 *Imobilizări necorporale* și IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, pentru a asigura coerența internă a ansamblului standardelor internaționale de contabilitate.

(8) Prin urmare, Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 trebuie modificat în consecință.

(9) Măsurile prevăzute de prezentul regulament sunt în conformitate cu avizul Comitetului de reglementare pentru contabilitate,

[1] JO L 243, 11.9.2002, p. 1.
[2] JO L 261, 13.10.2003, p. 1. Regulament, astfel cum a fost modificat ultima dată prin Regulamentul (CE) nr. 1751/2005 (JO L 282, 25.10.2005, p. 3).

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

Anexa la Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 se modifică după cum urmează:

1. IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale* se introduce în conformitate cu anexa la prezentul regulament;

2. IAS 19 *Beneficiile angajaților* se modifică în conformitate cu modificarea IAS prevăzută în anexa la prezentul regulament;

3. Interpretarea Comitetului de interpretare a standardelor internaționale de raportare financiară (Interpretarea IFRIC) 4 *Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing* se introduce în conformitate cu anexa la prezentul regulament;

4. Interpretarea IFRIC 5 *Drepturi la interese din fonduri de lichidare, de reconstituire și de reabilitare a mediului* se introduce în conformitate cu anexa la prezentul regulament;

5. Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 1, IAS 16 și IAS 38 se modifică în conformitate cu apendicele B la IFRS 6 prevăzut în anexa la prezentul regulament;

6. IFRS 1, IAS 1 și IAS 24 se modifică în conformitate cu apendicele F la modificarea IAS 19 din anexa la prezentul regulament;

7. IFRS 1 se modifică în conformitate cu apendicele la IFRIC 4 din anexa la prezentul regulament;

8. IAS 39 se modifică în conformitate cu apendicele la IFRIC 5 din anexa la prezentul regulament.

Articolul 2

Fiecare societate comercială aplică standardele și interpretările prevăzute în anexa la prezentul regulament de la data deschiderii exercițiului financiar 2006.

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.

Adoptat la Bruxelles, 8 noiembrie 2005.

Pentru Comisie

Charlie McCREEVY

Membru al Comisiei

ANEXĂ

STANDARDE INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ

IFRS 6	Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*
IAS 19	Amendament la IAS 19 *Beneficiile angajaților*
IFRIC 4	Interpretarea IFRIC 4 *Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing*
IFRIC 5	Interpretarea IFRIC 5 *Drepturi la interese din fonduri de lichidare, de reconstituire și de reabilitare a mediului*

Reproducerea autorizată în Spațiul Economic European. Toate drepturile rezervate în afara SEE, cu excepția dreptului de reproducere în scopurile utilizării personale sau alte drepturi legale. Informații suplimentare pot fi obținute de la IASB la adresa www.iasb.org

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) În special, IFRS-ul solicită:

(a) îmbunătățiri limitate ale practicilor contabile existente pentru *cheltuielile de explorare și evaluare;*

(b) entităților care recunosc *active de explorare și evaluare* să testeze aceste active pentru depreciere în conformitate cu prezentul IFRS și să evalueze orice depreciere în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor;*

(c) prezentarea informațiilor care identifică și explică valorile din situațiile financiare ale entității care provin din explorarea și evaluarea resurselor minerale și ajută utilizatorii acelor situații financiare să înțeleagă valorile, momentul producerii lor și certitudinea fluxurilor viitoare de trezorerie din orice active de explorare și evaluare recunoscute.

DOMENIUL DE APLICARE

(3) O entitate aplică IFRS-ul cheltuielilor cu explorările și evaluările care sunt angajate.

(4) IFRS-ul nu abordează alte aspecte ale contabilității entităților implicate în explorarea și evaluarea resurselor minerale.

(5) O entitate nu aplică IFRS-ul cheltuielilor angajate:

(a) înainte de explorarea și evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă;

(b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială a extragerii unor resurse minerale.

RECUNOAȘTEREA ACTIVELOR DE EXPLORARE ȘI EVALUARE

Excepții temporare de la IAS 8 alineatele (11) și (12)

(6) În elaborarea politicilor sale contabile, o entitate care recunoaște active de explorare și evaluare aplică alineatul (10) din IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*.

(7) Alineatele (11) și (12) din IAS 8 specifică sursele de cerințe și îndrumări pe care conducerea trebuie să le ia în considerare la elaborarea unei politici contabile pentru un element, dacă nici un IFRS nu se referă în particular la acel element. În conformitate cu alineatele (9) și (10) de mai jos, prezentul IFRS exonerează o entitate de obligația de a aplica aceste alineate politicilor sale contabile pentru recunoașterea și evaluarea activelor de explorare și evaluare.

EVALUAREA ACTIVELOR DE EXPLORARE ȘI EVALUARE

Evaluarea la recunoaștere

(8) Activele de explorare și evaluare vor fi evaluate la cost.

Elemente de cost ale activelor de explorare și evaluare

(9) O entitate stabilește o politică care precizează ce cheltuieli sunt recunoscute drept active de explorare și evaluare și aplică acea politică în mod consecvent. Pentru a face această determinare, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale. Cele ce urmează sunt exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare și evaluare (lista nu este exhaustivă):

(a) achiziția drepturilor de a explora;

(b) studii topografice, geologice, geochimice și geofizice;

(c) foraj de explorare;

(d) săpături;

(e) eșantionare și

(f) activități în legătură cu evaluarea fezabilității tehnice și viabilitatea comercială a extracției unei resurse minerale.

(10) Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu sunt recunoscute drept active de explorare și evaluare. *Cadrul general* și IAS 38 *Imobilizări necorporale* oferă îndrumări referitoare la recunoașterea activelor ce apar în urma valorificării.

(11) În conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* o entitate recunoaște orice obligații de mutare și relocare ce se produc drept consecință a angajării explorării și evaluării resurselor minerale.

Evaluarea după recunoaștere

(12) După recunoaștere, o entitate aplică fie modelul costului, fie modelul reevaluării pentru activele de explorare și evaluare. Dacă se aplică modelul de reevaluare (fie modelul din IAS 16 *Imobilizări corporale,* fie modelul din IAS 38), el trebuie să fie consecvent cu clasificarea activelor [a se vedea alineatul (15)].

