Acest document are doar scop informativ și nu produce efecte juridice. Instituțiile Uniunii nu își asumă răspunderea pentru conținutul său. Versiunile autentice ale actelor relevante, inclusiv preambulul acestora, sunt cele publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene și disponibile pe site-ul EUR-Lex. Aceste texte oficiale pot fi consultate accesând linkurile integrate în prezentul document.

►B

REGULAMENTUL (CE) NR. 1126/2008 AL COMISIEI

din 3 noiembrie 2008

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

(Text cu relevanţă 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
►**M29**	Regulamentul (UE) nr. 149/2011 al Comisiei din 18 februarie 2011	L 46	1	19.2.2011
►**M30**	Regulamentul (UE) nr. 1205/2011 al Comisiei din 22 noiembrie 2011	L 305	16	23.11.2011
►**M31**	Regulamentul (UE) nr. 475/2012 al Comisiei din 5 iunie 2012	L 146	1	6.6.2012
►**M32**	Regulamentul (UE) nr. 1254/2012 al Comisiei din 11 decembrie 2012	L 360	1	29.12.2012
►**M33**	Regulamentul (UE) nr. 1255/2012 al Comisiei din 11 decembrie 2012	L 360	78	29.12.2012
►**M34**	Regulamentul (UE) nr. 1256/2012 al Comisiei din 13 decembrie 2012	L 360	145	29.12.2012
►**M35**	Regulamentul (UE) nr. 183/2013 al Comisiei din 4 martie 2013	L 61	6	5.3.2013
►**M36**	Regulamentul (UE) nr. 301/2013 al Comisiei din 27 martie 2013	L 90	78	28.3.2013
►**M37**	Regulamentul (UE) nr. 313/2013 al Comisiei din 4 aprilie 2013	L 95	9	5.4.2013
►**M38**	Regulamentul (UE) nr. 1174/2013 al Comisiei din 20 noiembrie 2013	L 312	1	21.11.2013
►**M39**	Regulamentul (UE) nr. 1374/2013 al Comisiei din 19 decembrie 2013	L 346	38	20.12.2013
►**M40**	Regulamentul (UE) nr. 1375/2013 al Comisiei din 19 decembrie 2013	L 346	42	20.12.2013
►**M41**	Regulamentul (UE) nr. 634/2014 al Comisiei din 13 iunie 2014	L 175	9	14.6.2014
►**M42**	Regulamentul (UE) nr. 1361/2014 al Comisiei din 18 decembrie 2014	L 365	120	19.12.2014
►**M43**	Regulamentul (UE) 2015/28 al Comisiei din 17 decembrie 2014	L 5	1	9.1.2015
►**M44**	Regulamentul (UE) 2015/29 al Comisiei din 17 decembrie 2014	L 5	11	9.1.2015
►**M45**	Regulamentul (UE) 2015/2113 al Comisiei din 23 noiembrie 2015	L 306	7	24.11.2015
►**M46**	Regulamentul (UE) 2015/2173 al Comisiei din 24 noiembrie 2015	L 307	11	25.11.2015
►**M47**	Regulamentul (UE) 2015/2231 al Comisiei din 2 decembrie 2015	L 317	19	3.12.2015
►**M48**	Regulamentul (UE) 2015/2343 al Comisiei din 15 decembrie 2015	L 330	20	16.12.2015
►**M49**	Regulamentul (UE) 2015/2406 al Comisiei din 18 decembrie 2015	L 333	97	19.12.2015
►**M50**	Regulamentul (UE) 2015/2441 al Comisiei din 18 decembrie 2015	L 336	49	23.12.2015
►**M51**	Regulamentul (UE) 2016/1703 al Comisiei din 22 septembrie 2016	L 257	1	23.9.2016
►**M52**	Regulamentul (UE) 2016/1905 al Comisiei din 22 septembrie 2016	L 295	19	29.10.2016
►**M53**	Regulamentul (UE) 2016/2067 al Comisiei din 22 noiembrie 2016	L 323	1	29.11.2016
►**M54**	Regulamentul (UE) 2017/1986 al Comisiei din 31 octombrie 2017	L 291	1	9.11.2017
►**M55**	Regulamentul (UE) 2017/1987 al Comisiei din 31 octombrie 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M56**	Regulamentul (UE) 2017/1988 al Comisiei din 3 noiembrie 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M57**	Regulamentul (UE) 2017/1989 al Comisiei din 6 noiembrie 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M58**	Regulamentul (UE) 2017/1990 al Comisiei din 6 noiembrie 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M59**	Regulamentul (UE) 2018/182 al Comisiei din 7 februarie 2018	L 34	1	8.2.2018

►**M60**	Regulamentul (UE) 2018/289 al Comisiei din 26 februarie 2018	L 55	21	27.2.2018
►**M61**	Regulamentul (UE) 2018/400 al Comisiei din 14 martie 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M62**	Regulamentul (UE) 2018/498 al Comisiei din 22 martie 2018	L 82	3	26.3.2018
►**M63**	Regulamentul (UE) 2018/519 al Comisiei din 28 martie 2018	L 87	3	3.4.2018
►**M64**	Regulamentul (UE) 2018/1595 al Comisiei din 23 octombrie 2018	L 265	3	24.10.2018
►**M65**	Regulamentul (UE) 2019/237 al Comisiei din 8 februarie 2019	L 39	1	11.2.2019
►**M66**	Regulamentul (UE) 2019/402 al Comisiei din 13 martie 2019	L 72	6	14.3.2019
►**M67**	Regulamentul (UE) 2019/412 al Comisiei din 14 martie 2019	L 73	93	15.3.2019
►**M68**	Regulamentul (UE) 2019/2075 al Comisiei din 29 noiembrie 2019	L 316	10	6.12.2019
►**M69**	Regulamentul (UE) 2019/2104 al Comisiei din 29 noiembrie 2019	L 318	74	10.12.2019
►**M70**	Regulamentul (UE) 2020/34 al Comisiei din 15 ianuarie 2020	L 12	5	16.1.2020
►**M71**	Regulamentul (UE) 2020/551 al Comisiei din 21 aprilie 2020	L 127	13	22.4.2020
►**M72**	Regulamentul (UE) 2020/1434 al Comisiei din 9 octombrie 2020	L 331	20	12.10.2020

▼B

REGULAMENTUL (CE) NR. 1126/2008 AL COMISIEI

din 3 noiembrie 2008

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

(Text cu relevanţă pentru SEE)

Articolul 1

Standardele internaţionale 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 şi se aplică direct în toate statele membre.

▼B

ANEXĂ

STANDARDE INTERNAŢIONALE DE CONTABILITATE

IAS 1	*Prezentarea declaraţiilor financiare* (revizuit în 2007)
IAS 2	*Stocuri*
IAS 7	*Situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie*
IAS 8	*Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*
IAS 10	*Evenimente ulterioare perioadei de raportare*
IAS 11	*Contracte de construcţie*
IAS 12	*Impozitul pe profit*
IAS 16	*Imobilizări corporale*
IAS 17	*Contracte de leasing*
IAS 18	*Venituri*
IAS 19	*Beneficiile angajaţilor*
IAS 20	*Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală*
IAS 21	*Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar*
IAS 23	*Costurile îndatorării* (Revizuit în 2007)
IAS 24	IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate*
IAS 26	*Contabilizarea şi raportarea planurilor de pensii*
IAS 27	*Situaţii financiare individuale*
IAS 28	*Investiţii în entităţile asociate şi în asocierile în participaţie*
IAS 29	*Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste*
IAS 32	*Instrumente financiare: prezentare*
IAS 33	*Rezultatul pe acţiune*
IAS 34	*Raportarea financiară interimară*
IAS 36	*Deprecierea activelor*
IAS 37	*Provizioane, datorii contingente şi active contingente*
IAS 38	*Imobilizări necorporale*
IAS 39	*Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare*, cu excepţia anumitor dispoziţii legate de contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

▼B

IAS 40	*Investiţii imobiliare*
IAS 41	*Agricultura*
IFRS 1	*Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară*
IFRS 2	*Plata pe bază de acţiuni*
IFRS 3	*Combinări de întreprinderi*
IFRS 4	*Contracte de asigurare*
IFRS 5	*Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*
IFRS 6	*Explorarea şi evaluarea resurselor minerale*
IFRS 7	*Instrumente financiare: informaţii de furnizat*
IFRS 8	*Segmente operaţionale*
IFRS 9	*Instrumente financiare*
IFRS 10	*Situaţii financiare consolidate*
IFRS 11	*Angajamente comune*
IFRS 12	*Prezentarea intereselor deţinute în alte entităţi*
IFRS 13	*Evaluarea la valoarea justă*
IFRS 15	*Venituri din contractele cu clienţii*
IFRS 16	*Contracte de leasing*
IFRIC 1	*Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, reconstituire şi de natură similară*
IFRIC 2	*Acţiunile membrilor în entităţi de tip cooperatist şi instrumente similare*
IFRIC 4	*Determinarea măsurii în care un angajament conţine un contract de leasing*
IFRIC 5	*Drepturi la interese din fonduri de dezafectare, de reconstituire şi de reabilitare a mediului*
IFRIC 6	*Datorii care decurg din participarea pe o piaţă specifică – Deşeuri ale echipamentelor electrice şi electronice*
IFRIC 7	*Aplicarea metodei retratării conform IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste*
IFRIC 10	*Raportarea financiară interimară şi deprecierea*
IFRIC 12	Interpretarea IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*
IFRIC 13	Interpretarea 13 *Programe de fidelizare a clienţilor a IFRIC*
IFRIC 14	Interpretarea nr. 14 a IFRIC *IAS 19* – Limita unui activ privind beneficiul determinat, cerinţele minime de finanţare şi interacţiunea lor
IFRIC 15	Interpretarea IFRIC 15 *Acorduri de construcţie a proprietăţilor imobiliare*
IFRIC 16	Interpretarea IFRIC 16 *Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiţii nete într-o operaţiune din străinătate*
IFRIC 17	Interpretarea IFRIC 17 *Distribuiri de active nemonetare către proprietari*
IFRIC 18	Interpretarea IFRIC 18 *Transferuri de active de la clienţi*
IFRIC 19	Interpretarea IFRIC 19 *Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii*
IFRIC 20	*Costuri de descopertă în etapa de producţie a unei mine de suprafaţă*

▼**M41**

IFRIC 21	Interpretarea IFRIC 21 *Cotizaţii* (*)

▼**B**

IFRIC 22	Interpretarea IFRIC 22 *Tranzacţii în valută şi contraprestaţii în avans*
IFRIC 23	Interpretarea IFRIC 23 *Incertitudine legată de tratamentele fiscale*
SIC-7:	*Introducerea monedei euro*
SIC-10	*Asistenţa guvernamentală – Fără relaţii specifice cu activităţile de exploatare*
SIC-15	*Contracte de leasing operaţional – Stimulente*
SIC-25	*Impozitul pe profit – Modificări ale statutului fiscal al unei entităţi sau al acţionarilor săi*
SIC-27	*Evaluarea fondului economic al tranzacţiilor care implică forma legală a unui contract de leasing*
SIC-29	*Acorduri de concesiune a serviciilor – Prezentări de informaţii*
SIC-31	*Venituri – Tranzacţii barter care presupun servicii de publicitate*
SIC-32	*Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de site-uri web*

Reproducere autorizată ►M5 în Spaţiul ◄ Economic European. Toate drepturile rezervate în afara SEE, cu excepţia dreptului de a reproduce pentru uz personal sau în alte scopuri legitime. Informaţii suplimentare pot fi obţinute 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.

▼M32

4 Prezentul standard nu se aplică structurii și conținutului situațiilor financiare interimare simplificate întocmite în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. Cu toate acestea, punctele 15-35 se aplică unor astfel de situații financiare. Prezentul standard se aplică în egală măsură tuturor entităților, inclusiv acelora care prezintă situații financiare consolidate în conformitate cu IFRS 10 *Situații financiare consolidate* și acelora care prezintă situații financiare individuale în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare individuale*.

▼M5

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

▼M68

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

▼M5

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

(a) Standarde Internaţionale de Raportare Financiară;

(b) Standarde Internaţionale de Contabilitate; și

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

▼M69

***Semnificativ*:**

Informaţiile sunt semnificative în cazul în care se poate preconiza în mod rezonabil că omiterea, prezentarea eronată sau ascunderea acestora ar putea influenţa deciziile pe care utilizatorii primari ai situaţiilor financiare cu scop general le iau pe baza respectivelor situaţii financiare, care furnizează informaţii financiare cu privire la o anumită entitate raportoare.

Pragul de semnificaţie depinde de natura sau amploarea informaţiilor ori de ambele. O entitate evaluează dacă informaţiile, fie în mod individual, fie în combinaţie cu alte informaţii, sunt semnificative în contextul situaţiilor sale financiare luate în ansamblu.

Informaţiile sunt ascunse în cazul în care acestea sunt comunicate într-un mod care ar avea un efect similar, pentru utilizatorii primari ai situaţiilor financiare, cu cel al omiterii sau al prezentării eronate a respectivelor informaţii. Următoarele sunt exemple de circumstanţe care pot duce la ascunderea unor informaţii semnificative:

(a) informaţiile privind un element, o tranzacţie sau un alt eveniment semnificativ sunt prezentate în situaţiile financiare, dar limbajul utilizat este vag sau neclar;

(b) informaţiile privind un element, o tranzacţie sau un alt eveniment semnificativ sunt dispersate în diferite părţi ale situaţiilor financiare;

(c) informaţiile privind elemente, tranzacţii sau alte evenimente semnificative care nu sunt similare sunt agregate în mod necorespunzător;

(d) informaţiile privind elemente, tranzacţii sau alte evenimente semnificative care sunt similare sunt dezagregate în mod necorespunzător; și

(e) inteligibilitatea situaţiilor financiare este redusă ca urmare a faptului că informaţiile semnificative sunt ascunse printre informaţii nesemnificative într-o asemenea măsură încât un utilizator primar nu poate să determine ce informaţii sunt semnificative.

▼M69

Pentru a evalua dacă se poate preconiza în mod rezonabil că informaţiile vor influenţa deciziile luate de utilizatorii primari ai situaţiilor financiare cu scop general ale unei anumite entităţi raportoare, o entitate trebuie să ia în considerare caracteristicile acestor utilizatori, precum și circumstanţele proprii ale respectivei entităţi.

Numeroși investitori, împrumutători și alţi creditori existenţi și potenţiali nu pot solicita entităţilor raportoare să le furnizeze informaţii direct și trebuie să se bazeze pe situaţiile financiare cu scop general pentru multe dintre informaţiile financiare de care au nevoie. În consecinţă, aceștia sunt utilizatorii primari cărora li se adresează situaţiile financiare cu scop general. Situaţiile financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care au cunoștinţe rezonabile privind afacerile și activităţile economice și care parcurg și analizează informaţiile cu atenţia cuvenită. Uneori, inclusiv utilizatorii bine informaţi și atenţi ar putea avea nevoie de ajutorul unui consilier pentru a înţelege informaţiile referitoare la fenomene economice complexe.

▼M5

►M31 *Notele* conţin informaţii suplimentare faţă de cele prezentate în situaţia poziţiei financiare, situaţia (situaţiile) profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global, ◄ ►M5 situaţia rezultatului global ◄ distinct (dacă este prezentat), situaţia modificărilor în capitalurile proprii și situaţia fluxurilor de trezorerie. Notele oferă descrieri narative sau detalieri ale elementelor prezentate în acele situaţii și informaţii privind elementele care nu îndeplinesc condiţiile pentru a fi recunoscute în acele situaţii.

▼M53

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 se impune sau se permite de către alte IFRS-uri.**

Alte elemente ale rezultatului global includ:

▼M31

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

(b) reevaluări ale planurilor de beneficii determinate (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*);

▼M5

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

▼M53

(d) câștiguri sau pierderi din investiţii în instrumente de capitaluri proprii desemnate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9 *Instrumente financiare*;

(da) câștiguri sau pierderi din investiţii în active financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A din IFRS 9;

▼M53

(e) partea efectivă a câștigurilor și pierderilor aferente instrumentelor de acoperire împotriva riscului din acoperirea împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie și a câștigurilor și pierderilor aferente instrumentelor de acoperire împotriva riscului care acoperă investiţii în instrumente de capitaluri proprii evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9 (a se vedea capitolul 6 din IFRS 9);

(f) pentru anumite datorii desemnate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere, cuantumul modificării valorii juste care poate fi atribuit modificărilor riscului de credit al datoriei (a se vedea punctul 5.7.7 din IFRS 9);

(g) modificările cuantumului valorii-timp a opţiunilor atunci când se separă valoarea intrinsecă și valoarea-timp a unui contract de opţiuni și se desemnează ca instrument de acoperire împotriva riscurilor numai modificările valorii intrinsece (a se vedea capitolul 6 din IFRS 9);

(h) modificările valorii elementelor forward din contractele forward atunci când se separă elementul forward și elementul la vedere (spot) din contractul forward și se desemnează ca instrument de acoperire a riscului doar modificările elementului la vedere, precum și modificările valorii marjei cu bază valutară a unui instrument financiar atunci când acesta este exclus de la desemnarea respectivului instrument financiar drept instrument de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea capitolul 6 din IFRS 9).

▼M5

Proprietarii sunt deţinătorii instrumentelor clasificate drept capitaluri proprii.

Profitul sau pierderea reprezintă totalul veniturilor minus cheltuielile, mai puţin 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 tranzacţii și din alte evenimente, altele decât acele modificări care rezultă din tranzacţiile cu proprietarii în calitatea lor de proprietari.

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

8 Deși prezentul standard utilizează termenul „alte elemente ale rezultatului global”, „profit sau pierdere” și „rezultatul global total”, o entitate poate utiliza alţi 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 utilizaţi în prezentul standard cu sensul specificat în IAS 32:

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

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

▼M5

SITUAŢII FINANCIARE

Scopul situaţiilor financiare

9 Situaţiile financiare sunt o reprezentare structurată a poziţiei financiare și a performanţei financiare ale unei entităţi. Obiectivul situaţiilor financiare este de a oferi informaţii despre poziţia financiară, performanţa financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entităţi, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situaţiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele gestiunii resurselor încredinţate conducerii entităţilor. Pentru a atinge acest obiectiv, situaţiile financiare oferă informaţii despre:

(a) activele;

(b) datoriile;

(c) capitalurile proprii;

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

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

(f) fluxurile de trezorerie ale entităţii.

Aceste informaţii, împreună cu alte informaţii din note, ajută utilizatorii situaţiilor financiare în estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie ale entităţii și în special a momentului de apariţie și a gradului de certitudine a acestora.

Set complet de situaţii financiare

▼M49

10 Un set complet de situaţii financiare conţine:

(a) o situaţie a poziţiei financiare la finalul perioadei;

(b) o situaţie a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru perioada respectivă;

(c) o situaţie a modificărilor capitalurilor proprii aferentă perioadei;

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

(e) note cuprinzând politici contabile semnificative și alte informaţii explicative;

(ea) informaţii comparative cu privire la perioada precedentă, așa cum se precizează la punctele 38 și 38A; și

(f) o situaţie a poziţiei financiare la începutul perioadei precedente, atunci când o entitate aplică retroactiv o politică contabilă sau realizează o retratare retrospectivă a elementelor din situaţiile sale financiare sau atunci când reclasifică elemente în situaţiile sale financiare în conformitate cu punctele 40A–40D.

O entitate poate utiliza pentru situaţii alte titluri decât cele utilizate în prezentul standard. De exemplu, o entitate poate utiliza titlul „situaţia rezultatului global” în loc de „situaţia profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global”.

▼M31

10A O entitate poate prezenta o situaţie unică a profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global, cu secţiuni distincte pentru profit sau pierdere şi pentru alte elemente ale rezultatului global. Cele două secţiuni trebuie prezentate împreună, secţiunea de profit sau pierdere fiind urmată imediat de secţiunea de alte elemente ale rezultatului global. O entitate poate prezenta secţiunea de profit sau pierdere într-o situaţie distinctă a profitului sau pierderii. În acest caz, situaţia distinctă a profitului sau pierderii trebuie să fie urmată imediat de situaţia rezultatului global, care trebuie să înceapă cu profitul sau pierderea înregistrat(ă).

▼M5

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

▼M31

_____

▼M5

13 Multe entităţi prezintă, în afara situaţiilor financiare, o analiză financiară realizată de conducere care descrie şi explică caracteristicile principale ale performanţei financiare şi poziţiei financiare ale entităţii, precum şi principalele incertitudini cu care aceasta se confruntă. Un astfel de raport poate include o analiză a:

(a) principalilor factori şi influenţe care determină performanţa financiară, inclusiv modificările mediului în care entitatea îşi desfăşoară activitatea, reacţia entităţii la aceste modificări şi la efectul acestora, precum şi politica de investiţii a entităţii pentru a-şi menţine şi îmbunătăţi performanţa financiară, inclusiv politica sa de dividende;

(b) surselor de finanţare ale entităţii şi ratei vizate de îndatorare a capitalului; şi

(c) resurselor entităţii care nu sunt recunoscute în situaţia poziţiei financiare conform IFRS-urilor.

14 Multe entităţi prezintă, de asemenea, în afara situaţiilor financiare, rapoarte şi situaţii cum ar fi rapoartele de mediu şi situaţiile privind valoarea adăugată, în special în sectoarele de activitate în care factorii de mediu sunt semnificativi şi atunci când angajaţii sunt consideraţi a fi un grup important de utilizatori. Rapoartele şi situaţiile prezentate în afara situaţiilor financiare nu intră în domeniul de aplicare a IFRS-urilor.

Caracteristici generale

Prezentarea fidelă şi conformitatea cu IFRS-urile

▼M68

15 **Situaţiile financiare trebuie să prezinte fidel poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie ale unei entităţi. Prezentarea fidelă impune reprezentarea exactă a efectelor tranzacţiilor, a altor evenimente şi condiţii, în conformitate cu definiţiile şi criteriile de recunoaştere pentru active, datorii, venituri şi cheltuieli prevăzute în *Cadrul general conceptual de raportare financiară* (*Cadrul general conceptual*). Se presupune că aplicarea IFRS-urilor, cu prezentarea de informaţii suplimentare, atunci când este necesar, are drept rezultat situaţii financiare care realizează o prezentare fidelă.**

▼M5

16 O entitate ale cărei situaţii financiare sunt conforme cu IFRS-urile trebuie să prezinte în note o declaraţie explicită şi fără rezerve privind această conformitate. O entitate nu trebuie să descrie situaţiile financiare ca fiind conforme cu IFRS-urile decât dacă acestea respectă toate dispoziţiile IFRS-urilor.

▼M5

17 În aproape toate situaţiile, o entitate obţine o prezentare fidelă prin respectarea IFRS-urilor aplicabile. O prezentare fidelă impune, de asemenea, unei entităţi:

(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 absenţa unui IFRS care se aplică în mod specific unui element.

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

(c) să ofere prezentări suplimentare atunci când respectarea unor anumite dispoziţii din IFRS-uri este insuficientă, pentru a permite utilizatorilor să înţeleagă impactul anumitor tranzacţii, altor evenimente și condiţii asupra poziţiei financiare și performanţei financiare a entităţii.

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

▼M68

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

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

(a) **concluzia conducerii că situaţiile financiare prezintă fidel poziţia financiară, performanţa financiară și fluxurile de trezorerie ale entităţii;**

(b) **conformitatea cu IFRS-urile aplicabile, cu excepţia abaterii de la o anumită dispoziţie 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 respectiv ar induce atât de mult în eroare în circumstanţele respective încât ar intra în contradicţie cu obiectivul situaţiilor financiare stabilit în *Cadrul general conceptual*, precum și tratamentul adoptat; și**

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

▼M5

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

▼M5

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.

▼M68

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 conceptual*, dar cadrul de reglementare relevant interzice abaterea de la acea dispoziție, entitatea trebuie să încerce pe cât posibil să reducă aspectele conformității care sunt percepute ca inducând în eroare, prezentând:**

(a) **titlul IFRS-ului respectiv, natura dispoziției și motivul pentru care conducerea a concluzionat 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 conceptual*; 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 fi 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 dacă 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 conceptual*, conducerea ia în considerare:

(a) motivul pentru care obiectivul situațiilor financiare nu este realizat în circumstanțele particulare; și

(b) modul în care circumstanțele entității se pot deosebi de cele ale altor entități care respectă dispoziția. Dacă alte entități respectă dispoziția în circumstanțe similare, 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 conceptual*.

▼M5

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.

▼M5

26 Atunci când evaluează măsura în care este adecvată prezumţia continuităţii activităţii, conducerea ia în considerare toate informaţiile disponibile despre viitor, care reprezintă cel puţin 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 dificultăţi la resurse financiare, entitatea poate ajunge la concluzia că prezumţia continuităţii activităţii 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 potenţiale de înlocuire a finanţării, înainte de a fi sigură că prezumţia continuităţii activităţii este adecvată.

Contabilitatea de angajamente

27 O entitate trebuie să-și întocmească situaţiile financiare folosind contabilitatea de angajamente, cu excepţia informaţiilor privind fluxurile de trezorerie.

▼M68

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

▼M5

Pragul de semnificaţie 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 funcţie diferită, cu excepţia cazului în care acestea sunt nesemnificative.

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

▼M49

30A În aplicarea prezentului standard și a altor IFRS-uri, o entitate decide, luând în considerare toate faptele și circumstanţele relevante, modul în care agregă informaţiile în situaţiile financiare, care includ notele. O entitate nu diminuează inteligibilitatea situaţiilor sale financiare prin obturarea informaţiilor semnificative cu informaţii nesemnificative sau prin agregarea de elemente semnificative care au naturi sau funcţii diferite.

31 Unele IFRS-uri specifică informaţiile care trebuie incluse în situaţiile financiare, care includ notele. O entitate nu trebuie să realizeze o prezentare distinctă de informaţii prevăzută de un IFRS dacă informaţiile care reies din acea prezentare sunt nesemnificative. Acest lucru este valabil chiar și în cazul în care IFRS conţine o listă de cerinţe specifice sau le descrie ca cerinţe minime. O entitate trebuie să ia, de asemenea, în considerare posibilitatea de a oferi prezentări suplimentare atunci când respectarea unor anumite dispoziţii din IFRS este insuficientă, pentru a le permite utilizatorilor situaţiilor financiare să înţeleagă impactul anumitor tranzacţii, al altor evenimente și condiţii asupra poziţiei financiare și a performanţei financiare a entităţii.

▼M5

Compensarea

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

▼M5

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.

▼M52

34 IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții* impune unei entități să evalueze veniturile din contractele cu clienții la cuantumul contraprestației la care entitatea preconizează că va avea dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise. De exemplu, valoarea veniturilor recunoscute reflectă orice reducere comercială și de volum acordată de entitate. În decursul activităților sale curente, entitatea efectuează 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 al 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 cuantumul contraprestației la cedare; și

▼M5

(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.

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.

▼M5

Informații comparative

▼M36

Informații comparative minime

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, dacă acest lucru este relevant pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.**

38A **O entitate trebuie să prezinte cel puțin două situații ale poziției financiare, două situații ale profitului sau pierderii și ale altor elemente ale rezultatului global, două situații separate ale profitului sau pierderii (dacă se prezintă), două situații ale fluxurilor de trezorerie și două situații ale modificărilor capitalurilor proprii, precum și notele aferente.**

38B În unele cazuri, informațiile narative furnizate în situațiile financiare pentru perioada (perioadele) precedentă (precedente) continuă să fie relevante în perioada curentă. De exemplu, o entitate prezintă în perioada curentă detalii privind un litigiu, al cărui rezultat era nesigur la finalul perioadei precedente și care este încă nerezolvat. Prezentarea unor informații care indică existența acelei incertitudini la finalul perioadei precedente și a unor informații cu privire la măsurile care au fost luate pe parcursul perioadei respective pentru rezolvarea incertitudinii poate fi utilă pentru utilizatori.

Informații comparative suplimentare

38C O entitate poate prezenta informații comparative în plus față de situațiile financiare comparative minime impuse de IFRS-uri, cu condiția ca informațiile respective să fie elaborate în conformitate cu IFRS-urile. Aceste informații comparative pot consta în una sau mai multe dintre situațiile menționate la punctul 10, dar nu este necesar să cuprindă un set complet de situații financiare. Într-un astfel de caz, entitatea trebuie să prezinte note informative aferente acelor situații suplimentare.

38D De exemplu, o entitate poate prezenta o a treia situație a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global (prezentând astfel perioada curentă, perioada precedentă și o perioadă comparativă suplimentară). Totuși, entitatea nu este obligată să prezinte o a treia situație a poziției financiare, o a treia situație a fluxurilor de trezorerie sau o a treia situație a modificărilor capitalurilor proprii (de exemplu, o situație financiară comparativă suplimentară). Entitatea trebuie să prezinte, în notele la situațiile financiare, informațiile comparative referitoare la situația suplimentară a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global.

———————

Modificarea politicii contabile, retratarea retroactivă sau reclasificarea

40A **O entitate trebuie să prezinte o a treia situație a poziției financiare la începutul perioadei precedente, pe lângă situațiile financiare comparative minime cerute la punctul 38A, dacă:**

(a) **aplică retroactiv o politică contabilă, efectuează o retratare retroactivă a elementelor din situațiile sale financiare sau reclasifică elemente în situațiile sale financiare; și**

▼M36

(b) **aplicarea retroactivă, retratarea retroactivă sau reclasificarea are un efect semnificativ asupra informațiilor din situația poziției financiare de la începutul perioadei precedente.**

40B În circumstanțele descrise la punctul 40A, o entitate trebuie să prezinte trei situații ale poziției financiare:

(a) la finalul perioadei curente;

(b) la finalul perioadei precedente; și

(c) la începutul perioadei precedente.

40C Atunci când o entitate este obligată să prezinte o situație suplimentară a poziției financiare în conformitate cu punctul 40A, aceasta trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctele 41–44 și în IAS 8. Totuși, nu este necesar să fie prezentate notele aferente situației de deschidere a poziției financiare de la începutul perioadei precedente.

40D Data respectivei situații de deschidere a poziției financiare trebuie să fie la începutul perioadei precedente, indiferent dacă situațiile financiare ale unei entități prezintă informații comparative pentru perioade anterioare (astfel cum se permite la punctul 38C).

41 În cazul în care o entitate modifică prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile sale financiare, aceasta trebuie să reclasifice valorile comparative, cu excepția cazului în care reclasificarea este imposibil de realizat. Atunci când entitatea reclasifică valorile comparative, aceasta trebuie să prezinte (inclusiv pentru începutul perioadei precedente):

(a) natura reclasificării;

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

(c) motivul reclasificării.

▼M5

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.

▼M5

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.

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;

▼M5

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

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

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

52 O entitate respectă dispoziţiile de la punctul 51 prin prezentarea titlurilor adecvate ale paginilor, situaţiilor, notelor, coloanelor și ale elementelor similare. La determinarea celei mai bune modalităţi de prezentare a acestor informaţii este nevoie de raţionament profesional. De exemplu, atunci când o entitate prezintă electronic situaţiile financiare, nu sunt utilizate întotdeauna pagini distincte; în acest caz o entitate prezintă elementele de mai sus pentru a garanta o înţelegere corespunzătoare a informaţiilor incluse în situaţiile financiare.

53 O entitate realizează deseori situaţii financiare mai ușor de înţeles prin prezentarea informaţiilor în mii sau milioane de unităţi ale monedei de prezentare. Acest fapt este acceptabil atâta timp cât entitatea prezintă nivelul de rotunjire și nu omite informaţii semnificative.

Situaţia poziţiei financiare

Informaţii care trebuie prezentate în situaţia poziţiei financiare

▼M49

54 Situaţia poziţiei financiare trebuie să cuprindă elementele-rânduri care prezintă următoarele valori:

▼M5

(a) imobilizări corporale;

(b) investiţii imobiliare;

(c) imobilizări necorporale;

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

(e) investiţii contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă;

▼M45

(f) active biologice care intră sub incidenţa IAS 41 *Agricultura*;

▼M5

(g) stocuri;

(h) creanţe comerciale și similare;

(i) numerar și echivalente de numerar;

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

(k) datorii comerciale și alte datorii;

(l) provizioane;

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

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

▼M5

(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.

▼M49

55 **O entitate trebuie să prezinte elemente-rânduri (inclusiv prin dezagregarea elementelor-rânduri enumerate la punctul 54), titluri și subtotaluri suplimentare în situația poziției financiare atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea poziției financiare a entității.**

55A Când o entitate prezintă subtotaluri în conformitate cu punctul 55, aceste subtotaluri trebuie:

(a) să cuprindă elemente-rânduri alcătuite din sumele recunoscute și evaluate în conformitate cu IFRS;

(b) să fie prezentate și etichetate în așa fel încât elementele-rânduri care constituie subtotalul să fie clare și inteligibile;

(c) să fie consecvente de la o perioadă la alta, în conformitate cu punctul 45; și

(d) să nu fie prezentate cu mai multă importanță decât subtotalurile și totalurile cerute de IFRS pentru situația poziției financiare.

▼M5

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

(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.

▼M5

59 Utilizarea diferitelor baze de evaluare pentru diferitele clase de active sugerează faptul că natura sau funcţia acestora diferă, şi, 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.

Distincţia dintre activele circulante şi cele imobilizate, precum şi dintre datoriile curente şi cele pe termen lung

60 O entitate trebuie să prezinte activele circulante şi imobilizate şi datoriile curente şi pe termen lung drept clasificări distincte în situaţia poziţiei financiare în conformitate cu punctele 66-76, cu excepţia cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate oferă informaţii care sunt fiabile şi mai relevante. Atunci când se aplică această excepţie, o entitate trebuie să prezinte toate activele şi datoriile, în ordinea lichidităţii.

61 Indiferent de metoda de prezentare adoptată, o entitate trebuie să prezinte valoarea ce se aşteaptă 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; şi

(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 bilanţ a activelor circulante şi imobilizate şi a datoriilor curente şi pe termen lung oferă informaţii utile, făcând distincţie între activele nete care sunt în mod continuu rulate sub formă de capital circulant şi cele utilizate în activitatea pe termen lung a entităţii. De asemenea, acest fapt evidenţiază activele ce se preconizează a fi realizate în cadrul ciclului curent de exploatare şi datoriile exigibile în cursul aceleiaşi perioade.

63 Pentru anumite entităţi, cum ar fi instituţiile financiare, o prezentare a activelor şi datoriilor în ordine crescătoare sau descrescătoare a lichidităţii oferă informaţii care sunt fiabile şi mai relevante decât o prezentare structurată în funcţie de active circulante şi imobilizate şi datorii curente şi pe termen lung, deoarece entitatea nu furnizează bunuri sau servicii într-un ciclu operaţional clar identificabil.

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

65 Informaţiile despre datele la care se preconizează realizarea activelor şi datoriilor sunt utile pentru evaluarea lichidităţii şi solvabilităţii unei entităţi. IFRS 7 Instrumente financiare: informaţii de furnizat impune prezentarea scadenţei pentru activele financiare şi pentru datoriile financiare. Activele financiare cuprind creanţele comerciale şi alte creanţe, iar datoriile financiare includ datoriile comerciale şi alte datorii. Informaţiile privind data preconizată a recuperării activelor nemonetare, precum stocurile şi 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.

▼M5

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.

▼M53

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 care corespund definiției „deținut în vederea tranzacționării” din IFRS 9) și partea circulantă 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.

▼M53

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 corespund definiției „deținut în vederea tranzacționării” din IFRS 9, 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.

▼M5

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 situaţiilor financiare, acele evenimente sunt prezentate ca fiind evenimente care nu conduc la ajustarea situaţiilor financiare, în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*:

(a) refinanţarea 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 graţie pentru a rectifica o încălcare a unui acord pe termen lung care se termină la cel puţin douăsprezece luni după perioada de raportare.

Informaţii care trebuie prezentate fie în situaţia poziţiei financiare fie în note

77 O entitate trebuie să prezinte, fie în situaţia poziţiei financiare, fie în note, subclasificări suplimentare ale elementelor-rânduri, clasificate într-o manieră corespunzătoare operaţiunilor entităţii.

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

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

(b) creanţele se împart în sume de primit din partea clienţilor comerciali, creanţe privind părţile afiliate, plăţi efectuate în avans și alte sume;

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

(d) provizioanele se împart în provizioane pentru beneficiile angajaţilor 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 situaţia poziţiei financiare sau în situaţia modificărilor capitalurilor proprii, fie în note:

(a) pentru fiecare clasă de capital social:

(i) numărul de acţiuni autorizate;

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

(iii) valoarea nominală pe acţiune, sau faptul că acţiunile nu au valoare nominală;

▼M5

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

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

(vi) acţiunile proprii deţinute de către entitate, filiale sau de către entităţi asociate; și

(vii) acţiuni rezervate pentru emisiune în baza contractelor de opţiuni și a contractelor de vânzare a acţiunilor, 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 informaţii echivalente celor cerute de punctul 79 litera (a), evidenţiindu-se modificările din timpul perioadei pentru fiecare categorie de participaţie în capitalurile proprii, precum și drepturile, preferinţele și restricţiile aferente fiecărei categorii de participaţie în capitalurile proprii.

▼M6

80A Dacă o entitate a reclasificat

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

(b) un instrument care impune entităţii o obligaţie de a livra unei alte părţi o parte proporţională din activele nete ale entităţii doar la lichidare și care este clasificat drept instrument de capitaluri proprii

între obligaţii 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.

▼M31

Situaţia profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global

_____

81A Pe lângă secţiunea de profit sau pierdere și secţiunea de alte elemente ale rezultatului global, situaţia profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global (situaţia rezultatului global) trebuie să prezinte:

(a) profitul sau pierderea;

(b) totalul altor elemente ale rezultatului global;

(c) rezultatul global pentru perioadă, constituit din totalul profitului sau al pierderii și al altor elemente ale rezultatului global.

Dacă o entitate prezintă o situaţie distinctă a profitului sau pierderii, aceasta nu include secţiunea de profit sau pierdere în situaţia care prezintă rezultatul global.

▼M31

81B O entitate trebuie să prezinte, pe lângă secţiunea de profit sau pierdere şi secţiunea de alte elemente ale rezultatului global, drept alocare a profitului sau pierderii şi a altor elemente ale rezultatului global, următoarele elemente pentru perioadă:

(a) profitul sau pierderea pentru perioadă atribuibil(ă):

(i) intereselor care nu controlează şi

(ii) proprietarilor societăţii mamă.

(b) rezultatul global pentru perioadă atribuibil:

(i) intereselor care nu controlează şi

(ii) proprietarilor societăţii mamă.

Dacă o entitate prezintă profitul sau pierderea într-o situaţie distinctă, situaţia respectivă trebuie să includă posturile menţionate la (a).