Modificări ale politicilor contabile

(13) **O entitate poate să își modifice politicile contabile privind cheltuielile de explorare și evaluare dacă modificarea face situațiile financiare mai relevante pentru necesitățile utilizatorilor de luare a deciziilor economice și nu le face mai puțin credibile sau le face mai credibile, dar nu mai puțin relevante pentru acele necesități. O entitate apreciază relevanța și credibilitatea folosind criteriile din IAS 8.**

(14) Pentru a justifica modificarea politicilor sale contabile pentru cheltuielile de explorare și evaluare, o entitate demonstrează că modificarea îmbunătățește 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 evaluare

(15) O entitate clasifică activele de explorare și evaluare drept active corporale sau necorporale în funcție de natura activului dobândit și aplică în mod consecvent clasificarea.

(16) Unele active de explorare și evaluare sunt tratate drept necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele și mecanismele de foraj). În măsura în care un activ corporal este consumat în crearea unei imobilizări necorporale, valoarea ce reflectă consumul este parte a costului imobilizărilor necorporale. Totuși, utilizarea unui activ corporal pentru crearea unei imobilizări necorporale nu transformă un activ corporal într-o imobilizare necorporală.

Reclasificarea activelor de explorare și evaluare

(17) Un activ de explorare și evaluare nu mai este clasificat ca atare atunci când fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale sunt demonstrabile. Activele de explorare și evaluare sunt testate pentru depreciere și orice pierdere din depreciere este recunoscută înainte de reclasificare.

DEPRECIERE

Recunoaștere și evaluare

(18) **Activele de explorare și evaluare sunt testate pentru depreciere atunci când faptele și împrejurările sugerează că valoarea contabilă a unui activ de explorare și evaluare poate depăși valoarea sa recuperabilă. Atunci când faptele și împrejurările sugerează că valoarea contabilă depășește valoarea recuperabilă, o entitate evaluează, prezentă și descrie orice pierdere rezultată din depreciere, în conformitate cu IAS 36, cu excepțiile menționate la alineatul (21) de mai jos.**

(19) Pentru identificarea unui activ de explorare și evaluare care ar putea fi deprecia se va aplica mai degrabă alineatului (20) din prezentul IFRS, și nu alineatele (8) – (17) din IAS 36. Alineatul (20) utilizează termenul „active", dar se aplică și activelor separate de explorare și evaluare sau unei unități generatoare de numerar.

(20) Unul sau mai multe dintre următoarele fapte și împrejurări indică faptul că o entitate ar trebui să testeze activele de explorare și evaluare pentru depreciere (lista nu este exhaustivă):

(a) durata pentru 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 ei;

(b) nu sunt prevăzute în buget și nu sunt planificate cheltuieli substanțiale pentru explorarea în continuare și pentru evaluarea 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, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă;

(d) există suficiente date care să indice că, deși este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare și evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării.

În oricare dintre aceste cazuri sau în cazuri similare, entitatea efectuează 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 testate pentru depreciere

(21) **O entitate determină politici contabile pentru alocarea activelor de explorare și evaluare unităților generatoare de numerar sau grupurilor de unități generatoare de numerar în scopul testării acestor active pentru depreciere. Fiecare unitate generatoare de numerar sau grup de unități generatoare de numerar căreia (căruia) i se alocă un activ de explorare și evaluare nu va fi mai mare decât un segment care are la bază formatul de raportare primar sau secundar al entității, determinat în conformitate cu IAS 14 *Raportarea pe segmente.***

(22) Nivelul identificat de către entitate în scopul testării pentru depreciere a activelor de explorare și evaluare poate să cuprindă una sau mai multe unități generatoare de numerar.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

(23) **O entitate prezintă informații care identifică și explică valorile recunoscute în situațiile sale financiare ce apar din explorarea și evaluarea resurselor minerale.**

(24) Pentru a fi în conformitate cu alineatul (23), o entitate prezintă informații privind:

(a) politicile sale contabile pentru cheltuielile de explorare și evaluare, inclusiv recunoașterea activelor de explorare și evaluare;

(b) valorile activelor, pasivelor, veniturilor și cheltuielilor, fluxurilor de trezorerie din investiții și ale celor din explorarea și evaluarea resurselor minerale.

(25) O entitate tratează activele de explorare și evaluare drept o clasă separată de active și prezintă informațiile cerute fie de IAS 16, fie de IAS 38, în funcție de modul în care sunt clasificate activele.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

(26) **O entitate aplică prezentul IFRS cu începere de la 1 ianuarie 2006. Aplicarea anterior acestei date este încurajată. Dacă o entitate aplică IFRS-ul înainte de 1 ianuarie 2006, ea va prezenta acest lucru.**

PREVEDERI TRANZITORII

(27) Dacă este imposibilă aplicarea unei anumite cerințe a alineatului (18) informațiilor comparative referitoare la perioadele anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2006, o entitate va prezenta informații privind acest fapt. IAS 8 explică termenul „imposibil”.

Apendicele A

Noțiuni definite

Prezentul apendice este o parte integrantă a IFRS-ului.

active de explorare şi evaluare	**Cheltuieli de explorare şi evaluare** recunoscute drept active, în conformitate cu politicile contabile ale entității.
cheltuieli de explorare și evaluare	Cheltuieli generate de către o entitate în legătură cu **explorarea şi evaluarea resurselor minerale** înainte ca fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să poată fi demonstrate.
explorarea şi evaluarea resurselor minerale	Prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaz natural și resurse similare neregenerabile, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum și determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.

Apendicele B

Amendamente ale altor IFRS-uri

Amendamentele din prezentul apendice se aplică cu începere de la 1 ianuarie 2006. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente se aplică pentru acea perioadă anterioară.

B1. În IFRS 1 *Prima adoptare a standardelor internaționale de raportare financiară*, se adaugă un titlu și alineatul (36B) după cum urmează:

Excepție de la cerința de a furniza informații comparative pentru IFRS 6

(36B) O entitate care adoptă IFRS-urile înainte de 1 ianuarie 2006 și alege să adopte IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale* înainte de 1 ianuarie 2006 nu trebuie să întocmească prezentările cerute de IFRS 6 pentru perioade comparative în primele sale situații financiare IFRS.