Informaţii care trebuie prezentate în secţiunea de profit sau pierdere sau în situaţia profitului sau pierderii

▼M53

82 Pe lângă elementele prevăzute în alte IFRS, secţiunea de profit sau pierdere ori situaţia profitului sau pierderii trebuie să includă elemente-rânduri care prezintă următoarele valori pentru perioadă:

(a) veniturile, prezentându-se separat veniturile din dobânzi calculate utilizând metoda dobânzii efective;

(aa) câştigurile şi pierderile care rezultă din derecunoaşterea activelor financiare evaluate la costul amortizat;

(b) costurile de finanţare;

(ba) pierderile din depreciere (inclusiv reluările de pierderi din depreciere sau de câştiguri din depreciere), determinate în conformitate cu secţiunea 5.5 din IFRS 9;

(c) cota-parte din profitul sau pierderea aferent(ă) entităţilor asociate şi asocierilor în participaţie, contabilizată prin metoda punerii în echivalenţă;

(ca) în cazul în care un activ financiar este reclasificat în afara categoriei de evaluare la costul amortizat, astfel încât acesta este evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, orice câştig sau pierdere care rezultă dintr-o diferenţă între costul amortizat anterior al activului financiar şi valoarea justă a acestuia la data reclasificării (conform definiţiei din IFRS 9);

(cb) în cazul în care un activ financiar este reclasificat în afara categoriei de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, astfel încât acesta este evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, orice câştig sau pierdere cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global care este reclasificat(ă) în profit sau pierdere;

▼M31

(d) cheltuiala cu impozitul;

(e) [eliminat]

(ea) o singură valoare pentru totalul activităţilor întrerupte (a se vedea IFRS 5).

(f)–(i) [eliminat]

▼M31

Informații care trebuie prezentate în secțiunea de alte elemente ale rezultatului global

▼M49

82A **Secțiunea alte elemente ale rezultatului global trebuie să prezinte elemente-rânduri pentru valorile aferente perioadei:**

(a) ale componentelor altor elemente ale rezultatului global [cu excepția valorilor de la litera (b)], clasificate după natura lor și grupate, în conformitate cu alte IFRS-uri, în:

(i) elemente care nu sunt reclasificate ulterior în profit sau pierdere; și

(ii) elemente care sunt reclasificate ulterior în profit sau pierdere atunci când sunt îndeplinite anumite condiții specifice;

(b) ale cotei-părți din alte elemente ale rezultatului global aferente entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizate prin metoda punerii în echivalență, defalcate în funcție de ponderea elementelor care, în conformitate cu alte IFRS-uri:

(i) nu sunt reclasificate ulterior în profit sau pierdere; și

(ii) elemente care sunt reclasificate ulterior în profit sau pierdere atunci când sunt îndeplinite anumite condiții specifice.

▼M31

———————

▼M49

85 **O entitate trebuie să prezinte elemente-rânduri (inclusiv prin dezagregarea elementelor-rânduri enumerate la punctul 82), titluri și subtotaluri suplimentare în situația (situațiile) care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru înțelegerea performanțelor financiare ale entității.**

85A Când o entitate prezintă subtotaluri în conformitate cu punctul 85, aceste subtotaluri trebuie:

(a) să cuprindă elemente-rânduri alcătuite din sumele recunoscute și evaluate în conformitate cu IFRS;

(b) să fie prezentate și etichetate în așa fel încât elementele-rânduri care constituie subtotalul să fie clare și ușor de înțeles;

(c) să fie consecvente de la o perioadă la alta, în conformitate cu punctul 45; și

(d) să nu fie prezentate cu mai multă importanță decât subtotalurile și totalurile cerute de IFRS pentru situația (situațiile) care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global.

85B O entitate trebuie să prezinte elemente-rânduri în situația (situațiile) care prezintă profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global care să reconcilieze orice subtotaluri prezentate în conformitate cu punctul 85 cu subtotalurile sau totalurile cerute de IFRS pentru astfel de situație (situații).

▼M31

86 Deoarece efectele diferitelor activități, tranzacții și altor evenimente ale unei entități diferă din punctul de vedere al frecvenței, al potențialului de câștig sau pierdere și al predictibilității, prezentarea componentelor performanțelor financiare ajută utilizatorii să înțeleagă performanțele financiare obținute și să realizeze proiecții ale performanțelor financiare viitoare. O entitate include elemente-rânduri suplimentare în situația (situațiile) care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global și modifică descrierile utilizate și ordonarea elementelor atunci când acest lucru este necesar pentru a explica elementele performanțelor financiare. 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 (situațiile) care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global ori în note.

▼M5

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.

▼M68

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 din profit sau pierdere a componentelor altor elemente ale rezultatului global care corespund definiției din *Cadrul general conceptual* a veniturilor sau cheltuielilor (a se vedea punctul 7).

▼M5

Alte elemente ale rezultatului global aferent perioadei

▼M31

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 profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global, fie în note.

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

(a) fără efectele fiscale aferente, fie

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

Dacă o entitate alege opțiunea (b), aceasta trebuie să repartizeze impozitul între elementele care ar putea fi reclasificate ulterior în secțiunea de profit sau pierdere și elementele care nu pot fi reclasificate ulterior în secțiunea de profit sau pierdere.

▼M5

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

▼M53

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. 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.

▼M31

94 O entitate poate prezenta ajustările din reclasificare în situația (situațiile) profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global ori în note. O entitate care prezintă ajustările din reclasificare în note prezintă componentele altor elemente ale rezultatului global ulterior oricăror ajustări din reclasificare aferente.

▼M53

95 Ajustările din reclasificare apar, spre exemplu, la cedarea unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21) și atunci când unele fluxuri de trezorerie prognozate acoperite împotriva riscurilor afectează profitul sau pierderea [a se vedea punctul 6.5.11 litera (d) din IFRS 9 în ceea ce privește acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor].

96 Ajustările din reclasificare nu apar pentru modificarea surplusului din reevaluare recunoscut în conformitate cu IAS 16 sau cu IAS 38 sau pentru reevaluarea planurilor de beneficii determinate recunoscute în conformitate cu 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). În conformitate cu IFRS 9, ajustările din reclasificare nu apar în cazul în care o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau contabilizarea valorii-timp a unei opțiuni (sau a elementului forward al unui contract forward sau a marjei cu bază valutară a unui instrument financiar) are ca rezultat sume care sunt eliminate din rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie sau dintr-o componentă separată de capitaluri proprii și incluse direct în costul inițial sau într-o altă valoare contabilă a unui activ sau a unei datorii. Aceste sume sunt transferate direct în active sau datorii.

▼M31

Informații care trebuie prezentate în situația (situațiile) profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global ori în note

▼M5

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

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.

▼M5

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.

▼M31

100 Entitățile sunt încurajate să prezinte analiza menționată la punctul 99 în situația (situațiile) profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global.

▼M5

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

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

▼M5

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

▼M29

Informații care trebuie prezentate în situația modificărilor capitalurilor proprii

▼M53

106 O entitate trebuie să prezinte o situație a modificărilor capitalurilor proprii, conform cerințelor de la punctul 10. Situația modificărilor capitalurilor proprii conține următoarele informații:

▼M29

(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

▼M53

(c) [eliminat]

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

(i) profit sau pierdere;

(ii) alte elemente ale rezultatului 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.

▼M29

Informații care trebuie prezentate în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în note

106A Pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii o entitate trebuie să prezinte, fie în situația modificărilor capitalurilor proprii, fie în note, o analiză a altor elemente ale rezultatului global, element cu element [a se vedea punctul 106(d)(ii)].

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 dividendelor pe acțiune aferentă.

▼M5

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

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

▼M49

113 O entitate trebuie să prezinte notele, pe cât posibil, într-un mod sistematic. Pentru a stabili un mod sistematic, entitatea trebuie să ia în considerare efectul asupra inteligibilității și comparabilității situațiilor sale financiare. În fiecare element din situațiile poziției financiare și din situația (situațiile) care prezintă profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global, precum și din situația modificărilor capitalurilor proprii și din situația fluxurilor de trezorerie, o entitate trebuie să facă trimiteri la orice informație corespunzătoare din note.

▼M49

114 Printre exemplele de ordonare sau grupare sistematică a notelor se numără:

(a) punerea în prim plan a domeniilor de activitate pe care entitatea le consideră a fi cele mai relevante pentru înţelegerea performanţei sale financiare și a poziţiei sale financiare, precum gruparea informaţiilor cu privire la anumite activităţi de exploatare;

(b) gruparea informaţiilor cu privire la elementele evaluate în mod similar, precum activele evaluate la valoarea justă; sau

(c) respectarea ordinii elementelor-rând din situaţia (situaţiile) care prezintă profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global, precum și din situaţia poziţiei financiare, cum ar fi:

(i) o situaţie a conformităţii cu IFRS-urile (a se vedea punctul 16);

(ii) politici contabile semnificative aplicate (a se vedea punctul 117);

(iii) informaţii justificative pentru elementele prezentate în situaţiile poziţiei financiare și în situaţia (situaţiile) care prezintă profit sau pierdere și alte elemente ale rezultatului global, precum și în situaţia modificărilor capitalurilor proprii și în situaţia fluxurilor de trezorerie, în ordinea în care este prezentată fiecare situaţie financiară și fiecare element-rând; și

(iv) alte prezentări de informaţii, inclusiv:

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

(2) prezentări de informaţii nefinanciare, de exemplu, obiectivele și politicile gestionării riscului financiar ale entităţii (a se vedea IFRS 7).

_____

▼M5

116 O entitate poate prezenta notele care oferă informaţii despre baza întocmirii situaţiilor financiare și politicilor contabile specifice ca o secţiune separată a situaţiilor financiare.

Prezentarea politicilor contabile

▼M49

117 O entitate trebuie să își prezinte politicile contabile semnificative care să cuprindă:

(a) baza (sau bazele) de evaluare utilizată (utilizate) la întocmirea situaţiilor financiare; precum și

(b) celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înţelegerea situaţiilor financiare.

▼M5

118 Este important pentru o entitate să informeze utilizatorii asupra bazei (bazelor) de evaluare utilizată(e) în situaţiile financiare (de exemplu, costul istoric, costul curent, valoarea netă realizabilă, valoarea justă sau valoarea recuperabilă), deoarece baza pe care sunt întocmite situaţiile financiare afectează în mod semnificativ analiza utilizatorilor. Atunci când o entitate utilizează mai mult de o bază de evaluare în situaţiile 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.

▼M49

119 Atunci când se decide necesitatea prezentării unei anumite politici contabile, conducerea ia în considerare măsura în care prezentarea ar ajuta utilizatorii să înţeleagă modul în care tranzacţiile, alte evenimente şi condiţii se regăsesc în performanţa financiară şi în poziţia financiară raportate. Fiecare entitate are în vedere natura activităţii sale şi politicile pe care utilizatorii situaţiilor sale financiare se aşteaptă să fie prezentate pentru acel tip de entitate. 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 de informaţii privind cazurile în care o entitate aplică valoarea justă sau modelul bazat pe cost la investiţia imobiliară (a se vedea IAS 40 *Investiţii imobiliare*). Unele IFRS-uri prevăd în mod specific prezentarea anumitor politici contabile, inclusiv a alegerilor făcute de conducere între diferitele politici permise. De exemplu, IAS 16 prevede prezentarea bazelor de evaluare utilizate pentru clasele de imobilizări corporale.

_____

▼M5

121 O politică contabilă poate fi semnificativă prin natura operaţiunilor entităţii 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 şi o aplică în conformitate cu IAS 8.

▼M49

122 O entitate trebuie să prezinte, împreună cu politicile contabile semnificative sau cu alte note, raţionamentele profesionale, altele decât cele care implică estimări (a se vedea punctul 125), pe care conducerea le-a realizat în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entităţii şi care au cel mai important efect asupra valorilor recunoscute în situaţiile financiare.

▼M54

123 În procesul de aplicare a politicilor contabile ale entităţii, conducerea face raţionamente, în afara celor care implică estimări, care pot influenţa semnificativ valorile recunoscute de aceasta în situaţiile financiare. De exemplu, conducerea face raţionamente pentru a determina:

▼M53

(a) [eliminat]

▼M54

(b) momentul în care majoritatea riscurilor şi beneficiilor semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activelor financiare şi, în cazul locatorilor, asupra activelor care fac obiectul contractelor de leasing sunt transferate altor entităţi; şi

▼M53

(c) dacă anumite vânzări de bunuri sunt, în realitate, acorduri de finanţare şi, prin urmare, nu generează venituri; şi

(d) dacă termenii contractuali ai unui activ financiar dau naştere la anumite date unor fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăţi ale principalului şi ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.

▼M5

►M32 124 Unele dintre prezentările făcute în conformitate cu punctul 122 sunt prevăzute și de alte IFRS-uri. De exemplu, IFRS 12 *Prezentarea intereselor deținute în alte entități* prevede ca o entitate să prezinte raționamentele efectuate pentru a stabili dacă deține controlul altei entități. ◄ 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.

▼M33

128 Prezentările de informații de la punctul 125 nu sunt impuse pentru active și datorii care prezintă un risc semnificativ ca valoarea lor contabilă să se schimbe considerabil pe parcursul următorului exercițiu financiar dacă, la finalul perioadei de raportare, acestea sunt evaluate la valoarea justă pe baza unui preț cotat pe o piață activă pentru un activ sau o datorie identic(ă). Aceste valori juste se pot modifica semnificativ în decursul următorului exercițiu financiar, dar aceste modificări nu ar decurge din ipoteze sau din alte surse de incertitudine referitoare la estimări la finalul perioadei de raportare.

▼M5

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.

▼M33

133 Alte IFRS-uri dispun prezentarea unora dintre ipotezele care ar fi altminteri solicitate în conformitate cu punctul 125. De exemplu, IAS 37 impune prezentarea, în anumite situații, a ipotezelor principale privind evenimentele viitoare care afectează clasele de provizioane. IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă* prevede prezentarea ipotezelor principale (inclusiv tehnica(ile) de evaluare și intrările de date) pe care le utilizează entitatea atunci când evaluează valoarea justă a activelor sau datoriilor contabilizate la valoarea justă.

▼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.

▼**M29**

139F Punctele 106 și 107 au fost modificate, iar punctul 106A a fost adăugat prin *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor,* publicate în mai 2010. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2011 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.

▼**M32**

139H IFRS 10 și IFRS 12, publicate în mai 2011, aduc modificări la punctele 4, 119, 123 și 124. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 12.

▼**M33**

139I IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 128 și 133. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼**M31**

139J *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctele 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 și 115, a adăugat punctele 10A, 81A, 81B și 82A și a eliminat punctele 12, 81, 83 și 84*. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2012 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt.

139K IAS 19 *Beneficiile angajaților* (astfel cum a fost modificat în iunie 2011) a modificat definiția „altor elemente ale rezultatului global” de la punctele 7 și 96. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IAS 19 (astfel cum a fost modificat în iunie 2011).

▼**M36**

139L *Ciclul de îmbunătățiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctele 10, 38 și 41, a eliminat punctele 39–40 și a adăugat punctele 38A–38D și 40A–40D. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M52**

139N IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 34. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

▼**M53**

139O IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 și 123 și a eliminat punctele 139E, 139G și 139M. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M49**

139P Documentul *Inițiativa privind prezentarea de informații* (Amendamente la IAS 1), publicat în decembrie 2014, a modificat punctele 10, 31, 54-55, 82A, 85, 113-114, 117, 119 și 122, a adăugat punctele 30A, 55A și 85A-85B și a eliminat punctele 115 și 120. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Entitățile nu sunt obligate să prezinte informațiile prevăzute la punctele 28-30 din IAS 8 cu privire la aceste amendamente.

▼**M54**

139Q IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 123. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼**M68**

139S Documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS*, publicat în 2018, a modificat punctele 7, 15, 19-20, 23-24, 28 și 89. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Aplicarea anterior acestei date este permisă dacă o entitate aplică în același timp toate celelalte modificări cuprinse în documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS*. O entitate trebuie să aplice modificările IAS 1 retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Cu toate acestea, dacă o entitate stabilește că aplicarea retroactivă ar fi imposibilă sau ar determina costuri sau eforturi nejustificate, aceasta trebuie să aplice modificările IAS 1 prin trimitere la punctele 23-28, 50-53 și 54F din IAS 8.

▼**M69**

139T *Definiția termenului „semnificativ”* (Amendamente la IAS 1 și IAS 8), publicată în octombrie 2018, a modificat punctul 7 din IAS 1 și punctul 5 din IAS 8 și a eliminat punctul 6 din IAS 8. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă 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

▼M53

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

(a) [eliminat]

(b) instrumentelor financiare (a se vedea IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și IFRS 9 *Instrumente financiare*); și

▼B

(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

DEFINIŢII

6. Următorii termeni sunt folosiţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:

Stocurile sunt active:

(a) deţinute în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activităţii;

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

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

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

▼M33

Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)

7. Valoare 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 activităţii. Valoarea justă reflectă preţul unei tranzacţii normale de vânzare a aceluiași stoc pe piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) pentru acel stoc care s-ar încheia între participanţi pe piaţă, la data de evaluare. Prima este o valoare specifică entităţii; cea de a doua nu este. Valoarea realizabilă netă a stocurilor poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costurile generate de vânzare.

▼M52

8. Stocurile includ bunurile cumpărate și deţinute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu, mărfurile achiziţionate de un comerciant cu amănuntul și deţinute în vederea revânzării sau terenurile și alte proprietăţi imobiliare deţinute în vederea revânzării. Stocurile includ, de asemenea, produsele finite ale entităţii sau producţia aflată în curs de execuţie de către entitate, precum și materiale și consumabile destinate utilizării în procesul de producţie. Costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract cu un client care nu dau naștere unor stocuri (sau activele care intră sub incidenţa unui alt standard) sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii.*

▼B

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 preţul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepţia acelora pe care entitatea le poate recupera ulterior de la autorităţile fiscale), costurile de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei 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

▼M54

12. Costurile de conversie a stocurilor includ costurile direct legate de unităţile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producţie generată de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care rămân relativ constante indiferent de volumul producţiei, cum sunt: amortizarea și întreţinerea secţiilor fabricii, și a utilajelor și a activelor aferente dreptului de utilizare întrebuinţate în procesul de producţie, precum și costurile cu conducerea și administrarea fabricii. Regia variabilă de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care variază direct proporţional sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei, cum sunt materialele indirecte și manopera indirectă.

▼B

13. Alocarea regiei fixe de producţie la costurile de prelucrare se face pe baza capacităţii normale a facilităţilor de producţie. Capacitatea normală este producţia estimată a fi obţinută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiţii normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreţinere. Nivelul real de producţie poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor de regie fixă alocate fiecărei unităţi de producţie nu se majorează ca urmare a obţinerii unei producţii 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 producţie neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor de regie fixă alocate fiecărei unităţi de producţie este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă de producţie este alocată fiecărei unităţi de producţie pe baza folosirii reale a instalaţiilor de producţie.

14. Un proces de producţie poate duce la obţinerea 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 raţionale, aplicate cu consecvenţă. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă pe fiecare produs, fie în stadiul de producţie în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producţie. 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 faţă 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 producţie, sau a costurilor proiectării produselor destinate anumitor clienţi.

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 producţie înregistrate peste limitele normal admise;

▼B

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

(c) regii generale de administraţie 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 circumstanţele limitate în care costurile îndatorării sunt incluse în costurile stocurilor.