B2. În IAS 16 *Imobilizări corporale* (astfel cum a fost revizuit în 2003 și modificat prin IFRS 5 *Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte*), alineatul (3) se modifică după cum urmează:

(3) Prezentul standard nu se aplică pentru:

(a) imobilizările corporale clasificate ca deținute pentru vânzare în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute pentru vânzare 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 precum petrolul, gazele naturale și resursele naturale neregenerabile.

Cu toate acestea, prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale destinate dezvoltării sau întreținerii activelor descrise la literele (b) – (d).

B3. În IAS 38 *Imobilizări necorporale* (astfel cum a fost revizuit în 2004), alineatul (2) se modifică după cum urmează:

(2) ***Prezentul standard se aplică în contabilitatea imobilizărilor necorporale, cu excepția:***

(a) imobilizărilor necorporale care intră în aria de aplicabilitate a altui standard;

(b) activelor financiare, astfel cum sunt definite în IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;

(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 mineralelor, petrolului, gazului natural și a resurselor similare neregenerabile.

Amendament la IAS 19 *Beneficiile angajaților*

Planuri cu mai mulți angajatori

Se adaugă alineatul (32A) și exemplul de ilustrare, iar alineatul (35) este mutat și devine (32B), după cum urmează.

(32A) Poate exista o înțelegere contractuală între planul cu mai mulți angajatori și participanții la acest plan care să determine modul în care surplusul planului va fi distribuit participanților (sau deficitul finanțat). Un participant al planului cu mai mulți angajatori având un astfel de contract care contabilizează planul ca un plan de contribuții determinate conform alineatului (30) recunoaște activul sau datoria care rezultă din înțelegerea contractuală și venitul sau cheltuiala rezultată în profit sau pierdere.

Exemplu ce ilustrează alineatul (32A)

O entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori care nu întocmește evaluări de plan pe baza IAS 19. Prin urmare, entitatea 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 al planului de 100 de milioane al planului. Planul prevede conform contractului 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.

(32B) IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* cere unei entități să recunoască sau să prezinte informații despre anumite datorii contingente. În contextul unui plan cu mai mulți angajatori, o datorie contingentă poate rezulta, de exemplu, din:

(a) pierderile actuariale aferente altor entități participante, pentru că fiecare entitate ce participă într-un plan cu mai mulți angajatori participă la riscurile actuariale ale fiecăreia din celelalte entități participante sau

(b) orice responsabilitate, în baza clauzelor planului, de a finanța orice deficit al planului, dacă alte entități încetează să mai participe.

(35) [Șters]

Planuri de beneficii determinate care repartizează riscurile între diferite entități aflate sub control comun

Alineatul (34) se modifică și se adaugă alineatele (34A) și (34B), după cum urmează.

(34) Planurile de beneficii determinate care repartizează riscurile între entitățile diferite aflate sub control comun, de exemplu o societate-mamă și filialele ei, nu sunt planuri cu mai mulți angajatori.

(34A) O entitate care participă la un astfel de plan obține informații privind planul ca întreg evaluat în conformitate cu IAS 19 pe baza ipotezelor care se aplică planului ca întreg. Dacă există o înțelegere contractuală sau o politică declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat pentru plan ca un întreg evaluat în conformitate cu IAS 19 pentru entitățile individuale din grup, entitatea recunoaște în situațiile sale financiare separate sau individuale costul net privind beneficiul determinat astfel înregistrat. Dacă nu există un astfel de contract sau politică, costul net privind beneficiul determinat este recunoscut în situațiile financiare separate sau individuale ale entității din grup care este angajatorul care sponsorizează legal planul. Celelalte entități din grup recunosc 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 legate pentru fiecare entitate individuală din grup. Prin urmare, o entitate prezintă următoarele informații în situațiile sale financiare separate sau individuale:

(a) înțelegerea contractuală sau politica declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat sau faptul că nu există o astfel de politică;

(b) politica pentru determinarea contribuției de plată de către entitate;

(c) dacă entitatea contabilizează o alocare a costului net privind beneficiul determinat în conformitate cu alineatul (34A), toate informațiile despre plan ca întreg în conformitate cu alineatele (120) – (121);

(d) dacă entitatea contabilizează contribuția de plată aferentă perioadei în conformitate cu alineatul (34A), informațiile despre plan ca întreg cerute în conformitate cu alineatele (120A) literele (b) – (e), (j), (n), (o), (q) și (121). Prezentarea celorlalte informații cerute de alineatul (120A) nu se aplică.

Recunoaşterea componentelor costului beneficiilor determinate în contul de profit şi pierdere

Titlul ce precede alineatul (61) se modifică, iar alineatul (61) se modifică după cum urmează.

Profit sau pierdere

(61) O entitate recunoaşte totalul net al următoarelor valori în profit sau pierdere, făcând excepție în măsura în care alt standard cere sau permite includerea lor în costul unui activ:

(a) costul serviciului curent [a se vedea alineatele (63) – (91)];

(b) costul dobânzii [a se vedea alineatul (82)];

(c) rentabilitatea prevăzută a oricăror active ale planului [a se vedea alineatele (105) – (107)] şi a oricăror drepturi de rambursare [a se vedea alineatul (104A)];

(d) câştiguri şi pierderi actuariale, în conformitate cu politica contabilă a entității [a se vedea alineatele (92) – (93D)];

(e) costul serviciilor anterioare [a se vedea alineatul (96)];

(f) efectul oricăror reduceri sau decontări [a se vedea alineatele (109) şi (110)] şi

(g) efectul limitării de la alineatul (58) litera (b), cu excepția cazului în care este recunoscut în afara contului de profit şi pierdere, în conformitate cu alineatul (93C).

Câştiguri şi pierderi actuariale

Alineatele (92), (93) și (95) se modifică și se adaugă alineatele (93A) – (93D) după cum urmează.

(92) În evaluarea obligației privind beneficiile determinate pe baza alineatului (54), o entitate trebuie să recunoască, în baza alineatului (58A), un procent [astfel cum se menționează la alineatul (93)] din câştigurile şi pierderile actuariale ca venit sau cheltuială, în cazul în care câştigurile şi 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) şi

(b) 10 % din valoarea justă a oricăror active ale planului de la acea dată.

Aceste limite se calculează și se aplică 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 alineatului (92), împărțit la media prevăzută 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 ele sunt între limitele menționate la alineatul (92).

(93A) Dacă, astfel cum este permis de alineatul (93), o entitate adoptă o politică de recunoaștere a câștigurilor și pierderilor actuariale în perioada în care acestea apar, ea le poate recunoaște separat de profit sau pierdere, în conformitate cu alineatele (93B) – (93D), cu condiția de a proceda astfel pentru:

(a) toate planurile sale de beneficii determinate și

(b) toate câștigurile și pierderile sale actuariale.

(93B) Câștigurile și pierderile actuariale recunoscute separat de profit sau pierdere, în conformitate cu alineatul (93A), sunt prezentate într-o situație a modificărilor capitalurilor proprii numită „situația de venituri și cheltuieli recunoscute" care cuprinde doar elementele menționate la alineatul (96) din IAS 1 (revizuit în 2003). Entitatea nu prezintă câștigurile și pierderile actuariale într-o situație a modificărilor capitalurilor proprii în formatul coloană menționat la alineatul (101) din IAS 1 sau orice alt format care include elementele menționate la alineatul (97) din IAS 1.

(93C) O entitate care recunoaște câștigurile și pierderile actuariale în conformitate cu alineatul (93A) recunoaște, de asemenea, orice ajustări care rezultă din limitarea prevăzută la alineatul (58) litera (b) separat de profit sau pierdere din situația de venituri și cheltuieli recunoscute.

(93D) Câștigurile și pierderile actuariale și ajustările care rezultă din limitarea prevăzută la alineatul (58) litera (b) care au fost recunoscute direct în situația de venituri și cheltuieli recunoscute sunt recunoscute imediat în rezultatul reportat. Acestea nu sunt recunoscute în profit sau pierdere într-o perioadă ulterioară.

(95) Pe termen lung, câștigurile și pierderile actuariale se pot compensa unele pe celelalte. Prin urmare, estimările obligațiilor privind beneficiile postangajare sunt cel mai bine văzute ca un rând (sau „coridor") în jurul celei mai bune estimări. Unei entități îi este permis, dar nu i se impune, să recunoască câștiguri și pierderi actuariale ce fac parte din acel rând. …

Prezentarea informațiilor

Se introduce un nou alineat (120), iar alineatul (120) devine (120A) și, împreună cu alineatul (121), se modifică după cum urmează.

120. O entitate va prezenta informațiile care permit utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze natura planurilor sale de beneficii determinate și efectele financiare ale modificărilor acelor planuri în decursul perioadei.

120A. O entitate va prezenta următoarele informații despre planurile de beneficii determinate:

(a) politica contabilă a entității aplicată pentru recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale;

(b) o descriere generală a tipului planului;

(c) o reconciliere a soldurilor de deschidere și închidere ale valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat prezentând separat, după caz, efectele din decursul perioadei care pot fi atribuite fiecăruia din următoarele:

(i) costul serviciului curent;

(ii) costul dobânzii;

(iii) contribuțiile participanților la plan;

(iv) câștigurile și pierderile actuariale;

(v) modificările cursurilor de schimb valutare privind planurile evaluate într-o monedă diferită de moneda de prezentare a entității;

(vi) beneficiile plătite;

(vii) costul serviciului anterior;

(viii) combinările de întreprinderi;

(ix) reducerile și

(x) decontările;

(d) o analiză a obligației privind beneficiul determinat în valorile care rezultă din planuri care sunt integral nefinanțate și valorile care rezultă din planuri care sunt finanțate integral sau parțial;

(e) o reconciliere a soldurilor de deschidere și închidere ale valorii juste a activelor planului și a soldurilor de închidere și deschidere ale oricărui drept de rambursare recunoscut ca un activ în conformitate cu alineatul (104A) prezentând separat, dacă este cazul, efectele din decursul perioadei care poate fi atribuită fiecăruia dintre următoarele:

(i) rentabilitatea preconizată a activelor planului;

(ii) câștigurile și pierderile actuariale;

(iii) variațiile cursurilor de schimb valutar asupra planurilor evaluate într-o monedă diferită de moneda de prezentare a entității;

(iv) contribuțiile angajatorului;

(v) contribuțiile participanților la plan;

(vi) beneficiile plătite;

(vii) combinările de întreprinderi și

(viii) decontările;

(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 bilanț, care arată cel puțin:

(i) câștigurile și pierderile actuariale nete nerecunoscute în bilanț [a se vedea alineatul (92)];

(ii) costul serviciului anterior nerecunoscut în bilanț [a se vedea alineatul (96)];

(iii) orice valoare încă nerecunoscută ca activ, datorată limitării de la alineatul (58) litera (b);

(iv) valoarea justă la data bilanțului a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu alineatul (104A) (împreună cu o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare și obligația aferentă) și

(v) celelalte sume recunoscute în bilanț;

(g) cheltuiala totală recunoscută în profit sau pierdere pentru fiecare dintre următoarele, și elementul (elementele)-rând(uri) în care sunt incluse:

(i) costul serviciului curent;

(ii) costul dobânzii;

(iii) rentabilitatea prevăzută a activelor planului;

(iv) rentabilitatea prevăzută a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu alineatul (104A);

(v) câștigurile și pierderile actuariale;

(vi) costul serviciilor anterioare;

(vii) efectul oricărei reduceri sau decontări și

(viii) efectul limitării de la alineatul (58) litera (b);

(h) valoarea totală recunoscută în situația veniturilor și cheltuielilor recunoscute pentru fiecare dintre următoarele:

(i) câștigurile și pierderile actuariale și

(ii) efectul limitării de la alineatul (58) litera (b);