18. O entitate poate cumpăra stocuri în condiţii de decontare amânată. Atunci când aranjamentul conţine efectiv un element de finanţare, acel element, de exemplu, o diferenţă între preţul de cumpărare în condiţii normale de creditare și suma plătită, este recunoscut ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanţare.

Costul stocurilor unui prestator de servicii

19. În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producţie. 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 administraţia 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 preţurile impuse de prestatorii de servicii.

Costul producţiei agricole recoltate din activele biologice

▼M8

20. Conform IAS 41 *Agricultura* stocurile care cuprind producţia 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 preţului 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 eficienţei și utilizării capacităţii. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile actuale.

22. Metoda preţului cu amănuntul este adesea folosită în comerţul 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 preţul 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 preţului 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.

▼M52

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.

▼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 INFORMAŢIILOR

36. Situaţiile financiare trebuie să prezinte următoarele informaţii:

(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 entităţii;

(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) circumstanţele 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.

▼M52

37. Informaţiile privind valorile contabile ale diverselor categorii de stocuri, precum și dimensiunea modificărilor acestor active sunt utile utilizatorilor situaţiilor financiare. Cele mai întâlnite clasificări de stocuri cuprind mărfuri, materii prime, materiale, producţie în curs de execuţie și produse finite.

▼B

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 producţie nealocată și în valorile neobișnuite ale costurilor de producţie a stocurilor. Circumstanţele specifice entităţii pot justifica și includerea altor valori, ca, de exemplu, costurile de distribuţie.

39. Anumite entităţi 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.

▼M33

40C. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste de la punctul 6 și a modificat punctul 7. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼**M52**

40E. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 2, 8, 29 și 37 și a eliminat punctul 19. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼**M53**

40F. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctul 2 și a eliminat punctele 40A, 40B și 40D. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M54**

40G. IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 12. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼**B**

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 INTERNAŢIONAL DE CONTABILITATE 7

▼M5

Situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie [1]

▼B

OBIECTIV

Informaţiile referitoare la fluxurile de trezorerie ale unei entităţi sunt utile pentru a pune la dispoziţia utilizatorilor de situaţii financiare o bază pentru evaluarea capacităţii entităţii 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 capacităţii unei entităţi de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și a plasării în timp și a siguranţei generării acestora.

Obiectivul prezentului standard este acela de a impune furnizarea de informaţii cu privire la modificările istorice de numerar și de echivalente de numerar ale unei entităţi, prin intermediul unei situaţii a fluxurilor de trezorerie care clasifică fluxurile de trezorerie din timpul perioadei în fluxuri din activităţi de exploatare, de investire și de finanţare.

DOMENIU DE APLICARE

1. O entitate trebuie să întocmească o situaţie a fluxurilor de trezorerie în conformitate cu dispoziţiile prezentului standard și trebuie să o prezinte drept parte integrantă a situaţiilor sale financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situaţiile financiare.

2. Prezentul standard înlocuiește IAS 7 *Situaţia modificărilor în poziţia financiară*, aprobat în iulie 1977.

3. Utilizatorii situaţiilor financiare ale unei entităţi sunt interesaţi de modul în care entitatea generează și folosește numerarul și echivalentele de numerar. Aceasta este situaţia indiferent de natura activităţilor entităţii și indiferent dacă numerarul poate fi considerat drept produs al entităţii, așa cum ar putea fi cazul unei instituţii financiare. Entităţile au nevoie de numerar din aceleași motive, în esenţă, oricât de diferite ar fi principalele lor activităţi producătoare de venituri. Acestea au nevoie de numerar pentru a-și desfășura activităţile, a-și plăti obligaţiile și pentru a asigura rentabilitate investitorilor. În consecinţă, prezentul standard impune tuturor entităţilor să prezinte o situaţie a fluxurilor de trezorerie.

BENEFICII ALE INFORMAŢIILOR REFERITOARE LA FLUXURILE DE TREZORERIE

4. O situaţie a fluxurilor de trezorerie, atunci când este utilizată împreună cu restul situaţiilor financiare, furnizează informaţii care permit utilizatorilor să evalueze modificările activelor nete ale unei entităţi, structura sa financiară (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea sa), precum și capacitatea entităţii de a influenţa valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie, în vederea adaptării la circumstanţele și oportunităţile în continuă schimbare. Informaţiile referitoare la fluxurile de trezorerie sunt utile la stabilirea capacităţii unei entităţi de a genera numerar și echivalente de numerar și dau posibilitatea

[1] În septembrie 2007 IASB a modificat titlul IAS 7 din *Situaţiile fluxurilor de trezorerie* în *Situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie* drept consecinţă a revizuirii IAS 1 *Prezentarea situaţiilor 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, activităţi de finanţare. Totuși, în unele ţări, descoperirile de cont care sunt rambursabile la vedere fac parte integrantă din gestiunea numerarului unei entităţi. În aceste circumstanţe, 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 entităţi, și nu din activităţile de exploatare, de investire și de finanţare. Gestiunea numerarului presupune plasarea excedentului de numerar în echivalente de numerar.

PREZENTAREA UNEI SITUAŢII A FLUXURILOR DE TREZORERIE

10. ►M5 Situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie ◄ trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate pe activităţi de exploatare, de investire și de finanţare.

11. O entitate prezintă fluxurile sale de trezorerie din activităţile de exploatare, de investire și de finanţare într-o manieră care corespunde cel mai bine activităţii sale. Clasificarea pe activităţi furnizează informaţii care permit utilizatorilor să stabilească impactul respectivelor activităţi asupra poziţiei financiare a entităţii și valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar. Aceste informaţii pot fi folosite, de asemenea, pentru a evalua relaţiile care apar între activităţile respective.

12. O singură tranzacţie 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 finanţare.

Activităţi de exploatare

13. Valoarea fluxurilor de trezorerie care provin din activităţi de exploatare este un indicator-cheie al măsurii în care activităţile entităţii au generat suficiente fluxuri de trezorerie pentru a rambursa împrumuturile, pentru a menţine capacitatea de funcţionare a entităţii, a plăti dividende și a face noi investiţii, fără a recurge la surse externe de finanţare. Informaţiile cu privire la componentele specifice ale fluxurilor istorice de trezorerie din exploatare, împreună cu alte informaţii, sunt utile pentru prognozarea viitoarelor fluxuri de trezorerie din exploatare.

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

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

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

▼B

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

(d) plăţile în numerar efectuate către și în numele angajaţilor;

(e) încasările în numerar și plăţile în numerar ale unei entităţi de asigurare pentru prime și daune, anuităţi și alte beneficii legate de poliţele de asigurare;

(f) plăţile în numerar sau restituiri ale impozitelor pe profit, cu excepţia cazului în care pot fi asociate în mod specific activităţilor de investire și de finanţare; și

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

▼M8

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

▼B

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

Activităţi de investire

▼M22

16. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie care rezultă din activităţi de investiţie 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 situaţia poziţiei financiare sunt eligibile pentru clasificarea drept activităţi de investiţie. Exemplele de fluxuri de trezorerie din activităţile de investiţie sunt:

▼B

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

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

▼B

(c) plăţile în numerar pentru achiziţionarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi de interese în asocierile în participaţie (altele decât plăţile pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele deţinute în vederea plasării sau a tranzacţionării);

(d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorie ale altor entităţi şi din vânzarea de interese în asocierile în participaţie (altele decât încasările pentru instrumentele considerate a fi echivalente de numerar sau pentru cele păstrate în vederea plasării sau a tranzacţionării);

(e) avansurile în numerar şi împrumuturile acordate altor părţi (altele decât avansurile şi împrumuturile acordate de o instituţie financiară);

(f) încasările în numerar din rambursarea avansurilor şi a împrumuturilor acordate altor părţi (altele decât avansurile şi împrumuturile unei instituţii financiare);

(g) plăţile în numerar aferente contractelor futures, forward, de opţiuni şi swap, în afara cazului când acestea sunt deţinute în vederea plasării sau a tranzacţionării sau când plăţile sunt clasificate drept activităţi de finanţare; şi

(h) încasările în numerar aferente contractelor futures, forward, de opţiuni sau swap, în afara cazului când acestea sunt deţinute în scopuri de plasament sau de tranzacţionare sau când încasările sunt clasificate drept activităţi de finanţare.

Atunci când un contract este contabilizat drept instrument de acoperire a unei poziţii de risc identificabile, fluxurile de trezorerie aferente respectivului contract sunt clasificate în aceeaşi manieră ca şi fluxurile de trezorerie aferente poziţiei astfel acoperite.

Activităţi de finanţare

▼M54

17. Prezentarea separată a fluxurilor de trezorerie provenite din activităţi de finanţare este importantă deoarece este utilă pentru previzionarea pretenţiilor furnizorilor de capital ai entităţii asupra fluxurilor de trezorerie viitoare. Exemple de fluxuri de trezorerie provenite din activităţi de finanţare sunt:

▼B

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

(b) plăţile în numerar efectuate către proprietari pentru a achiziţiona sau răscumpăra acţiunile entităţii;

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

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

▼M54

(e) plăţile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea datoriei existente aferente unui contract de leasing.

▼B

RAPORTAREA FLUXURILOR DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂŢI DE EXPLOATARE

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

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

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

19. Entităţile sunt încurajate să raporteze fluxurile de trezorerie obţinute din activităţi de exploatare folosind metoda directă. Metoda directă furnizează informaţii care pot fi folositoare la estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare și care nu sunt disponibile prin metoda indirectă. Pe baza metodei directe, informaţiile privind clasele principale de plăţi și încasări brute în numerar pot fi obţinute fie:

(a) din înregistrările contabile ale entităţii; fie

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

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

(ii) alte elemente nemonetare; și

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

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

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

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

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

Alternativ, fluxul de trezorerie net din activităţile de exploatare poate fi prezentat folosind metoda indirectă, prin evidenţierea veniturilor și a cheltuielilor prezentate în situaţia veniturilor și a cheltuielilor și a modificărilor survenite pe parcursul perioadei în valoarea stocurilor și în creanţele și datoriile din exploatare.

RAPORTAREA FLUXURILOR DE TREZORERIE DIN ACTIVITĂŢI DE INVESTIRE ȘI FINANŢARE

21. O entitate trebuie să raporteze separat clasele principale de încasări și plăţi brute în numerar provenite din activităţi de investire și finanţare, făcându-se excepţie 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 activităţi de exploatare, investire și finanţare pot fi raportate la valoarea netă:

(a) plăţile și încasările în numerar efectuate în numele clienţilor, atunci când fluxurile de trezorerie reflectă mai degrabă activităţile clientului decât cele ale entităţii; și

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

23. Exemplele de plăţi 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 deţinute pentru clienţi de către o entitate de investiţii; și

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

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

(a) valorilor capitalului aferent clienţilor care folosesc cărţi de credit;

(b) cumpărării și vânzării de investiţii; și

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

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

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

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

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

FLUXURI DE TREZORERIE ÎN VALUTĂ

25. Fluxurile de trezorerie provenite din tranzacţiile efectuate în valută trebuie înregistrate în moneda funcţională a unei entităţi prin aplicarea, asupra valorii în valută, a cursului de schimb dintre moneda funcţională 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 funcţională 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 variaţiei cursurilor de schimb valutar*. Aceasta permite utilizarea unui curs de schimb care aproximează cursul real. De exemplu, la înregistrarea tranzacţiilor 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 variaţia cursurilor de schimb valutar nu sunt fluxuri de trezorerie. Totuși, efectul variaţiei cursului de schimb valutar asupra numerarului și a echivalentelor de numerar deţinute sau datorate în valută este raportat în situaţia 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 activităţi de exploatare, de investire și de finanţare și include, dacă este cazul, diferenţele 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 activităţi fie de exploatare, fie de investire, fie de finanţare.

▼M1

32. Valoarea totală a dobânzilor plătite în cursul unei perioade este prezentată în situaţia 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 instituţiile financiare drept fluxuri de trezorerie din exploatare. Totuși, nu există un consens privind clasificarea acestor fluxuri de trezorerie de către alte entităţi. 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 finanţare și, respectiv, din investire, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanţare sau a rentabilităţii investiţiilor.

34. Dividendele plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanţare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanţare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxului de trezorerie din activităţi de exploatare, pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei entităţi 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 activităţi de exploatare, cu excepţia situaţiei în care pot fi alocate în mod specific activităţilor de finanţare și investire.

▼B

36. Impozitele pe profit sunt generate în urma tranzacţiilor care dau naștere unor fluxuri de trezorerie clasificate într-o situaţie a fluxurilor de trezorerie drept activităţi de exploatare, de investire și de finanţare. În timp ce cheltuiala cu impozitul poate fi alocată fără dificultate activităţilor de investire sau celor de finanţare, 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 tranzacţiei de bază. Prin urmare, impozitele plătite sunt clasificate de obicei drept fluxuri de trezorerie din activităţi de exploatare. Totuși, atunci când este posibilă identificarea fluxului de trezorerie din impozite și alocarea lui unei tranzacţii individuale care dă naștere unor fluxuri de trezorerie clasificate drept activităţi de investire sau finanţare, fluxul de trezorerie din impozite va fi clasificat în mod corespunzător drept activitate de investire sau finanţare. Atunci când fluxurile de trezorerie din impozite sunt alocate mai multor clase de activităţi, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.

INVESTIŢII ÎN FILIALE, ENTITĂŢI ASOCIATE ȘI ASOCIERI ÎN PARTICIPAŢIE

▼M32

37. Atunci când se contabilizează o participaţie într-o entitate asociată, o asociere în participaţie sau o filială, contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă sau prin metoda costului, un investitor limitează informaţiile raportate în situaţia 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 participaţia deţinută într-o entitate asociată sau o asociere în participaţie prin metoda punerii în echivalenţă va include în situaţia fluxurilor de trezorerie fluxurile de trezorerie generate de investiţiile sale în entitatea asociată sau în asocierea în participaţie, precum și repartizările și alte plăţi sau încasări între aceasta și entitatea asociată sau asocierea în participaţie.

▼M11

MODIFICĂRI ALE PARTICIPAŢIILOR ÎN CAPITALURILE PROPRII DEŢINUTE ÎN FILIALE ȘI ALTE ÎNTREPRINDERI

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

40. O entitate trebuie să prezinte agregat fiecare dintre următoarele aspecte, în ceea ce privește atât obţinerea, 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 obţinut 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 obţinut sau s-a pierdut controlul, rezumată pe fiecare categorie principală.

▼M38

40A. O entitate de investiţii, astfel cum este definită în IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate*, nu trebuie să aplice punctul 40 litera (c) sau punctul 40 litera (d) în cazul unei investiţii într-o filială care trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼M11

41. Prezentarea separată, ca elemente-rânduri distincte, a efectelor fluxurilor de trezorerie generate în urma obţinerii 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 activităţi de exploatare, investire și finanţare. Efectele fluxurilor de trezorerie aferente pierderii controlului nu se deduc din cele aferente obţinerii controlului.

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

▼M38

42A. Fluxurile de trezorerie care rezultă din modificările participaţiilor în capitalurile proprii deţinute într-o filială care nu au drept rezultat o pierdere a controlului trebuie clasificate drept fluxuri de trezorerie din activităţi de finanţare, cu excepţia cazului în care filiala este deţinută de o entitate de investiţii, astfel cum este definită în IFRS 10, și trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere.

42B. Modificările participaţiilor în capitalurile proprii deţinute într-o filială care nu au drept rezultat o pierdere a controlului, cum ar fi cumpărarea sau vânzarea ulterioară de către o societate-mamă a instrumentelor de capitaluri proprii ale filialei, sunt contabilizate drept tranzacţii cu capitaluri proprii (a se vedea IFRS 10), cu excepţia cazului în care filiala este deţinută de o entitate de investiţii și trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere. În consecinţă, fluxurile de trezorerie rezultate sunt clasificate în același mod ca alte tranzacţii cu proprietarii, descrise la punctul 17.

▼B

TRANZACŢII NEMONETARE

43. Tranzacţiile de investire și de finanţare care nu impun întrebuinţarea numerarului sau a echivalentelor de numerar trebuie excluse din situaţia fluxului de trezorerie. Astfel de tranzacţii trebuie prezentate în altă parte a situaţiilor financiare într-un mod care să furnizeze toate informaţiile relevante cu privire la aceste activităţi de investire și de finanţare.

▼M54

44. O mare parte a activităţilor de investire și de finanţare nu au un impact direct asupra fluxurilor de trezorerie curente, cu toate că ele afectează, într-adevăr, structura capitalului și a activelor unei entităţi. Excluderea tranzacţiilor nemonetare din situaţia fluxurilor de trezorerie este în concordanţă cu obiectivul unei situaţii a fluxurilor de trezorerie, deoarece aceste elemente nu implică fluxuri de trezorerie în perioada curentă. Exemple de tranzacţii nemonetare sunt:

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

▼B

(b) achiziţionarea unei entităţi prin intermediul unei emisiuni de acţiuni; și

(c) convertirea datoriilor în capitaluri proprii.

▼M58

VARIAŢIILE DATORIILOR CARE DECURG DIN ACTIVITĂŢILE DE FINANŢARE

44A. O entitate trebuie să prezinte informaţii care să permită utilizatorilor situaţiilor financiare să evalueze variaţiile datoriilor care decurg din activităţile de finanţare, inclusiv variaţiile care rezultă atât din modificări ale fluxurilor de trezorerie, cât şi din modificări, altele decât ale fluxurilor de trezorerie.

44B. În măsura în care este necesar pentru a îndeplini cerinţa de la punctul 44A, o entitate trebuie să prezinte următoarele variaţii ale datoriilor care decurg din activităţile de finanţare:

(a) variaţiile care decurg din finanţarea fluxurilor de trezorerie;

(b) variaţiile care decurg din obţinerea sau pierderea controlului asupra unor filiale sau a altor întreprinderi;

(c) efectul variaţiilor cursurilor de schimb valutar;

(d) variaţiile valorilor juste; şi

(e) alte variaţii.

44C. Datoriile care decurg din activităţile de finanţare sunt datorii pentru care fluxurile de trezorerie au fost sau viitoarele fluxuri de trezorerie vor fi clasificate în situaţia fluxurilor de trezorerie ca fluxuri de trezorerie din activităţile de finanţare. În plus, cerinţa privind prezentarea de informaţii prevăzută la punctul 44A se aplică, de asemenea, variaţiilor activelor financiare (de exemplu, activele care acoperă datoriile care decurg din activităţile de finanţare) în cazul în care fluxurile de trezorerie generate de activele financiare respective au fost sau fluxurile de trezorerie viitoare vor fi incluse în fluxurile de trezorerie din activităţile de finanţare.

44D. O modalitate de a îndeplini cerinţa privind prezentarea de informaţii prevăzută la punctul 44A este asigurarea unei reconcilieri a soldurilor de deschidere şi de închidere din situaţia poziţiei financiare pentru datoriile care decurg din activităţile de finanţare, incluzând variaţiile menţionate la punctul 44B. Atunci când o entitate prezintă o astfel de reconciliere, aceasta furnizează informaţii suficiente pentru a permite utilizatorilor situaţiilor financiare să coreleze elementele incluse în reconciliere cu situaţia poziţiei financiare şi situaţia fluxurilor de trezorerie.

44E. Dacă o entitate prezintă informaţiile prevăzute la punctul 44A în combinaţie cu prezentarea variaţiilor altor active şi datorii, aceasta trebuie să prezinte variaţiile datoriilor care decurg din activităţile de finanţare separat de variaţiile celorlalte active şi datorii.