(i) pentru entitățile care recunosc câștigurile și pierderile actuariale în situația veniturilor și cheltuielilor recunoscute în conformitate cu alineatul (93A), valoarea cumulată a câștigurilor și pierderilor actuariale recunoscute în situația de venituri și cheltuieli recunoscute;

(j) pentru fiecare categorie majoră de active ale planului, care va include, dar nu se va limita la instrumentele de capitaluri proprii, instrumente de datorie, proprietăți și toate celelalte active, procentajul sau valoarea pe care fiecare categorie majoră o constituie din valoarea justă a activelor totale ale planului;

(k) valorile incluse în valoarea justă a activelor planului pentru:

(i) fiecare categorie a instrumentelor financiare proprii ale entității și

(ii) orice proprietate ocupată sau alte active utilizate de către entitate;

(l) o descriere narativă a bazei utilizate pentru a determina rata globală prevăzută a rentabilității activelor, incluzând 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 alineatul (104A);

(n) principalele ipoteze actuariale folosite la data bilanțului, incluzând, după caz:

(i) ratele de actualizare;

(ii) ratele prevăzute ale rentabilității oricăror active ale planului pentru perioadele prezentate în situațiile financiare;

(iii) ratele prevăzute ale rentabilității oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu alineatul (104A) pentru perioadele prezentate în situațiile financiare;

(iv) ratele de creștere salariale prevăzute (și ale schimbărilor unui indice sau ale altor variabile specificate în termenii oficiali sau impliciți ai unui plan ca bază pentru creșterile viitoare ale beneficiilor);

(v) tendința ratelor costurilor medicale și

(vi) orice altă ipoteză actuarială semnificativă folosită.

O entitate prezintă fiecare ipoteză actuarială în termeni absoluți (de exemplu, ca procentaj absolut) și nu doar ca o marjă între diferite procentaje sau alte variabile;

(o) efectul unei creșteri a unui punct procentual și efectul unei descreșteri a unui punct procentual al tendinței ratelor presupuse ale costului medical asupra:

(i) valorii agregate a costului serviciului curent și componentelor costului dobânzii ale costurilor medicale nete periodice postangajare și

(ii) obligației cumulate privind beneficiile postangajare pentru costurile medicale.

În sensul acestei prezentări, toate celelalte ipoteze vor rămâne constante. Pentru planurile care operează într-un mediu cu o inflație crescută, prezentarea informațiilor va fi efectul unei creșteri sau descreșteri procentuale a ratei presupuse a costului medical cu o semnificație similară unui punct procentual într-un mediu cu o inflație scăzută;

(p) valorile pentru perioadele anuale curente și pentru patru perioade anuale anterioare ale:

(i) valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, valorii juste a activelor planului și surplusul sau deficitul planului și

(ii) ajustării statistice care rezultă din:

A. datoriile planului exprimate fie ca (1) o valoare, fie ca (2) un procent al datoriilor planului la data bilanțului și

B. activele planului exprimate fie ca (1) o valoare, fie ca (2) un procent al activelor planului la data bilanțului;

(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 cu începere după data bilanțului.

(121) Alineatul (120) litera (b) cere o descriere generală a tipului planului. O astfel de descriere face distincție între, de exemplu, planurile salariale de pensii fără dobândă și planurile de pensii din salariul final și planurile medicale postangajare. Descrierea planului include practicile informale care generează obligații implicite incluse în evaluarea obligației privind beneficiul determinat în conformitate cu alineatul (52). Nu sunt necesare detalii suplimentare.

Data intrării în vigoare

Se adaugă alineatele (159B) și (159C) și alineatul (160) se modifică după cum urmează.

(159B) O entitate aplică amendamentele de la alineatele (32A), (34) – (34B), (61) și (120) – (121) pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau la o dată ulterioară. Este încurajată aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2006, aceasta prezintă acest lucru.

(159C) Opțiunea de la alineatele (93A) – (93D) poate fi utilizată pentru perioadele anuale care se termină la 16 decembrie 2004 sau ulterior. O entitate care utilizează opțiunea pentru perioade anuale cu începere înainte de 1 ianuarie 2006 aplică, de asemenea, amendamentele de la alineatele (32A), (34) – (34B), (61) și (120) – (121).

(160) IAS 8 se aplică în momentul în care o entitate își modifică politicile contabile cu scopul de a reflecta modificările menționate la alineatele (159) – (159C). Pentru a aplica aceste modificări retrospectiv, în conformitate cu IAS 8, o entitate tratează aceste modificări ca și cum ar fi fost aplicate în același timp cu restul standardului, cu excepția cazului în care o entitate poate prezenta valorile prevăzute la alineatul (120A) litera (p) pe măsură ce valorile sunt determinate pentru fiecare perioadă anuală viitoare de la prima perioadă anuală prezentată în situațiile financiare în care entitatea aplică pentru prima dată amendamentele de la alineatul (120A).

Alte modificări ale standardului

Ca o consecință a modificărilor anterioare se modifică următoarele trimiteri.

La alineatul (29) litera (b), **„alineatul (120)”** se modifică și devine **„alineatul (120A)”**.

La alineatul (60), „alineatul (120) litera (c) punctul (vi)” se modifică și devine „alineatul (120A) litera (f) punctul (iii)”.

În exemplul ce ilustrează alineatul (60), *„alineatul (120) litera (c) punctul (vi)”* se modifică și devine *„alineatul (120A) litera (f) punctul (iii)”*.

La alineatul (104C), „alineatul (120) litera (c) punctul (vii)” se modifică și devine „alineatul (120A) litera (f) punctul (iv)”.

La alineatul (159) litera (b),

„alineatele (120) litera (c) punctul (vii), (120) litera (f) punctul (iv), (120) litera (g) şi (120) litera (h) punctul (iii)”

se modifică și devin

„alineatele (120A) litera (f) punctul (iv), (120A) litera (g) punctul (iv), (120A) litera (m) și (120A) litera (n) punctul (iii)”.

Se adaugă apendicele F după cum urmează.

„*APENDICELE F*

Amendamente la alte standarde

Amendamentele din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale cu începere de la 1 ianuarie 2006. Dacă o entitate aplică amendamentele la IAS 19 anterior acestei date, aceste amendamente se aplică pentru acea perioadă anterioară.