▼B

COMPONENTE ALE NUMERARULUI ŞI ALE ECHIVALENTELOR DE NUMERAR

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

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

▼B

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;

▼M32

_____

▼B

(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.

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.

▼**M32**

57. IFRS 10 și IFRS 11 *Angajamente comune*, publicate în mai 2011, au modificat punctele 37, 38 și 42B și au eliminat punctul 50 litera (b). O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼**M38**

58. Documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctele 42A și 42B și a adăugat punctul 40A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Aplicarea dispozițiilor din documentul *Entități de investiții* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice și toate amendamentele incluse în documentul *Entități de investiții* în același timp.

▼**M54**

59. IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 17 și 44. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼**M58**

60. Documentul *Inițiativa privind prezentarea de informații* (Amendamente la IAS 7), publicat în ianuarie 2016, a adăugat punctele 44A-44E. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Atunci când aplică pentru prima dată amendamentele respective, entitatea nu are obligația de a prezenta informații comparative pentru perioadele precedente.

▼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).

▼M69

***Termenul „semnificativ”* este definit la punctul 7 din IAS 1 și este utilizat în prezentul standard cu același înțeles.**

▼B

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.

▼M69

6. [Eliminat]

▼B

POLITICI CONTABILE

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

▼M8

7. Atunci când un IFRS se aplică în mod specific la o tranzacţie, un alt eveniment sau condiţie, 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 situaţii financiare conţinând informaţii relevante şi fiabile privind tranzacţiile, alte evenimente și condiţii 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 obţinerii unei anumite prezentări a poziţiei financiare, a performanţei financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entităţi.

▼M8

9. IFRS-urile sunt însoţite de îndrumări pentru a asista entităţile la aplicarea dispoziţiilor 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 conţin dispoziţii cu privire la situaţiile financiare.

▼B

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

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

(b) fiabile, în sensul că situaţiile financiare:

(i) reflectă cu exactitate poziţia financiară, performanţa financiară și fluxurile de trezorerie ale entităţii;

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

(iii) sunt neutre, adică lipsite de influenţe;

(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

▼M68

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

▼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 și a datoriilor financiare;

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

(e) obligaţiilor de garanţie.

33. Utilizarea estimărilor rezonabile este o parte esenţială a întocmirii situaţiilor financiare și 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 și nu reprezintă corectarea unei erori.

35. O modificare a bazei de evaluare aplicate reprezintă o modificare de politică contabilă, și nu o modificare de estimare contabilă. Când este dificil să se facă distincţia între o modificare de politică contabilă și 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 și perioadelor viitoare, dacă modificarea le afectează și pe acestea.

37. În măsura în care o modificare de estimare contabilă dă naștere la modificări de active și 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. Recunoașterea 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 și al(a) perioadelor viitoare. De exemplu, o modificare a estimării valorii aferente conturilor de clienţi incerţi afectează doar profitul sau pierderea perioadei curente și, 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 și 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 informaţie 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 greşeală în aplicarea unei politici contabile) pentru toate perioadele anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 45, retratează prospectiv informaţiile comparative începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Aşadar, nu ia în considerare porţiunea din retratarea cumulativă a activelor, a datoriilor și a capitalurilor proprii apărute înainte de acea dată. Punctele 50-53 oferă îndrumări privind situaţiile în care este imposibil de corectat o eroare pentru una sau mai multe perioade anterioare.

48. Corectările erorilor se diferenţiază de modificările estimărilor contabile. Estimările contabile, prin natura lor, sunt aproximări care pot necesita revizuire pe măsură ce se află informaţii suplimentare. De exemplu, câștigul sau pierderea recunoscut(ă) ca fiind datorat(ă) rezolvării unei situaţii 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 situaţia financiară; și

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

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

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

Situaţiile financiare ale perioadelor ulterioare nu trebuie să repete aceste informaţii.

IMPOSIBILITATEA PRIVIND APLICAREA RETROACTIVĂ ȘI RETRATAREA RETROACTIVĂ

50. În anumite circumstanţe, este imposibil să se ajusteze informaţiile comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare pentru a obţine 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 informaţiile 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.

▼M33

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(au) avut loc tranzacția, evenimentul sau condiția și

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

de informații din alte surse. Pentru anumite tipuri de estimări (de exemplu, evaluarea la valoarea justă care utilizează un număr mare de date de intrare neobservabile) este imposibil să diferențiem aceste tipuri de informații. În cazul în care aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă ar impune 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.

▼M53

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, atunci 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.

▼M68

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

▼B

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.

▼M33

54C. IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*, emis în mai 2011, a modificat punctul 52. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼M53

54E. IFRS 9 *Instrumente financiare* emis în iulie 2014 a modificat punctul 53 și a eliminat punctele 54A, 54B și 54D. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M68

54F. Documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS*, publicat în 2018, a modificat punctul 6 și punctul 11 litera (b). O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Aplicarea anterior acestei date este permisă dacă o entitate aplică în același timp toate celelalte modificări cuprinse în documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS*. O entitate trebuie să aplice modificările punctului 6 și punctului 11 litera (b) retroactiv în conformitate cu prezentul standard. Cu toate acestea, dacă o entitate stabilește că aplicarea retroactivă ar fi imposibilă sau ar determina costuri sau eforturi nejustificate, aceasta trebuie să aplice modificările punctului 6 și punctului 11 litera (b) prin trimitere la punctele 23-28 din prezentul standard. Dacă aplicarea retroactivă a unei modificări incluse în documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS* ar determina costuri sau eforturi nejustificate, o entitate trebuie ca, la aplicarea punctelor 23-28 din prezentul standard, să interpreteze orice referire, cu excepția ultimei teze de la punctul 27, la „este imposibil” drept „determină costuri sau eforturi nejustificate” și orice referire la „posibil” drept „posibil fără costuri sau eforturi nejustificate”.

54G. Dacă o entitate nu aplică IFRS 14 *Conturi de amânare aferente activităților reglementate*, entitatea, atunci când aplică punctul 11 litera (b) soldurilor conturilor aferente activităților reglementate, trebuie să facă referire în continuare la definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare din *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* [1] și să aibă în vedere aplicabilitatea acestora, în locul celor din *Cadrul general conceptual*. Un sold al unui cont aferent activităților reglementate reprezintă soldul unui cont de cheltuieli (sau de venituri) care nu este recunoscut drept activ sau datorie în conformitate cu alte standarde IFRS aplicabile, însă este inclus sau se estimează că va fi inclus de către organismul de reglementare a tarifelor la stabilirea tarifului sau a tarifelor care pot fi percepute de la clienți. Un organism de reglementare a tarifelor este un organism autorizat care este împuternicit prin statut sau reglementare să stabilească un tarif sau un interval al tarifelor care sunt obligatorii pentru o entitate. Organismul de reglementare a tarifelor poate fi un organism terț sau o parte afiliată a entității, inclusiv consiliul de conducere al entității, dacă respectivului organism îi este impus de statut sau reglementare să stabilească tarife atât în interesul clienților, cât și pentru a asigura viabilitatea financiară generală a entității.

▼M69

54H. *Definiția termenului „semnificativ”* (Amendamente la IAS 1 și IAS 8), publicată în octombrie 2018, a modificat punctul 7 din IAS 1 și punctul 5 din IAS 8 și a eliminat punctul 6 din IAS 8. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă 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*.

[1] Se face trimitere la *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* al IASC, adoptat de Consiliu în 2001.

▼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 entităţi i se impune să supună spre aprobare ►M5 proprietarilor ◄ ei situaţiile financiare, după ce acestea au fost publicate. În astfel de circumstanţe, data autorizării publicării situaţiilor financiare este data publicării, și nu data la care acestea au fost aprobate de ►M5 proprietari ◄.

Exemplu

Conducerea unei entităţi definitivează proiectul situaţiilor financiare pentru exerciţiul financiar cu închidere la 31 decembrie 20X1 la data de 28 februarie 20X2. La 18 martie 20X2, consiliul de administraţie analizează situaţiile financiare și autorizează publicarea acestora. Entitatea își declară profitul și alte informaţii financiare selectate la 19 martie 20X2. Situaţiile financiare sunt puse la dispoziţia ►M5 proprietarilor ◄ și a celor interesaţi la data de 1 aprilie 20X2. ►M5 Proprietarii ◄ aprobă situaţiile financiare ►M5 într-o adunare a lor anuală ◄ din 15 mai 20X2 și situaţiile financiare sunt apoi depuse la un organism de reglementare la data de 17 mai 20X2.

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

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

Exemplu

La 18 martie 20X2, conducerea unei entităţi autorizează înaintarea situaţiilor financiare către consiliul de supraveghere. Consiliul de supraveghere este format în exclusivitate din cadre fără funcţii executive și poate include reprezentanţi ai angajaţilor și ai altor interese externe. Consiliul de supraveghere aprobă situaţiile financiare la 26 martie 20X2. Situaţiile financiare sunt puse la dispoziţia ►M5 proprietarilor ◄ și a celor interesaţi la data de 1 aprilie 20X2. ►M5 Proprietarii ◄ aprobă situaţiile financiare ►M5 într-o adunare a lor anuală ◄ din 15 mai 20X2 și situaţiile financiare sunt apoi depuse la un organism de reglementare la data de 17 mai 20X2.

Data la care a fost autorizată publicarea situaţiilor 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 situaţiilor financiare, chiar dacă evenimentele respective au loc după declararea publică a profitului sau a altor informaţii financiare selectate.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

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

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

▼M53

9. Următoarele sunt exemple de evenimente 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:

▼B

(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;

▼M53

(b) obținerea de informații ulterioare perioadei de raportare care indică faptul că un activ a fost depreciat la 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 ulterior datei perioadei de raportare confirmă, de obicei, că la finalul perioadei de raportare clientul era depreciat;

▼B

(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.

►M33 11. Un exemplu de eveniment care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare după perioada de raportare a bilanțului este o diminuare a valorii juste a investițiilor în intervalul dintre finalul perioadei de raportare și data la care situațiile financiare sunt aprobate în vederea publicării. O diminuare a valorii juste nu se referă în mod normal la condiția investițiilor la finalul perioadei de raportare, dar reflectă circumstanțele apărute 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

▼M69

21. **Dacă evenimentele ulterioare perioadei de raportare care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt semnificative, se poate preconiza în mod rezonabil că neprezentarea lor ar putea influența deciziile pe care utilizatorii primari ai situațiilor financiare cu scop general le iau pe baza respectivelor situații financiare, care furnizează informații financiare cu privire la o anumită entitate raportoare. În consecință, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente 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.**

▼B

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.

▼M33

23A. IFRS 13 emis în mai 2011, a modificat punctul 11. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼M53

23B. IFRS 9 *Instrumente financiare* emis în iulie 2014 a modificat punctul 9. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 9.

▼M69

23C. *Definiția termenului „semnificativ”* (Amendamente la IAS 1 și IAS 8), publicată în octombrie 2018, a modificat punctul 21. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică amendamentele la definiția termenului „semnificativ” de la punctul 7 din IAS 1 și de la punctele 5 și 6 din IAS 8.

▼B

RETRAGEREA IAS 10 (REVIZUIT ÎN 1999)

24. Prezentul standard înlocuiește 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 construcţie includ:

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

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

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

COMBINAREA ȘI SEGMENTAREA CONTRACTELOR DE CONSTRUCŢIE

7. Dispoziţiile prezentului standard sunt, de regulă, aplicate în mod separat fiecărui contract de construcţie. Totuși, în anumite circumstanţe, 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 substanţa 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 construcţie în situaţia 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 mulţi beneficiari, trebuie tratat ca un contract unic de construcţie atunci când:

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

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

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

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

(a) activul se deosebește în mod semnificativ ca proiectare, tehnologie sau funcţionare de activul sau activele care intră sub incidenţa contractului iniţial; 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. Plăţile de stimulare sunt sume suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care standardele de performanţă 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. Plăţile 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 performanţă specificate; și

(b) valoarea plăţii 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 activităţii 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 forţei de muncă de pe șantier, inclusiv dirigenţia de șantier;

(b) costurile materialelor folosite în construcţie;

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

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

(e) costurile închirierii instalaţiilor tehnice și a echipamentelor;

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

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

(h) pretenţii ale unor terţe părţi.

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 instalaţiilor tehnice și a echipamentelor la terminarea contractului.

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

(a) asigurările;

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

▼B

(c) cheltuielile de regie ale construcţiei.

Astfel de costuri sunt alocate utilizând metode sistematice și raţionale care sunt aplicate în mod consecvent tuturor costurilor cu caracteristici similare. Alocarea se bazează pe nivelul normal al activităţii de construcţie. Cheltuielile de regie ale construcţiei includ costuri precum întocmirea și procesarea statelor de plată pentru personalul implicat în activitatea de construcţie. ►M1 Costurile care pot fi atribuibile activităţii 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 activităţii contractului sau care nu pot fi alocate acestuia sunt excluse din costurile unui contract de construcţie. 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 instalaţiilor 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 obţinerii 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 obţinerii 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 obţinut într-o perioadă ulterioară.

RECUNOAȘTEREA VENITURILOR ȘI A CHELTUIELILOR CONTRACTUALE

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

23. În cazul unui contract cu preţ fix, rezultatul unui contract de construcţie poate fi estimat în mod fiabil atunci când toate condiţiile 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 execuţie 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 construcţie poate fi estimat în mod fiabil atunci când toate condiţiile 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 execuţie 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 execuţie respectiv, având drept rezultat raportarea venitului, a cheltuielilor și a profitului care pot fi atribuite procentului de lucrări executate. Această metodă furnizează informaţii utile asupra ariei de cuprindere a activităţii contractuale și a performanţei pe parcursul unei perioade.

26. Pe baza metodei procentului de finalizare, venitul contractual este recunoscut drept venit în situaţia veniturilor și a cheltuielilor în perioadele contabile în care este prestată munca. Costurile contractuale sunt, de regulă, recunoscute drept cheltuieli în situaţia 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 condiţia ca ele să fie recuperate. Aceste costuri reprezintă o sumă datorată de beneficiar și sunt adesea clasificate drept activitate contractuală în curs de execuţie.

28. Rezultatul unui contract de construcţie 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 nesiguranţă cu privire la posibilitatea de colectare a unei sume deja incluse în venitul contractual și recunoscute în situaţia 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 părţi privind activul care urmează a fi construit;

(b) contraprestaţia care urmează a fi schimbată; și

(c) modalitatea și termenii decontării.

▼B

De asemenea, este necesar de regulă ca entitatea să deţină 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 execuţie a contractului poate fi determinat în mai multe moduri. Entitatea folosește metoda care evaluează în mod fiabil lucrările executate. În funcţie de natura contractului, metodele pot include:

(a) proporţia 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 părţi din lucrările contractate.

Deseori, plăţile intermediare și avansurile primite de la clienţi nu reflectă lucrările executate.

31. Când stadiul de execuţie 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 excepţia situaţiei în care materialele au fost destinate în mod special contractului; și

(b) plăţile efectuate în avans subcontractanţilor pentru munca prestată, în baza unui subcontract.

32. Când rezultatul unui contract de construcţie 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 construcţie 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. Circumstanţele în care recuperarea costurilor contractuale suportate ar putea să nu fie probabilă şi 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 acţionării în justiţie sau al legislaţiei;

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

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

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

35. Când incertitudinile care împiedică evaluarea fiabilă a rezultatului contractului nu mai există, venitul și cheltuielile aferente contractului de construcţie 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 execuţie a activităţii contractuale; sau

(c) de valoarea profiturilor prevăzute a rezulta în urma desfășurării altor contracte care nu sunt tratate ca un singur contract de construcţie, 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 situaţia veniturilor și a cheltuielilor în perioada în care este făcută modificarea, precum și în perioadele următoare.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

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 execuţie 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 ►M32 un angajament comun ◄ pentru distribuirile către entitatea raportoare.

3. [Eliminat]

▼B

4. Prezentul standard nu tratează metodele de contabilizare a subvenţiilor guvernamentale (a se vedea IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală*) sau a creditelor fiscale pentru investiţii. Cu toate acestea, prezentul standard tratează contabilizarea diferenţelor temporare care pot apărea din astfel de subvenţii sau credite fiscale pentru investiţii.

DEFINIŢII

5. Următorii termeni sunt folosiţi în prezentul standard cu înţelesul 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 concordanţă cu reguli stabilite de autorităţile fiscale, pe baza căruia (căreia) este plătibil (recuperabil) impozitul pe profit.

Cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit) reprezintă suma totală privind impozitul curent şi 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 diferenţele temporare impozabile.

Creanţele privind impozitul amânat sunt reprezentate de valorile impozitului pe profit, recuperabile în perioadele contabile viitoare, cu privire la:

(a) diferenţele temporare deductibile;

(b) reportarea pierderilor fiscale neutilizate; şi

(c) reportarea creditelor fiscale neutilizate.

Diferenţele temporare sunt diferenţele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din ►**M5** situaţia poziţiei financiare ◄ şi baza fiscală a acestora. Diferenţele temporare pot îmbrăca forma fie a unor:

(a) *diferenţe temporare impozabile*, care sunt acele diferenţe 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) *diferenţe temporare deductibile*, care sunt acele diferenţe 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) şi 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 penalităţile de plătit cu o valoare contabilă de 100. Amenzile și penalităţile nu sunt deductibile în scopuri fiscale. *Baza fiscală a amenzilor și a penalităţilor 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 consecinţe fiscale. *Baza fiscală a împrumutului este de 100.*

([a]) Conform acestei analize, nu există nicio diferenţă temporară deductibilă. O analiză alternativă este aceea conform căreia amenzile și penalităţile care urmează a fi plătite au o bază fiscală nulă și rata de impozitare nulă este aplicată diferenţei temporare deductibile rezultate de 100. Conform ambelor analize, nu există nicio creanţă privind impozitul amânat.

9. Unele elemente au bază fiscală, dar nu sunt recunoscute drept active și datorii în ►M5 situaţia poziţiei 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. Diferenţa dintre baza fiscală a costurilor de cercetare, aceasta fiind valoarea pe care autorităţile fiscale o îngăduie a fi dedusă în perioadele contabile viitoare, și valoarea contabilă nulă este o diferenţă temporară deductibilă care va avea ca rezultat o creanţă privind impozitul amânat.

▼M33

10. În cazul în care 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 excepţii limitate, să recunoască o datorie (un activ) privind impozitul amânat ori de câte ori recuperarea sau decontarea valorii contabile a unui activ sau a unei datorii determină plăţi viitoare mai mari (sau mai mici) ale impozitelor decât ar fi valoarea acestora dacă o asemenea recuperare sau decontare nu ar avea consecinţe fiscale. Exemplul C care urmează punctului 51A ilustrează circumstanţele în care poate fi utilă luarea în considerare a acestui principiu fundamental, spre exemplu atunci când baza fiscală a unui activ sau a unei datorii depinde de modul preconizat de recuperare sau de decontare.

▼B

11. În situaţiile financiare consolidate, diferenţele temporare sunt determinate prin compararea valorilor contabile ale activelor și datoriilor din situaţiile financiare consolidate cu baza fiscală corespunzătoare. Baza fiscală este determinată apelând la raportul fiscal consolidat, în acele jurisdicţii în care se prezintă un asemenea raport. În alte jurisdicţii, baza fiscală este determinată apelând la rapoartele fiscale ale fiecărei entităţi din cadrul grupului.