A1. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2003) se modifică după cum urmează.

Alineatul (96) se modifică după cum urmează:

(96) ***O entitate va prezenta o situație a modificărilor în capitalurile proprii care apar în situația propriu-zisă:***

(a) …

(d) …

O situație a modificărilor în capitalurile proprii care cuprinde doar aceste elemente va fi numită o situație a veniturilor și cheltuielilor recunoscute.

A2. În IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate* (revizuit în 2003), alineatul (20) se modifică după cum urmează:

(20) Situațiile următoare sunt exemple de tranzacții care sunt prezentate dacă sunt efectuate cu părțile cu care se află în legătură:

(a) …

(i) …

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 aflate în legătură [a se vedea alineatul (34B) din IAS 19].

A3. La IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*, se adaugă alineatul (20A) după cum urmează:

(20A) O entitate poate să prezinte valorile prevăzute la alineatul (120A) litera (p) atunci când valorile sunt determinate pentru fiecare perioadă contabilă cu începere de la data tranziției."

INTERPRETAREA IFRIC 4

Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing

REFERINȚE

IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările 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 acord care conține o tranzacție sau o serie de tranzacții conexe, care nu ia forma juridică 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 acorduri în care o entitate (furnizorul) poate ceda un astfel de drept de utilizare a unui activ către o altă entitate (cumpărătorul), adesea cu servicii conexe, cuprind:

   — acorduri de externalizare (de exemplu, externalizarea serviciilor de prelucrare a datelor unei entități);

   — acorduri în industria telecomunicațiilor în care furnizorii capacității rețelei încheie contracte pentru a furniza cumpărătorilor drepturile la această capacitate;

   — contracte ferme sau alte contracte similare în care cumpărătorii trebuie să facă plăți specificate fără să se țină seama dacă intră sau nu în posesia produselor sau a serviciilor (de exemplu, un contract ferm pentru a obține toată producția unui furnizor generator de energie).

2. Prezenta interpretare oferă îndrumări pentru a se determina dacă astfel de acorduri constituie 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 în conformitate cu standardul menționat.

3. În unele acorduri, activul de bază care face obiectul contractului de leasing este o parte a unui activ mai mare. Prezenta interpretare nu se ocupă de determinarea momentului în care o parte dintr-un activ mai mare este ea însăși activul de bază în sensul aplicării IAS 17. Fără îndoială, acordurile în care activul de bază reprezintă o unitate de cont fie în conformitate cu IAS 16, fie cu IAS 38 sunt cuprinse în domeniul de aplicare al prezentei interpretări.

DOMENIU DE APLICARE

4. Prezenta interpretare nu se aplică acordurilor care constituie sau conțin contracte de leasing care nu sunt cuprinse în domeniul de aplicare al IAS 17.

ASPECTE DEZBĂTUTE

5. Problemele tratate în prezenta interpretare sunt:

   (a) cum să se determine dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing în conformitate cu definiția din IAS 17;

   (b) când se evaluează sau se reevaluează faptul că un acord constituie sau conține un contract de leasing și

   (c) dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing, cum trebuie să se separe plățile pentru contractul de leasing de plățile pentru orice alte elemente ale acordului.

CONSENS

Determinarea dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing

6. Determinarea dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing se bazează pe fondul acordului și necesită o evaluare pentru a se constata dacă:

(a) executarea acordului depinde de utilizarea unui anumit activ sau a anumitor active (activul) și

(b) acordul conferă dreptul de utilizare a activului.

Executarea acordului depinde de utilizarea unui activ specific

7. Deși se poate identifica în mod explicit un activ anume dintr-un acord, acesta nu face obiectul unui contract de leasing dacă executarea acordului 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 capacitatea de a furniza acele bunuri sau servicii prin utilizarea altor active nespecificate în acord, atunci executarea acordului nu depinde de activul specificat și angajamentul nu conține un contract de leasing. O obligație de garanție care permite sau solicită 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 solicite 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 furnizorul nu poate să-și îndeplinească, în mod fezabil sau practicabil din punct de vedere economic, obligația prin utilizarea activelor alternative.

Acordul conferă dreptul de a utiliza activul

9. Un acord conferă dreptul de a utiliza activul dacă acordul conferă cumpărătorului (locatarului) 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 folosi alte persoane pentru utilizarea activului într-un mod pe care îl determină atunci când obține sau controlează mai mult decât o parte nesemnificativă a produsului sau a altei utilități a activului.

(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 produsului 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 produsului sau a altei utilități care va fi produsă sau generată de activ în perioada angajamentului, iar prețul pe care cumpărătorul îl va plăti pentru produs nu este nici fixat contractual per unitate, nici nu este egal cu prețul curent al pieței per unitate de produs în momentul livrării produsului.

Evaluarea sau reevaluarea dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing

10. Evaluarea dacă un acord conține un contract de leasing se va face la inițierea acordului, care este data cea mai apropiată dintre următoarele două date, data acordului sau data asumării obligațiilor prin acord de către fiecare parte, pe baza tuturor faptelor și circumstanțelor. Reevaluarea faptului că un acord conține sau nu un contract de leasing după inițierea acordului are loc numai dacă este îndeplinită una dintre condițiile următoare:

(a) există o modificare a clauzelor contractuale, în afară de cazul în care modificarea reînnoiește sau extinde acordul;

(b) părțile sunt de acord cu o opțiune de reînnoire sau de extindere a acordului, în afară de cazul în care termenul reînnoirii sau al extinderii a fost inclus inițial în durata contractului de leasing, în conformitate cu alineatul (4) din IAS 17. Reînnoirea sau extinderea acordului care nu include modificarea nici unei clauze din acordul inițial înainte de sfârșitul termenului angajamentului inițial se evaluează în conformitate cu alineatele (6) – (9) numai cu privire la perioada de reînnoire sau extindere;

(c) există o modificare a determinării dacă îndeplinirea depinde de un activ specificat;

(d) există o modificare substanțială a activului, de exemplu o modificare fizică importantă a imobilizărilor corporale.

11. Reevaluarea acordului se bazează pe faptele și circumstanțele de la data reevaluării, inclusiv perioada rămasă din acord. Modificările estimărilor (de exemplu valoarea estimată a produsului care trebuie livrat cumpărătorului sau altor cumpărători potențiali) nu împiedică reevaluarea. Dacă un acord este reevaluat și se determină existența unui contract de leasing (sau inexistența acestuia), se va aplica contabilitatea de leasing (sau se va înceta aplicarea acesteia) în următoarele cazuri:

(a) în cazul (a), (c) sau (d) de la alineatul (10), atunci când are loc modificarea circumstanțelor care generează reevaluarea;

(b) în cazul (b) de la alineatul (10), la începutul perioadei de reînnoire sau de extindere.

Separarea plăților pentru contractul de leasing de alte plăți

12. Dacă un acord conține un contract de leasing, părțile acordului vor aplica cerințele IAS 17 pentru elementul de leasing al angajamentului, numai dacă acesta nu este exceptat de la cerințele respective în conformitate cu alineatul (2) din IAS 17. Prin urmare, dacă un acord conține un contract de leasing, acel leasing va fi clasificat ca un leasing financiar sau ca un leasing operațional în conformitate cu alineatele (6) – (19) din IAS 17. Elementele acordului care nu intră sub incidența IAS 17 se contabilizează în conformitate cu alte standarde.

13. În sensul aplicării cerințelor IAS 17, plățile și alte considerente impuse de acord vor fi separate la inițierea acordului sau la reevaluarea acordului, ca aparținând leasingului sau altor elemente, pe baza valorilor lor juste relative. Plățile minime ale contractului de leasing, în conformitate cu definițiile de la alineatul (4) din IAS 17, includ numai plățile pentru leasing (de exemplu dreptul de utilizare a activului) și exclud plățile pentru alte elemente ale acordului (de exemplu serviciile și costul intrărilor).

14. În unele cazuri, separarea plăților pentru leasing de cele pentru alte elemente ale acordului va necesita utilizarea de către cumpărător a unei tehnici de estimare. De exemplu, un cumpărător poate estima plățile pentru contractul de leasing făcând referire la un contract de leasing pentru un activ comparabil care nu conține și alte elemente sau prin estimarea plăților pentru alte elemente din acord, cu referire la alte contracte comparabile, și apoi prin deducerea acestor plăți din plățile totale efectuate în temeiul acordului.

15. Dacă un cumpărător conchide că este imposibil să separe plățile în mod credibil:

(a) în cazul unui leasing financiar, va recunoaște un activ și o datorie la o valoare egală cu valoarea justă a activului de bază prevăzut la alineatele (7) și (8) ca fiind obiectul contractului de leasing. În consecință, datoria se va reduce pe măsura efectuării plăților și va fi recunoscută intrarea unei cheltuieli financiare prin utilizarea rata marginală de împrumut a cumpărătorului (*);

(b) în cazul unui leasing operațional, se vor trata toate plățile în temeiul acordului ca fiind plăți de leasing, în sensul respectării cerințelor de prezentare din IAS 17, dar:

(i) se vor prezenta acele plăți separat de plățile minime de leasing din alte acorduri care nu includ plăți pentru alte elemente în afara leasingului și

(ii) se va arăta că plățile prezentate cuprind și plățile pentru alte elemente în afara leasingului din acord.

(*) Adică rata marginală de împrumut a beneficiarului leasingului, în conformitate cu alineatul (4) din IAS 17.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

16. O entitate va aplica prezenta interpretare pentru perioadele anuale cu începere de la 1 ianuarie 2006. Aplicarea anterior acestei date este încurajată. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă cu începere înainte de 1 ianuarie 2006, entitatea va prezenta acest fapt.

TRANZIȚIE

17. IAS 8 specifică modul în care o entitate aplică o modificare în politica contabilă, care rezultă din aplicarea inițială a interpretării. O entitate nu este obligată să respecte cerințele respective atunci când aplică pentru prima dată prezenta interpretare. Dacă o entitate utilizează această scutire, ea va aplica alineatele (6) – (9) ale interpretării pentru acordurile existente la începutul primei perioade pentru care se prezintă informații comparative în conformitate cu IFRS-urile, pe baza faptelor și circumstanțelor existente la începutul acelei perioade.

Apendice

Amendamente la IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*

Amendamentele din prezentul apendice vor fi aplicate pentru perioadele anuale cu începere de la 1 ianuarie 2006. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare anterior acestei date, amendamentele vor fi aplicate și pentru perioada respectivă.

A1. IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* și documentele care îl însoțesc se modifică după cum urmează:

La alineatul (12), trimiterea la alineatele (13) – (25E) se modifică și devine trimitere la (13) – (25F).

Literele (i) și (j) de la alineatul (13) se modifică și se adaugă o nouă literă (k), după cum urmează:

(i) contracte de asigurări [alineatul (25D)];

(j) pasive referitoare la lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale [alineatul (25E)] și

(k) contracte de leasing [alineatul (25F)].

După alineatul (25E) se adaugă un nou titlu și alineatul (25F), după cum urmează:

CONTRACTE DE LEASING

IFRIC 4 *Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing*

(25F) O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica prevederile tranzitorii din IFRIC 4 *Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing*. Prin urmare, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate determina dacă un acord existent la data trecerii la IFRS-uri conține un contract de leasing, pe baza faptelor și circumstanțelor existente la acea dată.

INTERPRETAREA IFRIC 5 (incluzând un amendament la IAS 39)

Drepturi la interese din fonduri de lichidare, de reconstituire şi de reabilitare a mediului

REFERINȚE

IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările 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* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

SIC-12 *Consolidare – Entități cu scop special* (astfel cum a fost revizuit în 2004)

CONTEXT

1. Scopul fondurilor de lichidare, de reconstituire şi de reabilitare a mediului, denumite în continuare „fonduri de lichidare" sau „fonduri", este de a separa activele care să finanţeze, parţial sau în întregime, costurile lichidării unei fabrici (precum o centrală nucleară) sau a unui anumit tip de echipament (precum automobilele) sau costurile generate de reabilitarea mediului (precum corectarea gradului de poluare a apei sau reconstituirea terenului afectat de exploatări miniere), toate denumite în continuare „lichidări".