RECUNOAȘTEREA DATORIILOR ȘI A CREANŢELOR 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 creanţă.

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 creanţă.

▼B

14. Atunci când o pierdere fiscală este folosită pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare, o entitate recunoaște beneficiul drept creanță în acea perioadă în care apare pierderea fiscală, deoarece există probabilitatea ca beneficiul să fie generat pentru entitate și să poată fi evaluat în mod credibil.

RECUNOAȘTEREA DATORIILOR ȘI A CREANȚELOR PRIVIND IMPOZITUL AMÂNAT

DIFERENȚE TEMPORARE IMPOZABILE

15. O datorie privind impozitul amânat trebuie recunoscută pentru toate diferențele temporare impozabile, cu excepția măsurii în care datoria privind impozitul amânat rezultă din:

(a) recunoașterea inițială a fondului comercial; sau

(b) recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacție care:

(i) nu reprezintă o combinare de întreprinderi; și

(ii) la momentul realizării tranzacției nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierderea fiscală).

Totuși, pentru diferențele temporare impozabile asociate investițiilor în filiale, sucursale sau entități asociate, precum și intereselor în ►**M32** angajamentele comune ◄, o datorie privind impozitul amânat trebuie recunoscută în conformitate cu punctul 39.

16. În mod inerent, la recunoașterea unui activ, valoarea sa contabilă va fi recuperată sub forma beneficiilor economice pe care le va obține entitatea în perioadele viitoare. Atunci când valoarea contabilă a activului depășește baza sa fiscală, suma beneficiilor economice impozabile va depăși valoarea care va fi permisă sub forma deducerilor în scopuri fiscale. Această diferență reprezintă o diferență temporară impozabilă, iar obligația 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, diferența temporară impozabilă se va relua și entitatea va avea profit impozabil. Acest lucru va face posibilă generarea de beneficii economice de către entitate sub formă de plăți reprezentând impozite. Iată de ce prezentul standard prevede recunoașterea tuturor datoriilor privind impozitul amânat, exceptând anumite situații descrise la punctele 15 și 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 și 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 obțină profit impozabil în valoare de 100, dar nu va putea să deducă decât amortizarea fiscală de 60. În consecință, entitatea va plăti impozit pe profit în valoare de 10 (25 % din 40) atunci când va recupera valoarea contabilă a activului. Diferența dintre valoarea contabilă de 100 și baza fiscală de 60 se constituie într-o diferență temporară impozabilă de 40. Prin urmare, entitatea recunoaște 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 diferenţe 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 diferenţe temporare sunt deseori descrise ca diferenţe de plasare în timp. Următoarele situaţii reprezintă exemple de diferenţe temporare de acest fel, care sunt diferenţe temporare impozabile și care, prin urmare, au drept rezultat datorii privind impozitul amânat:

(a) venitul din dobânzi este inclus în profitul contabil proporţional cu trecerea timpului, dar în unele jurisdicţii poate fi inclus în profitul impozabil atunci când este încasat numerarul. Baza fiscală a oricărei creanţe recunoscute în ►M5 situaţia poziţiei 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. Diferenţa temporară este diferenţa dintre valoarea contabilă a activului și baza sa fiscală, aceasta fiind reprezentată de costul iniţial al activului, minus toate deducerile referitoare la respectivul activ permise de autorităţile fiscale ►M5 într-o determinare a ◄ profitului impozabil pentru perioada curentă și pentru cele anterioare. O diferenţă temporară impozabilă apare și se concretizează într-o datorie privind impozitul amânat atunci când amortizarea fiscală este accelerată (dacă amortizarea fiscală este mai puţin rapidă decât amortizarea contabilă, apare o diferenţă temporară deductibilă, care se concretizează într-o creanţă 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. Diferenţa temporară este diferenţa dintre valoarea contabilă a costurilor de dezvoltare și baza fiscală a acestora, egală cu zero.

18. Diferenţe 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 iniţială se deosebește de valoarea lor contabilă iniţială, de exemplu când o entitate beneficiază de subvenţii guvernamentale neimpozabile pentru active (a se vedea punctele 22 și 33); sau

(e) valoarea contabilă a investiţiilor în filiale, sucursale și entităţi asociate sau a intereselor în ►M32 angajamentele comune ◄ se diferenţiază de baza fiscală a investiţiei sau a interesului (a se vedea punctele 38-45).

Combinări de întreprinderi

19. ►M12 Cu excepţii limitate, activele dobândite și datoriile asumate identificabile într-o combinare de întreprinderi sunt recunoscute la valorile lor juste de la data achiziţiei. ◄ Diferenţe 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

▼B

rămâne la costul proprietarului anterior, apare o diferenţă temporară impozabilă care are ca efect o datorie privind impozitul amânat. Această datorie privind impozitul amânat afectează fondul comercial (a se vedea punctul 66).

▼M54

Se modifică punctul 20 pentru o entitate care nu a adoptat IFRS 9 *Instrumente financiare*.

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*, IAS 40 *Investiţii imobiliare* și IFRS 16 *Contracte de leasing*). În unele jurisdicţii, reevaluarea sau alte retratări ale unui activ la valoarea justă afectează profitul impozabil (pierderea fiscală) din perioada curentă. Ca efect, baza fiscală a activului este ajustată și nu apare nicio diferenţă temporară. În alte jurisdicţii, reevaluarea sau retratarea unui activ nu afectează profitul impozabil al perioadei în care are loc reevaluarea sau retratarea și, în consecinţă, 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. Diferenţa dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferenţă temporară și dă naștere unei datorii sau unei creanțe privind impozitul amânat. Acest lucru este adevărat chiar și atunci când:

▼B

(a) entitatea nu intenţionează 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 instanţă, plătibil la vânzarea sau folosirea activelor similare.

▼M54

Se modifică punctul 20 pentru o entitate care a adoptat IFRS 9 *Instrumente financiare*.

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 40 *Investiţii imobiliare*, IFRS 9 *Instrumente financiare* și IFRS 16 *Contracte de leasing*). În unele jurisdicţii, 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 diferenţă temporară. În alte jurisdicţii, reevaluarea sau retratarea unui activ nu afectează profitul impozabil al perioadei în care are loc reevaluarea sau retratarea și, în consecinţă, 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. Diferenţa dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferenţă temporară și dă naștere unei datorii sau unei creanțe privind impozitul amânat. Acest lucru este adevărat chiar și atunci când:

▼B

(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;

(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

▼M12

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 obligaţiune convertibilă) clasifică componenta de datorie a instrumentului drept datorie și componenta de capital propriu drept capital propriu. În unele jurisdicţii, 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 ►M32 angajamentele comune ◄, 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 puţin suma care va fi deductibilă în scopuri fiscale în ceea ce priveşte respectiva datorie în perioadele viitoare). La decontarea datoriei conform valorii sale contabile, entitatea va reduce profitul său impozabil viitor cu 100 şi, în consecinţă, va reduce plăţile sale viitoare privind impozitele cu 25 (25 % din 100). Diferenţa dintre valoarea contabilă de 100 şi baza fiscală nulă reprezintă o diferenţă temporară deductibilă în valoare de 100. Prin urmare, entitatea recunoaşte o creanţă privind impozitul amânat în valoare de 25 (25 % din 100), cu condiţia să existe probabilitatea ca entitatea să obţină suficient profit impozabil în perioadele viitoare pentru a putea beneficia de o reducere la plata impozitelor.

26. Următoarele sunt exemple de diferenţe temporare deductibile care au drept rezultat creanţe 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 contribuţiile sunt plătite de entitate către un fond, fie atunci când pensiile sunt plătite de către entitate. Există o diferenţă temporară între valoarea contabilă a datoriei și baza sa fiscală; baza fiscală a datoriei este, de regulă, egală cu zero. O astfel de diferenţă temporară deductibilă are ca efect o creanţă privind impozitul amânat, pe măsură ce beneficiile economice vor fi generate pentru entitate sub forma unei deduceri din profiturile impozabile, atunci când sunt plătite contribuţiile 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. Diferenţa dintre baza fiscală a costurilor de cercetare, care sunt reprezentate de valoarea pe care autorităţile fiscale o autorizează a fi dedusă în perioadele viitoare, și valoarea contabilă egală cu zero se concretizează într-o diferenţă temporară deductibilă care are ca efect o creanţă privind impozitul amânat;

▼M12

(c) cu excepţii limitate, o entitate recunoaște activele dobândite și datoriile asumate identificabile într-o combinare de întreprinderi la valorile lor juste de la data achiziţiei. Când o datorie asumată este recunoscută în momentul achiziţiei, dar cheltuielile aferente nu sunt deduse la determinarea profiturilor impozabile decât într-o perioadă ulterioară, apare o diferenţă temporară deductibilă ce are ca efect o creanţă privind impozitul amânat. O creanţă 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 creanţa 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 diferenţă temporară deductibilă apare dacă baza fiscală a activului depășește valoarea sa contabilă.

▼M57

Exemplu ilustrativ pentru punctul 26 litera (d)

Identificarea unei diferenţe temporare deductibile la sfârşitul anului 2:

La începutul anului 1, entitatea A cumpără de 1 000 u.m. un instrument de datorie cu o valoare nominală de 1 000 u.m., de plată la scadenţă în 5 ani, cu o rată a dobânzii de 2 %, de plată la sfârşitul fiecărui an. Rata efectivă a dobânzii este 2 %. Instrumentul de datorie este evaluat la valoarea justă.

La sfârşitul anului 2, valoarea justă a instrumentului de datorie a scăzut la 918 u.m. ca urmare a creşterii ratelor dobânzii de pe piaţă la 5 %. Este probabil ca entitatea A să colecteze toate fluxurile de trezorerie contractuale în cazul în care continuă să deţină instrumentul de datorie.

Eventualele câştiguri (pierderi) aferente instrumentului de datorie sunt impozabile (deductibile) doar atunci când sunt realizate (suportate). Din punct de vedere fiscal, câştigurile (pierderile) aferente vânzării sau ajungerii la scadenţă a instrumentului de datorie se calculează ca diferenţa dintre suma colectată şi costul iniţial al instrumentului de datorie.

Prin urmare, baza fiscală a instrumentului de datorie este costul său iniţial.

Diferenţa dintre valoarea contabilă de 918 u.m. a instrumentului de datorie din situaţia poziţiei financiare a entităţii A şi baza sa fiscală de 1 000 u.m. generează o diferenţă temporară deductibilă de 82 u.m. la sfârşitul anului 2 [a se vedea punctul 20 şi punctul 26 litera (d)], indiferent dacă entitatea A preconizează că va recupera valoarea contabilă a instrumentului de datorie prin vânzare sau prin utilizare, adică prin deţinerea sa şi colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale sau printr-o combinaţie a celor două.

Acest lucru se datorează faptului că diferenţele temporare deductibile sunt diferenţele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din situaţia poziţiei financiare şi baza sa fiscală, care vor avea drept rezultat valori deductibile la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) al (a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată (a se vedea punctul 5). Entitatea A obţine o deducere echivalentă cu baza fiscală a activului de 1 000 u.m. la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) fie la vânzare, fie la scadenţă.

▼B

27. Reluarea diferenţelor temporare deductibile generează deduceri la determinarea profiturilor impozabile ale perioadelor viitoare. Cu toate acestea, beneficiile economice sub forma reducerii plăţilor de impozite vor intra în conturile entităţii doar dacă aceasta obţine suficient profit impozabil pentru a compensa deducerile. Prin urmare, o entitate recunoaşte creanţele privind impozitul amânat doar atunci când există probabilitatea să existe profituri impozabile faţă de care să poată fi utilizate diferenţele temporare deductibile.

▼M57

27A. Când o entitate evaluează dacă vor fi disponibile profituri impozabile faţă de care poate utiliza o diferenţă temporară deductibilă, aceasta analizează dacă legislaţia fiscală restricţionează sursele de profit impozabil faţă de care poate efectua deduceri în momentul reluării respectivei diferenţe temporare deductibile. Dacă legislaţia fiscală nu impune astfel de restricţii, o entitate evaluează o diferenţă temporară deductibilă în combinaţie cu toate celelalte diferenţe temporare deductibile ale sale. Cu toate acestea, dacă legislaţia fiscală restricţionează utilizarea pierderilor la deducerea din venituri de un anumit tip, o diferenţă temporară deductibilă se evaluează numai în combinaţie cu alte diferenţe temporare deductibile de tipul corespunzător.

▼B

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.

▼M57

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 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). În cadrul evaluării pe care o face pentru a determina dacă va avea suficient profit impozabil în perioadele viitoare, o entitate:

(i) compară diferențele temporare deductibile cu profitul impozabil viitor care exclude deducerile fiscale rezultate din reluarea respectivelor diferențe temporare deductibile. Această comparație arată măsura în care profitul impozabil viitor este suficient pentru ca entitatea să deducă sumele care rezultă din reluarea respectivelor diferențe temporare deductibile;

(ii) ignoră valorile impozabile apărute din diferențele temporare deductibile care sunt preconizate să provină din perioadele viitoare, deoarece creanța respectivă privind impozitul amânat apărută din aceste diferențe temporare deductibile va necesita ea însăși profit impozabil viitor pentru a fi utilizată;

(b) entitatea dispune de oportunități privind planificarea fiscală care îi vor da posibilitatea să creeze profit impozabil în perioadele corespunzătoare.

29A. Estimarea profitului impozabil viitor probabil poate include recuperarea unor active ale entității la o valoare mai mare decât valoarea lor contabilă în cazul în care există suficiente dovezi care să indice că este probabil ca entitatea să realizeze acest lucru. De exemplu, atunci când un activ este evaluat la valoarea justă, entitatea stabilește dacă există suficiente dovezi pentru a concluziona că este probabil să recupereze activul la o valoare mai mare decât valoarea sa contabilă. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, atunci când o entitate preconizează că va deține un instrument de datorie cu rată fixă și va colecta fluxurile de trezorerie contractuale.

▼B

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

▼B

(d) vânzarea unui activ care generează venituri neimpozabile (cum ar fi, în unele jurisdicţii, o obligaţiune guvernamentală) pentru a achiziţiona o altă investiţie care generează venit impozabil.

Acolo unde oportunităţile 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 existenţa profitului impozabil viitor rezultat din alte surse decât diferenţele temporare generate în viitor.

31. Atunci când o entitate are experienţa unor pierderi recente, entitatea trebuie să ţină 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, diferenţa generează o creanţă privind impozitul amânat. Creanţa 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 faţă de care să poată fi utilizată diferenţa temporară deductibilă.

▼B

Recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii

33. O situaţie în care o creanţă privind impozitul amânat apare la recunoașterea inițială a unui activ este atunci când o subvenţie 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 apariţia unei diferenţe temporare deductibile. Subvenţiile guvernamentale pot fi reflectate de asemenea ca venit înregistrat în avans, caz în care diferenţa dintre venitul înregistrat în avans și baza sa fiscală egală cu zero reprezintă o diferenţă temporară deductibilă. Indiferent de metoda de prezentare pe care o adoptă, o entitate nu recunoaște creanţa privind impozitul amânat care rezultă, din motivul prezentat la punctul 22.

Pierderi fiscale neutilizate și credite fiscale neutilizate

34. O creanţă privind impozitul amânat trebuie recunoscută pentru reportarea pierderilor și a creditelor fiscale neutilizate în limita probabilităţii că va exista profit impozabil viitor faţă de care pot fi utilizate pierderile și creditele fiscale neutilizate.

35. Criteriile folosite pentru recunoașterea creanţelor privind impozitul amânat rezultate din reportarea pierderilor și a creditelor fiscale neutilizate sunt aceleași cu criteriile folosite pentru recunoașterea creanţelor privind impozitul amânat rezultate din diferenţele temporare deductibile. Totuși, existenţa 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 experienţa unor pierderi recente, ea recunoaște o creanţă privind impozitul amânat rezultată din pierderile sau creditele fiscale neutilizate doar dacă entitatea dispune de suficiente diferenţe 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 circumstanţe, punctul 82 impune prezentarea informaţiilor referitoare la valoarea creanţei privind impozitul amânat și la natura dovezii care susţine 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 ►M32 angajamentele comune ◄

38. Diferențele temporare apar atunci când valoarea contabilă a investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate sau a intereselor în ►**M32** angajamentele comune ◄ (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 ►**M32** angajamentelor comune ◄;

(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 investiţii într-o entitate asociată până la valoarea sa recuperabilă.

În situaţiile financiare consolidate, diferenţa temporară poate fi diferită de diferenţa temporară asociată acelei investiţii în situaţiile financiare individuale ale societăţii-mamă, dacă societatea-mamă înregistrează investiţia în situaţiile sale financiare individuale la cost sau la valoarea reevaluată.

▼M32

39. O entitate trebuie să recunoască o datorie privind impozitul amânat pentru toate diferenţele temporare impozabile asociate investiţiilor în filiale, sucursale și entități asociate și participaţiile în angajamente comune, cu excepţia cazului în care sunt întrunite cumulativ următoarele două condiţii:

(a) **Societatea-mamă, investitorul, asociatul într-o asociere în participaţie sau operatorul într-o exploatare în participaţie este capabil să controleze momentul reluării diferenţei temporare; și**

▼B

(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 diferenţelor temporare aferente acelei investiţii (inclusiv diferenţele temporare apărute nu numai din profiturile nedistribuite, ci și din diferenţele de conversie valutară). Mai mult, deseori va fi imposibil să se determine valoarea impozitelor pe profit care ar fi plătibilă la reluarea diferenţei 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 investiţiilor în sucursale.

41. Activele și datoriile nemonetare ale unei entități sunt evaluate în moneda sa funcţională (a se vedea IAS 21 *Efectele variaţiei 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, variaţia cursurilor de schimb valutar duce la apariţia unor diferenţe temporare care au drept rezultat recunoașterea unei datorii privind impozitul amânat sau (sub rezerva punctului 24) a unei creanţe 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 absenţa unei înţelegeri care să impună nedistribuirea profiturilor entităţii asociate în viitorul apropiat, un investitor recunoaște o datorie privind impozitul amânat apărută din diferenţele temporare impozabile aferente investiţiei 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 investiţiei în entitatea asociată, dar poate determina dacă va fi egal cu sau va depăși o valoare minimă. În astfel de situaţii, datoria privind impozitul amânat este evaluată la această valoare.

▼M32

43. Angajamentul dintre părţile într-un angajament comun se referă de regulă la distribuirea profitului și stabilește dacă deciziile privind astfel de probleme necesită consimţământul tuturor părţilor sau a grupului părţilor. Atunci când un asociat într-o asociere în participaţie sau un operator într-o exploatare în participaţie poate controla momentul distribuirii părţii sale din profitul generat de angajamentul comun și există probabilitatea ca partea sa din profit să nu fie distribuită în viitorul apropiat, nu este recunoscută o datorie privind impozitul amânat.

▼B

44. O entitate trebuie să recunoască o creanţă privind impozitul amânat pentru toate diferenţele temporare deductibile rezultate din investiţiile în filiale, sucursale și entități asociate și din interesele în ►M32 angajamentele comune ◄, 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 creanţă privind impozitul amânat este recunoscută pentru toate diferenţele temporare deductibile aferente investiţiilor sale în filiale, sucursale și entități asociate și intereselor în ►M32 angajamentele comune ◄, ea trebuie să ţină cont de recomandările prezentate la punctele 28-31.