2. Contribuțiile la aceste fonduri pot fi voluntare sau pot fi impuse de reglementări sau prin lege. Fondurile pot avea una dintre următoarele structuri:

   (a) fonduri care sunt create de un singur contribuabil pentru a-și finanța propriile obligații de lichidare, fie pentru o anume locație, fie pentru un număr de locații dispersate din punct de vedere geografic;

   (b) fonduri care sunt create de mai mulți contribuabili pentru a-și finanța obligațiile individuale sau comune de lichidare atunci când contribuabilii au dreptul la rambursarea cheltuielilor de lichidare, până la nivelul contribuției lor plus orice câștig real din fondurile respective, 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 individuale sau comune de lichidare atunci când nivelul prevăzut al contribuției este bazat pe activitatea curentă a contribuabilului, iar beneficiul obținut de acel contribuabil se bazează pe activitatea sa trecută. În astfel de cazuri, există o potențială necorelare între valoarea contribuției aduse de un contribuabil (pe baza activității curente) și valoarea realizabilă din fond (pe baza activității trecute).

3. Aceste fonduri au, în general, următoarele trăsături:

   (a) fondul este administrat separat de administratori independenți de active;

   (b) entitățile (contribuabilii) aduc contribuții fondului, care sunt investite într-o gamă de active care poate include atât titluri de creanță, cât și de capitaluri proprii, și care sunt disponibile pentru a ajuta la plata costurilor de lichidare ale contribuabililor. Administratorii determină modul în care sunt investite contribuțiile ținând seama de constrângerile impuse de documentele statutare ale fondului și de orice legislație sau reglementări aplicabile;

(c) contribuabilii au în continuare obligația de a plăti costurile de lichidare. Cu toate acestea, contribuabilii pot obține rambursarea costurilor de lichidare din fond până la echivalarea celui mai mic nivel de costuri de lichidare suportat și a părții care îi revine contribuabilului din activele fondului;

(d) contribuabilii pot avea acces restricționat sau pot să nu aibă acces la orice surplus al activelor fondului peste activele utilizate pentru a acoperi costurile de lichidare eligibile.

DOMENIU DE APLICARE

4. Prezenta interpretare se aplică contabilizării, în situațiile financiare ale contribuabilului, a intereselor aferente fondurilor de lichidare care întrunesc ambele caracteristici:

(a) activele sunt administrate separat (fie prin deținerea lor de către o entitate legală separată, fie ca active separate în cadrul unei alte entități) 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, precum dreptul contractual la distribuiri după ce toate lichidările s-au încheiat sau la rularea 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 abordate în prezenta interpretare sunt:

(a) modul în care un contribuabil ar trebui să își contabilizeze interesele într-un fond și

(b) în situația în care contribuabilul are obligația de a aduce contribuții suplimentare, de exemplu în cazul falimentului unui alt contribuabil, cum se contabilizează aceste contribuții?

CONSENS

Contabilizarea intereselor într-un fond

7. Contribuabilul va recunoaște obligația sa de a plăti costuri de lichidare drept o datorie și recunoaște participarea sa în fond separat, cu excepția cazului în care nu este obligat să plătească costuri de lichidare, chiar dacă fondul nu plătește.

8. Contribuabilul va determina dacă are control, control comun sau influență semnificativă asupra fondului, ținând seama de IAS 27, IAS 28, IAS 31 și SIC-12. Dacă răspunsul este afirmativ, contribuabilul va contabiliza participarea sa în fond în conformitate cu unul dintre aceste standarde.

9. Dacă un contribuabil nu are control, control comun sau influență semnificativă asupra fondului, acesta va recunoaște dreptul de a primi rambursări din partea fondului ca rambursări efectuate în conformitate cu IAS 37. Rambursarea se va evalua la cea mai mică dintre următoarele valori:

(a) valoarea obligației de lichidare recunoscute și

(b) partea ce revine contribuabilului din valoarea justă a activelor nete ale fondului care poate fi atribuită contribuabililor.

Modificările în valoarea contabilă a dreptului de a primi rambursări, altele decât contribuțiile la fond și plățile din fond, vor fi recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care se produc modificările.

Contabilizarea obligațiilor de a aduce contribuții suplimentare

10. Când un contribuabil are o obligație de a aduce o potențială contribuție 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 va recunoaște datoria numai dacă este probabil că vor fi aduse contribuții suplimentare.

Prezentarea informațiilor

11. Un contribuabil va prezenta natura participării sale într-un fond, precum și orice restricții privind accesul la activele fondului.

12. Atunci când un contribuabil are obligația de a aduce o contribuție suplimentară potențială care nu este recunoscută drept datorie [a se vedea alineatul (10)], acesta va prezenta informațiile prevăzute la alineatul (86) din IAS 37.

13. Atunci când un contribuabil contabilizează participarea sa la fond în conformitate cu alineatul (9), el va prezenta informațiile prevăzute la alineatul (85) litera (c) din IAS 37.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

14. O entitate va aplica prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau la o dată ulterioară. Aplicarea anterioară acestei date este încurajată. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă cu începere înainte de 1 ianuarie 2006, entitatea va prezenta acest fapt.

TRANZIȚIE

15. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele IAS 8.

Apendice

Amendament la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare*

Amendamentul la prezentul apendice va fi aplicat pentru perioadele cu începere de la 1 ianuarie 2006. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare anterior acestei date, amendamentele se vor aplica și pentru perioada respectivă.

A1. La alineatul (2) din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* se adaugă un nou alineat (2) litera (j) după cum urmează:

(2) Prezentul standard se va aplica de către toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, exceptând:

…

(j) drepturile la plăți care să reprezinte pentru entitate rambursări de cheltuieli pe care este obligată să le facă pentru a deconta o datorie pe care o recunoaște drept provizion în conformitate cu IAS 37* Provizioane, datorii contingente și active contingente *sau pentru care, într-o perioadă anterioară, entitatea a recunoscut un provizion în conformitate cu IAS 37.