EVALUARE

46. Datoriile (respectiv creanţele) privind impozitul curent pentru perioada curentă și pentru cele anterioare trebuie evaluate la valoarea care se așteaptă a fi plătită către (recuperată de la) autorităţile 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. Creanţele 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. Creanţele 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 jurisdicţii, anunţarea ratelor de impozitare (și a legilor fiscale) de către guvern are efectul unei adoptări efective, care poate urma anunţului la o perioadă de câteva luni. În astfel de circumstanţe, creanţele și datoriile fiscale sunt evaluate folosind ratele de impozitare (legile fiscale) anunţate.

49. Atunci când la niveluri diferite ale profitului impozabil se aplică rate de impozitare diferite, creanţele 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 diferenţele temporare.

50. [Eliminat]

51. Evaluarea datoriilor privind impozitul amânat și a creanţelor privind impozitul amânat trebuie să reflecte consecinţele 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.

▼M33

51A. În unele jurisdicţii, 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) baza fiscală a activului (a datoriei).

În astfel de situaţii, entitatea evaluează datoriile privind impozitul amânat și creanţele privind impozitul amânat utilizând rata de impozitare și baza fiscală care sunt consecvente cu modul preconizat de recuperare sau de decontare.

▼M33

Exemplul A

Un element de imobilizări corporale are o valoare contabilă de 100 și o bază fiscală de 60. Dacă elementul 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 elementului fără a-l mai folosi și o datorie privind impozitul amânat în valoare de 12 (30 % din 40) dacă preconizează că va păstra elementul și îi va recupera valoarea contabilă prin utilizarea sa.

Exemplul B

Un element de imobilizări corporale cu un cost de 100 și o valoare contabilă de 80 este reevaluat la 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 elementul 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 elementului nu vor fi impozabile.

Baza fiscală a elementului este de 70 și există o diferență temporară impozabilă egală cu 80. Dacă entitatea preconizează că va recupera valoarea contabilă prin folosirea elementului, 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 elementului și obținerea unor încasări de 150, datoria privind impozitul amânat este calculată după cum urmează:

	Diferență temporară impozabilă	*Rata de impozitare*	*Datoria privind impozitul amânat*
Amortizarea fiscală cumulată	*30*	*30 %*	*9*
Încasări peste cost	*50*	*zero*	—
Total	*80*		*9*

(observație: în conformitate cu punctul 61A, impozitul amânat suplimentar care apare în urma reevaluării este recunoscut la alte elemente ale rezultatului global)

Exemplul C

Datele sunt aceleași ca în exemplul B, cu excepția faptului că, dacă elementul 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.

Dacă entitatea preconizează că va recupera valoarea contabilă prin folosirea elementului, 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.

▼M33

Dacă entitatea preconizează că va recupera valoarea contabilă prin vânzarea imediată a elementului, 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 ia în considerare principiul fundamental evidențiat la punctul 10.

(observație: în conformitate cu punctul 61A, impozitul amânat suplimentar care apare în urma reevaluării este recunoscut la alte elemente ale rezultatului global)

51B. Dacă datoria sau creanța privind impozitul amânat este generată de un activ neamortizabil reevaluat utilizând modelul de reevaluare din IAS 16, evaluarea datoriei sau a creanței privind impozitul amânat trebuie să reflecte consecințele fiscale ale recuperării prin vânzare a valorii contabile a activului neamortizabil, indiferent de baza utilizată pentru evaluarea valorii contabile a activului respectiv. În consecință, dacă legislația fiscală 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 a creanței privind impozitul amânat legate de un activ neamortizabil se aplică prima rată de impozitare menționată.

51C. Dacă o datorie sau o creanță privind impozitul amânat este generată de o investiție imobiliară evaluată utilizând modelul valorii juste din IAS 40, există o prezumție relativă potrivit căreia valoarea contabilă a investiției imobiliare va fi recuperată prin vânzare. În consecință, cu excepția cazului în care prezumția este respinsă, evaluarea datoriei sau a creanței privind impozitul amânat trebuie să reflecte consecințele fiscale ale recuperării prin vânzare a valorii contabile a investiției imobiliare. Prezumția este respinsă dacă investiția imobiliară este amortizabilă și este deținută în cadrul unui model de afaceri care urmărește mai degrabă consumarea substanțială a tuturor beneficiilor economice încorporate în investiția imobiliară în timp, și nu prin vânzare. Dacă prezumția este respinsă, trebuie respectate dispozițiile de la punctele 51 și 51A.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 51C

O investiție imobiliară are un cost de 100 și o valoare justă de 150. Ea este evaluată utilizând modelul valorii juste din IAS 40. Investiția este formată dintr-un teren cu un cost de 40 și o valoare justă de 60 și o clădire cu un cost de 60 și o valoare justă de 90. Terenul are o durată de viață utilă nelimitată.

Amortizarea cumulată a clădirii în scopuri fiscale este de 30. Modificările nerealizate ale valorii juste a investiției imobiliare nu afectează profitul impozabil. Dacă investiția imobiliară este vândută la un preț mai mare decât costul său, reluarea amortizării fiscale cumulate în valoare de 30 va fi inclusă în profitul impozabil și impozitată la o rată de impozitare ordinară de 30 %. Pentru încasările din vânzare care depășesc costul, legislația fiscală specifică o rată de 25 % pentru activele deținute mai puțin de doi ani și de 20 % pentru activele deținute cel puțin doi ani.

Deoarece investiția imobiliară este evaluată utilizând modelul valorii juste din IAS 40, există o prezumție relativă potrivit căreia prin vânzare entitatea va recupera integral valoarea contabilă a investiției imobiliare. Dacă această prezumție nu este respinsă, impozitul amânat reflectă consecințele fiscale ale recuperării integrale a valorii contabile prin vânzare, chiar dacă înainte de vânzare entitatea preconizează să obțină venituri din chirii.

▼**M33**

Baza fiscală a terenului, dacă este vândut, este de 40 și există o diferență temporară impozabilă egală cu 20 (60-40). Baza fiscală a clădirii, dacă este vândută, este de 30 (60-30) și există o diferență temporară impozabilă egală cu 60 (90-30). Drept urmare, diferența temporară impozabilă totală aferentă investiției imobiliare este de 80 (20 + 60).

În conformitate cu punctul 47, rata de impozitare este rata care se preconizează a fi aplicabilă în perioada în care este realizată investiția imobiliară. Prin urmare, datoriile rezultante privind impozitul amânat se calculează după cum urmează, dacă entitatea preconizează să vândă investiția imobiliară după mai mult de doi ani de la achiziționarea ei:

	Diferență temporară impozabilă	*Rata de impozitare*	*Datoria privind impozitul amânat*
Amortizarea fiscală cumulată	*30*	*30 %*	*9*
Încasări peste cost	*50*	*20 %*	*10*
Total	*80*		*19*

Dacă entitatea preconizează să vândă investiția imobiliară la mai puțin de doi ani de la achiziționarea ei, calculul de mai sus va fi modificat pentru a aplica o rată de impozitare de 25 %, și nu de 20 %, încasărilor peste cost.

Dacă, în schimb, entitatea deține clădirea în cadrul unui model de afaceri care urmărește mai degrabă consumarea substanțială a tuturor beneficiilor economice încorporate în investiția imobiliară în timp, și nu prin vânzare, această prezumție va fi respinsă pentru clădire. Terenul nu este însă amortizabil. Prin urmare prezumția de recuperare prin vânzare nu va fi respinsă pentru teren. Așadar, datoria privind impozitul amânat va reflecta consecințele fiscale ale recuperării valorii contabile a clădirii prin utilizare și a valorii contabile a terenului prin vânzare.

Baza fiscală a clădirii, dacă este utilizată, este de 30 (60-30) și există o diferență temporară impozabilă egală cu 60 (90-30), ceea ce generează o datorie privind impozitul amânat de 18 (30 % din 60).

Baza fiscală a terenului, dacă este vândut, este de 40 și există o diferență temporară impozabilă egală cu 20 (60-40), ceea ce generează o datorie privind impozitul amânat de 4 (20 % din 20).

Drept urmare, dacă în cazul clădirii prezumția de recuperare prin vânzare este respinsă, datoria privind impozitul amânat aferentă investiției imobiliare este de 22 (18 + 4).

51D. Prezumția relativă de la punctul 51C se aplică și în cazul în care o datorie privind impozitul amânat sau o creanță privind impozitul amânat ia naștere din evaluarea investiției imobiliare într-o combinare de întreprinderi dacă entitatea va utiliza modelul valorii juste pentru evaluarea ulterioară a investiției imobiliare.

51E. Punctele 51B-51D nu modifică dispozițiile privind aplicarea principiilor de la punctele 24-33 (diferențe temporare deductibile) și de la punctele 34-36 (pierderi fiscale neutilizate și credite fiscale neutilizate) din prezentul standard pentru recunoașterea și evaluarea creanțelor privind impozitul amânat.

▼B

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.

▼M67

52B. [Eliminat]

▼B

▼M67

Exemplu ilustrativ pentru punctele 52A și 57A

▼B

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.

Entitatea recunoaște o datorie privind impozitul curent și o cheltuială cu impozitul curent pe profit în valoare de 50 000. Nu este recunoscută nicio creanță pentru suma potențial recuperabilă ca rezultat al dividendelor viitoare. Entitatea recunoaște de asemenea o datorie privind impozitul amânat și 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 creanțelor și datoriilor sale, pe baza ratei de impozitare aplicabile profiturilor nedistribuite.

Ulterior, la data de 15 martie 20X2, entitatea recunoaște ca datorie dividende de 10 000, aferente profiturilor anterioare din exploatare.

La 15 martie 20X2, entitatea recunoaște recuperarea impozitului pe profit de 1 500 (15 % din dividendele recunoscute ca datorie) ca o creanță privind impozitul curent și ca o reducere a cheltuielii cu impozitul curent pe profit, aferentă anului 20X2.

53. Creanțele și datoriile privind impozitul amânat nu trebuie să fie actualizate.

54. Determinarea credibilă a creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat sub formă actualizată impune programarea detaliată a plasării în timp a reluării fiecărei diferențe temporare. În multe situații, o astfel de programare este imposibilă sau este deosebit de complexă. Prin urmare, este nepotrivit să se impună actualizarea creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat. Permiterea, dar nu impunerea, actualizării ar avea drept rezultat creanțe și datorii privind impozitul amânat care nu ar putea fi comparate între entități. Prin urmare, prezentul standard nu impune și nici nu permite actualizarea creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat.

▼B

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.

RECUNOAȘTEREA IMPOZITULUI CURENT ȘI A IMPOZITULUI AMÂNAT

57. Contabilizarea efectelor impozitului curent și 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.

▼M67

57A. O entitate trebuie să recunoască consecinţele dividendelor asupra impozitului pe profit, aşa cum sunt definite în IFRS 9, atunci când recunoaște o obligaţie de plată a unui dividend. Consecinţele dividendelor asupra impozitului pe profit sunt legate într-un mod mai direct de tranzacţii sau evenimente trecute care au generat profituri distribuibile, decât de distribuiri către proprietari. Prin urmare, o entitate trebuie să recunoască consecinţele dividendelor asupra impozitului pe profit în profit sau pierdere, la alte elemente ale rezultatului global sau la capitaluri proprii, în funcţie de elementul în care entitatea a recunoscut iniţial tranzacţiile sau evenimentele trecute respective.

▼M5

Situaţia veniturilor şi a cheltuielilor

▼M38

58. Impozitul curent și cel amânat trebuie să fie recunoscute ca un venit sau ca o cheltuială și să fie incluse în profitul sau pierderea corespunzătoare perioadei, cu excepţia cazului în care acel impozit apare din:

▼M5

(a) o tranzacţie 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);

▼M38

(b) o combinare de întreprinderi (alta decât achiziţionarea de către o entitate de investiţii, astfel cum este definită în IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate*, a unei filiale care trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere) (a se vedea punctele 66-68).

▼M52

59. Cele mai multe datorii privind impozitul amânat și creanţe 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 profit sau pierdere. Exemple de astfel de situaţii apar atunci când:

(a) venitul din dobânzi, redevenţe sau dividende este încasat cu întârziere și este inclus în profitul contabil în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* sau IFRS 9 *Instrumente financiare*, după caz, dar este inclus în profitul impozabil (respectiv pierderea fiscală) în funcţie de încasări; și

▼B

(b) costurile imobilizărilor necorporale au fost capitalizate în conformitate cu IAS 38 și sunt amortizate în situaţia veniturilor și a cheltuielilor, dar au fost deduse în scopuri fiscale atunci când au fost suportate.

▼B

60. Valoarea contabilă a creanţelor şi a datoriilor privind impozitul amânat se poate modifica indiferent dacă nu există nicio modificare în ceea ce priveşte valoarea diferenţelor temporare aferente. Acest lucru poate rezulta, de exemplu, din:

(a) o modificare apărută în ratele de impozitare sau în legislaţia fiscală;

(b) o reevaluare a recuperabilităţii creanţelor 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 situaţia veniturilor şi a cheltuielilor, cu excepţia situaţiei 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 şi impozitul amânat trebuie să fie recunoscute în afara profitului sau pierderii dacă aceste impozite sunt aferente elementelor care sunt recunoscute, în aceeaşi perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii. Aşadar, impozitul curent şi impozitul amânat aferente elementelor care sunt recunoscute, în aceeaşi 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).

62. Standardele Internaţionale 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); şi

(b) [eliminat]

(c) diferenţele de curs valutar apărute odată cu conversia situaţiilor financiare ale unei operaţiuni din străinătate (a se vedea IAS 21).

(d) [eliminat]

62A. Standardele Internaţionale 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 iniţial 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 şi erori*); şi

(b) sumele apărute odată cu recunoaşterea iniţială a componentei de capitaluri proprii a unui instrument financiar compus (a se vedea punctul 23).

63. În unele circumstanţe excepţionale poate fi dificil de determinat valoarea impozitului curent şi 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 şi 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 creanţă 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 ◄

▼B

(c) o entitate stabilește că o creanţă privind impozitul amânat trebuie recunoscută sau nu mai trebuie recunoscută în întregime, iar ►M5 creanţa privind impozitul amânat care devine aferentă (în întregime sau parţial) unui element care a fost anterior recunoscut în afara profitului sau pierderii. ◄

▼M5

În astfel de situaţii, impozitul curent și cel amânat aferente unor elemente care sunt recunoscute în afara profitului sau pierderii se bazează pe o repartizare proporţională justă a impozitului curent și a celui amânat ale entităţii în jurisdicţia fiscală în cauză, sau pe o altă metodă care realizează o repartizare mai potrivită în circumstanţele 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 diferenţa 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.

65. Când un activ este reevaluat în scopuri fiscale și 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 și 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 și a cheltuielilor.

65A Când o entitate plătește 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. Așa cum s-a explicat la punctele 19 și 26 litera (c), într-o combinare de întreprinderi pot apărea diferenţe temporare. În conformitate cu IFRS 3, o entitate recunoaște orice creanţe rezultate privind impozitul amânat (în măsura în care acestea îndeplinesc criteriile de recunoaștere prezentate la punctul 24) sau orice datorii privind impozitul amânat ca active și datorii identificabile la data achiziţiei. Prin urmare, aceste creanţe privind impozitul amânat și aceste datorii privind impozitul amânat afectează valoarea fondului comercial sau câștigul recunoscut de o entitate dintr-o cumpărare în condiţii avantajoase. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 15 litera (a), o entitate nu recunoaște datoriile privind impozitul amânat rezultate din recunoașterea inițială 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 recunoaște 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 câștigului recunoscut dintr-o cumpărare în condiţii avantajoase în cadrul unei combinări de întreprinderi.

▼M12

68. Beneficiul potențial din reportarea impozitului pe profit al entității dobândite sau din alte creanțe privind impozitul amânat s-ar putea să nu îndeplinească criteriile de recunoaștere separată atunci când este contabilizată inițial 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:

(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.

▼M38

68C. După cum s-a menţionat la punctul 68A, valoarea deducerii fiscale (sau deducerea fiscală viitoare estimată, evaluată în conformitate cu punctul 68B) poate fi diferită de cheltuiala cumulativă aferentă remuneraţiei. 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 corespunzătoare perioadei, cu excepţia cazului în care acel impozit apare din (a) o tranzacţie sau un eveniment care este recunoscut, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii, sau (b) o combinare de întreprinderi (alta decât achiziţionarea de către o entitate de investiţii a unei filiale care trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere). Dacă valoarea deducerii fiscale (sau a deducerii fiscale viitoare estimate) depășește valoarea cheltuielilor cumulate aferente remuneraţiei, acest lucru indică faptul că deducerea fiscală este legată nu numai de cheltuiala cu remuneraţia, ci și de un element de capitaluri proprii. În această situaţie, surplusul impozitului curent sau amânat aferent ar trebui recunoscut direct în capitalurile proprii.

▼B

PREZENTARE

Creanţe și datorii fiscale

69. [Eliminat]

70. [Eliminat]

Compensare

71. O entitate trebuie să compenseze creanţele privind impozitul curent și datoriile privind impozitul curent dacă și numai dacă entitatea:

(a) are dreptul legal de a compensa valorile recunoscute; și

(b) intenţionează fie să deconteze la valoarea netă, fie să realizeze activul și să deconteze datoria în mod simultan.

72. Deși creanţele și datoriile privind impozitul curent sunt recunoscute și evaluate în mod separat, ele sunt compensate în ►M5 situaţia poziţiei 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 creanţă 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 entităţii să efectueze sau să încaseze o singură plată netă.

73. În situaţiile financiare consolidate, o creanţă privind impozitul curent al unei singure entităţi din cadrul grupului este compensată cu o datorie privind impozitul curent al altei entităţi din cadrul grupului dacă și numai dacă entităţile în cauză au dreptul legal de a efectua sau de a încasa o singură plată netă și entităţile intenţionează să efectueze sau să încaseze o astfel de plată netă ori să recupereze creanţa și să deconteze datoria în mod simultan.

74. O entitate trebuie să compenseze creanţele și datoriile privind impozitul amânat dacă și numai dacă:

(a) entitatea are dreptul legal de a compensa creanţele privind impozitul curent cu datoriile privind impozitul curent; și

▼B

(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.

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

▼M31

77. Cheltuiala cu impozitul (venitul din impozitul) aferent(ă) profitului sau pierderii rezultat(e) din activitățile curente trebuie prezentat(ă) ca parte a situației (situațiilor) profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global.

———————

▼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.

▼B

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;

(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 ◄;

▼B

(f) valoarea agregată a diferențelor temporare asociate investițiilor în filiale, sucursale și entități asociate și intereselor în ►M32 angajamentele comune ◄ pentru care nu au fost recunoscute datorii privind impozitul amânat (a se vedea punctul 39);

(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 ţara 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 investiţiile în filiale, sucursale și entităţi asociate și din interesele în ►M32 angajamentele comune ◄ (a se vedea punctul 39). Iată de ce prezentul standard impune unei entităţi să prezinte informaţiile privind valoarea cumulată a diferenţelor temporare aferente, dar nu impune prezentarea informaţiilor despre datoriile privind impozitul amânat. Totuși, atunci când este posibil, entităţile sunt încurajate să prezinte informaţii referitoare la valorile datoriilor nerecunoscute privind impozitul amânat, deoarece utilizatorii situaţiilor financiare pot considera aceste informaţii ca fiind folositoare.

87A Punctul 82A impune unei entităţi să prezinte informaţii referitoare la natura consecinţelor potenţiale asupra impozitului pe profit care ar rezulta din plata către ►M5 proprietari ◄ a dividendelor. O entitate prezintă informaţii cu privire la caracteristicile importante ale sistemelor de impozitare a profitului, precum și la factorii care vor afecta valoarea consecinţelor potenţiale ale politicii de dividende asupra impozitului pe profit.

87B Calcularea valorii totale a consecinţelor potenţiale 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 entităţi care deţine un număr mare de filiale în străinătate. Totuși, chiar în astfel de circumstanţe, unele părţi 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 consecinţe suplimentare potenţiale asupra impozitului pe profit care nu sunt practic determinabile. În situaţiile financiare individuale ale societăţii-mamă, dacă acestea există, prezentarea informaţiilor cu privire la consecinţele potenţiale asupra impozitului pe profit este aferentă rezultatului reportat al societăţii-mamă.

87C O entitate căreia i se impune să prezinte informaţiile prevăzute la punctul 82A poate fi obligată, de asemenea, să prezinte informaţii cu privire la diferenţele temporare aferente investiţiilor în filiale, sucursale și entităţi asociate sau intereselor în ►M32 angajamentele comune ◄. În astfel de situaţii, o entitate ia în considerare acest lucru atunci când determină informaţiile care trebuie prezentate conform punctului 82A. De exemplu, unei entităţi i se poate impune să prezinte informaţii referitoare la valoarea agregată a diferenţelor temporare aferente investiţiilor 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 consecinţelor potenţiale 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 Internaţionale 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.**

▼M33

98. Prin *Impozitul amânat: Recuperarea activelor de bază*, publicat în decembrie 2010, s-a renumerotat punctul 52, care a devenit punctul 51A, punctul 10 și exemplele care urmează după punctul 51A s-au modificat și s-au adăugat punctele 51B și 51C și exemplul următor, precum și punctele 51D, 51E și 99. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2012 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.

▼M32

98A. IFRS 11 *Angajamente comune,* publicat în mai 2011, a modificat punctele 2, 15, 18 litera (e), 24, 38, 39, 43–45, 81 litera (f), 87 și 87C. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 11.

▼M31

98B. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctul 77 și a șters punctul 77A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼M38

98C. Documentul *Entităţi de investiţii* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctele 58 și 68C. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Aplicarea dispoziţiilor din documentul *Entităţi de investiţii* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice și toate amendamentele incluse în *Entităţi de investiţii* în același timp.

▼M52

98E. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat punctul 59. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

▼M57

98G. Documentul *Recunoașterea creanţelor privind impozitul amânat pentru pierderi nerealizate* (Amendamente la IAS 12), publicat în ianuarie 2016, a modificat punctul 29 și a adăugat punctele 27A, 29A și exemplul de la punctul 26. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest lucru. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retrospectiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Cu toate acestea, la prima aplicare a amendamentului, variaţia soldului de deschidere al capitalurilor proprii aferent primei perioade comparative poate fi recunoscută în soldul de deschidere al rezultatului reportat (sau în altă componentă a capitalurilor proprii, după caz), fără a repartiza variaţia între soldul de deschidere al rezultatului reportat și alte componente ale capitalurilor proprii. Dacă aplică această derogare, entitatea trebuie să prezinte acest lucru.

▼**M53**

98F. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctul 20 și a eliminat punctele 96, 97 și 98D. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M54**

98G. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 20. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼**M67**

98I. Documentul intitulat *Îmbunătăţiri anuale aduse standardelor IFRS. Ciclul 2015-2017,* publicat în decembrie 2017, a adăugat punctul 57A și a eliminat punctul 52B. O entitate trebuie să aplice modificările respective perioadelor de raportare anuală care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective mai devreme, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest lucru. Atunci când o entitate aplică pentru prima dată modificările respective, aceasta trebuie să le aplice consecinţelor dividendelor asupra impozitului pe profit recunoscute la începutul sau după începutul primei perioade comparative.

▼**M33**

RETRAGEREA SIC -21

99. Modificările efectuate prin *Impozitul amânat: Recuperarea activelor de bază*, publicat în decembrie 2010, înlocuiesc Interpretarea SIC 21 *Impozitul pe profit - Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate.*

▼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.

▼M45

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, altele decât plantele productive (a se vedea IAS 41 *Agricultura*). Prezentul standard se aplică plantelor productive, dar nu se aplică și produselor plantelor productive;

(c) recunoașterea și evaluarea activelor de explorare și evaluare (a se vedea IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*);

▼B

(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).

▼M54

4. [Eliminat]

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 pentru investiții imobiliare proprii.

▼B

DEFINIȚII

▼M45

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

O *plantă productivă* este o plantă vie care:

(a) este utilizată în producția sau furnizarea de produse agricole;

(b) este de așteptat să producă mai mult de o perioadă și

▼M45

(c) are o probabilitate redusă de a fi vândută ca produs agricol, cu excepţia vânzării ocazionale ca deşeu vegetal.

(Această definiţie a plantei productive este detaliată la punctele 5A- 5B din IAS 41.)

***Valoarea contabilă* este valoarea la care un activ este recunoscut în situaţia poziţiei financiare după scăderea oricărei amortizări cumulate, precum și a pierderilor cumulate din depreciere.**

▼B

Costul reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, ori valoarea justă a altor contraprestaţii efectuate pentru achiziţionarea unui activ, la data achiziţiei sau a construcţiei acestuia sau, acolo unde este cazul, valoarea atribuită acelui activ la recunoașterea inițială, în conformitate cu dispoziţiile specifice ale altor IFRS-uri, de exemplu IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*.

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 viaţă utilă.

Valoarea specifică entităţii 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 viaţă utilă, sau pe care se așteaptă să le suporte la decontarea unei datorii.

▼M33

Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)

▼B

O *pierdere din depreciere* reprezintă diferența cu care valoarea contabilă depășește valoarea recuperabilă unui activ.

Imobilizările corporale sunt elemente corporale care:

(a) sunt deţinute în vederea utilizării pentru producerea sau prestarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terţilor 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 obţine-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 viaţă utilă.

Durata de viaţă utilă este:

(a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

(b) numărul de unităţi de producţie sau unităţi similare preconizate a fi obţinute 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.

▼M36

8. Elemente precum piesele de schimb, echipamentele de rezervă și echipamentele de întreţinere sunt recunoscute în conformitate cu prezentul IFRS atunci când acestea corespund definiţiei imobilizărilor corporale. Altfel, aceste elemente se clasifică drept elemente de stoc.

▼B

9. Prezentul standard nu prescrie unitatea de măsură pentru recunoaștere, adică ce constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, se impune utilizarea raţionamentului profesional la aplicarea criteriilor de recunoaștere pentru circumstanţele specifice ale unei entităţi. Ar putea fi adecvat să fie agregate elementele nesemnificative individual, cum ar fi matriţele, uneltele și ștanţele, și să se aplice criteriile de agregare a valorii.

▼M54

10. O entitate evaluează conform acestui principiu al recunoașterii toate costurile imobilizărilor sale corporale atunci când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate iniţial pentru dobândirea sau construcţia unui element de imobilizări corporale, precum și costurile suportate ulterior pentru adăugări la acesta, pentru înlocuirea parţială sau pentru întreţinerea acestuia. Costul unui element de imobilizări corporale poate include costurile suportate în legătură cu contracte de leasing pentru active care sunt folosite pentru construirea, suplimentarea, înlocuirea parţială sau întreţinerea unui element de imobilizări corporale, cum ar fi amortizarea activelor aferente dreptului de utilizare.

▼B

Costuri iniţiale

11. Unele elemente de imobilizări corporale pot fi dobândite din motive de siguranţă sau legate de mediu. Achiziţia 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 entităţi pentru a obţine beneficii economice viitoare din alte active. Astfel de elemente de imobilizări corporale îndeplinesc condiţiile pentru a fi recunoscute ca active deoarece dau posibilitatea unei entităţi să obţină din activele conexe beneficii economice viitoare în plus faţă de ceea ce s-ar putea obţine 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 cerinţele de mediu privind producerea și depozitarea substanţelor chimice periculoase; îmbunătăţirile conexe ale instalaţiilor 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 întreţinerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreţinerii 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 „reparaţiile și întreţinerea” 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 acelorași principii ca pentru un activ dobândit. Dacă o entitate produce active similare pentru vânzare în cursul normal al activității, costul activului este de obicei același cu costul construcției unui activ pentru vânzare (a se vedea IAS 2). Prin urmare, orice profituri interne se elimină din obținerea unor astfel de costuri. În mod similar, costul cantităților atipice de deșeuri, manoperă sau alte resurse suportat pentru construirea în regie proprie a unui activ nu este inclus în costul activului. IAS 23 *Costurile îndatorării* stabilește criteriile pentru recunoașterea dobânzii ca o componentă a valorii contabile a unui element de imobilizări corporale construit în regie proprie.

▼M45

22A. Plantele productive sunt contabilizate în același mod ca elementele de imobilizări corporale construite în regie proprie înainte ca acestea să se afle în locul și în starea necesare pentru a putea fi exploatate în maniera intenționată de conducere. În consecință, prin noțiunea de „construcție” utilizată în prezentul standard ar trebui să se înțeleagă activitățile care sunt necesare pentru a cultiva plante productive înainte ca acestea să se afle în locul și în starea necesare pentru a putea fi exploatate în maniera intenționată de conducere.

▼B

Evaluarea costului

▼M1

23. Costul unui element de imobilizare corporală reprezintă echivalentul în numerar al prețului la data recunoașterii. Dacă plata este amânată dincolo de termenele normale de creditare, diferența dintre echivalentul în numerar al prețului și plata totală este recunoscută drept cheltuială cu dobânda pe perioada de creditare, cu excepția 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 achiziționate în schimbul unui activ sau al unor active nemonetare, sau al unei combinații de active monetare și nemonetare. Discuția următoare se referă numai la schimbul unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică și în cazul tuturor schimburilor descrise în propoziția precedentă. Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă numai dacă (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat nu se pot evalua în mod fiabil. Elementul achiziționat 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 tranzacție de schimb are conținut comercial prin analizarea măsurii în care se preconizează că viitoarele fluxuri de trezorerie se vor schimba ca rezultat al tranzacției. O tranzacție de schimb are conținut comercial dacă:

(a) configurația (riscul, plasarea în timp și valoarea) fluxurilor de trezorerie ale activului primit se deosebește de configurația fluxurilor de trezorerie ale activului transferat; sau

(b) valoarea specifică pentru entitate a părții din activitățile 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.

▼B

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității a părții din activitățile entității afectate de tranzacție trebuie să reflecte fluxuri de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar, fără ca entitatea să fie nevoită să efectueze calcule detaliate.

▼M33

26. Valoarea justă a unui activ este evaluată fiabil dacă (a) variabilitatea în gama de evaluări la valoarea justă rezonabile nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilitățile diverselor estimări din acea gamă pot fi evaluate în mod fiabil și utilizate la evaluarea valorii juste. Dacă o entitate poate să evalueze fiabil fie valoarea justă a activului încasat, fie cea a activului la care a renunțat, atunci valoarea justă a activului la care a renunțat este utilizată pentru a evalua costurile activului încasat, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului încasat nu este mai evidentă.

▼M54

27. [Eliminat]

▼B

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 ◄.

▼M33

_____

▼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.

▼M43

35. Atunci când un element de imobilizări corporale este reevaluat, valoarea contabilă a imobilizării respective este ajustată la valoarea reevaluată. La data reevaluării, imobilizarea este tratată într-unul din următoarele moduri:

(a) valoarea contabilă brută este ajustată într-un mod compatibil cu reevaluarea valorii contabile a imobilizării. De exemplu, valoarea contabilă brută poate fi retratată prin trimitere la datele observabile pe piață sau poate fi retratată proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea cumulată la data reevaluării este ajustată pentru a fi egală cu diferența dintre valoarea contabilă brută și valoarea contabilă a imobilizării după luarea în considerare a pierderilor cumulate din depreciere; sau

(b) amortizarea cumulată este eliminată din valoarea contabilă brută a imobilizării.

Valoarea ajustării amortizării cumulate face parte din creșterea sau reducerea valorii contabile care este contabilizată în conformitate cu punctele 39 și 40.

▼B

36. Dacă un element de imobilizări corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă de imobilizări corporale din care face parte acel element trebuie reevaluată.

▼M45

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:

▼B

(a) terenuri;

(b) terenuri și clădiri;

(c) mașini și echipamente;

(d) nave;

(e) aeronave;

(f) automobile;

▼M45

(g) mobilier, instalații, piese de schimb și asamblare;

(h) echipament de birotică și

(i) plante productive.

▼B

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.

▼M54

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. 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 ai contractului de leasing 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 părţile unui element care nu au un cost semnificativ faţă 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 activităţile 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 viaţă utilă.

51. Valoarea reziduală și durata de viaţă utilă ale unui activ trebuie revizuite cel puţin la fiecare sfârșit de exerciţiu 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. Reparaţiile și întreţinerea 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 funcţiona în maniera dorită de conducere. Amortizarea unui activ încetează cel mai devreme la data când activul este clasificat drept deţinut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deţinut 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 excepţia 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 producţie.

▼M47

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 obţinute de la activul respectiv. În consecinţă, toţi factorii următori sunt luaţi în considerare la determinarea duratei de viaţă utilă a unui activ:

▼B

(a) utilizarea preconizată a unui activ. Utilizarea este evaluată în raport cu capacitatea sau producţia 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 întreţinere, precum și repararea și întreţinerea activului atunci când nu este utilizat;

▼M47

(c) uzura morală tehnică sau comercială care rezultă din modificările sau îmbunătăţirile producţiei, ori dintr-o modificare a cererii de pe piaţă pentru produsul sau serviciul furnizat de activ. Viitoarele reduceri aşteptate ale preţului de vânzare al unui element produs cu utilizarea unui activ ar putea indica o aşteptare legată de uzura morală tehnică sau comercială a activului, care, la rândul său, ar putea reflecta o diminuare a beneficiilor economice viitoare înglobate în activ;

▼B

(d) limitele legale sau de natură similară privind utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare a contractelor de leasing aferente.

57. Durata de viaţă utilă a unui activ este definită în sensul utilităţii preconizate a activului pentru entitate. Politica entităţii privind administrarea activelor poate implica cedarea activelor după o perioadă specificată de timp sau după consumarea unei proporţii specificate din beneficiile economice viitoare înglobate în activ. Prin urmare, durata de viaţă utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât durata sa de viaţă economică. Estimarea duratei de viaţă utilă a activului este un aspect de raţionament bazat pe experienţa entităţii cu active similare.

58. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt dobândite împreună. Cu unele excepţii, cum ar fi carierele și amplasamentele utilizate ca gropi de gunoi, terenurile au o durată de viaţă utilă nelimitată și, prin urmare, nu se amortizează. Clădirile au o durată de viaţă 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, porţiunea respectivă a activului teren este amortizată pe perioada beneficiilor obţinute din suportarea acelor costuri. În unele cazuri, terenul însuși poate avea o durată de viaţă 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 puţin la fiecare sfârșit de exerciţiu 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 viaţă utilă. Aceste metode includ metoda liniară, metoda degresivă și metoda unităţilor de producţie. Amortizarea liniară are drept rezultat o cheltuială constantă de-a lungul duratei de viaţă utilă dacă valoarea reziduală a activului nu se modifică. Metoda degresivă are ca rezultat o cheltuială de amortizare descrescătoare de-a lungul duratei de viaţă utilă. Metoda unităţilor de producţie are ca rezultat o cheltuială pe baza utilizării sau producţiei 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.

▼M47

62A. O metodă de amortizare bazată pe veniturile generate de o activitate care include utilizarea unui activ nu este adecvată. Veniturile generate de o activitate care include utilizarea unui activ reflectă, în general, alţi factori decât consumul beneficiilor economice ale activului. De exemplu, veniturile sunt afectate de alte intrări și procese, de activităţile de vânzare și de modificările volumelor și ale preţurilor de vânzare. Componenta de preţ a veniturilor poate fi afectată de inflaţie, care nu are nicio influenţă asupra modului în care este consumat activul.

▼B

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]

Compensaţii pentru depreciere

65. Compensaţiile de la terţi pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau abandonate trebuie incluse în profit sau pierdere atunci când compensaţiile devin exigibile.

66. Deprecierile sau pierderile de elemente de imobilizări corporale, pretenţiile aferente sau plăţile de compensaţii de la terţi 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) compensaţiile primite de la terţi 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.

▼M54

68. Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere când elementul este derecunoscut (mai puțin în cazul în care IFRS 16 *Contracte de leasing* prevede altfel în cazul unei tranzacții de vânzare și leaseback). Câștigurile nu trebuie clasificate drept venituri.

▼M8

68A. Cu toate acestea, o entitate care, în cursul desfășurării normale a activității, vinde curent elemente de imobilizări corporale deținute pentru închiriere către alte părți, trebuie să transfere aceste active în stocuri la valoarea lor contabilă când încetează a mai fi închiriate și devin deținute 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 deținute în vederea vânzării în cursul desfășurării normale a activității sunt transferate în stocuri.

▼M54

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 donație). Data cedării unui element de imobilizări corporale este data la care beneficiarul obține controlul asupra acelui element în conformitate cu dispozițiile din IFRS 15 privind stabilirea momentului în care este îndeplinită o obligație de executare. IFRS 16 se aplică cedării prin vânzare și leaseback.

▼B

70. Dacă, conform principiului recunoașterii de la punctul 7, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale a elementului, atunci ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite indiferent dacă partea înlocuită a fost amortizată separat. Dacă o entitate nu poate determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca indicație a valorii costului părții înlocuite la momentul achiziționării sau construcției.

71. Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale trebuie determinat(ă) ca fiind diferența dintre încasările nete la cedare, dacă există, și valoarea contabilă a elementului.

▼M52

72. Suma aferentă contravalorii care trebuie inclusă în profitul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale se determină în conformitate cu cerințele pentru determinarea prețului tranzacției de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale sumei estimate aferente contravalorii incluse în profit sau pierdere sunt contabilizate în conformitate cu cerințele privind modificările prețului tranzacției în IFRS 15.

▼B

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

73. Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații, pentru fiecare clasă de imobilizări corporale:

(a) bazele de evaluare folosite la determinarea valorii contabile brute;

(b) metodele de amortizare utilizate;

(c) duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;

(d) valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (agregată cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei; și

(e) o reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, menționându-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.

▼M33

77. **Dacă elementele de imobilizări corporale sunt exprimate la valoarea reevaluată, se vor furniza următoarele informații, suplimentar față de informațiile prevăzute în IFRS 13:**

▼B

(a) data efectivă a reevaluării;

(b) dacă a fost implicat un evaluator independent;

▼M33

(c) [eliminat]

(d) [eliminat]

▼B

(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.

▼M43

80A. Punctul 35 a fost modificat de *Îmbunătățirile anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010–2012*. O entitate trebuie să aplice această modificare tuturor reevaluărilor recunoscute în perioadele anuale care încep la sau după data aplicării inițiale a modificării în cauză și în perioada anuală imediat precedentă. O entitate poate, de asemenea, să prezinte informații comparative ajustate pentru orice perioadă anterioară prezentată, dar nu este obligată să facă acest lucru. Dacă o entitate prezintă informații comparative neajustate pentru o perioadă anterioară, aceasta trebuie să identifice în mod clar informațiile care nu au fost ajustate, să precizeze că au fost prezentate pe baza unor norme diferite și să explice aceste norme.

▼B

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.

▼B

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.

▼M33

81F. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiția valorii juste de la punctul 6 și a modificat punctele 26, 35 și 77 și a eliminat punctele 32 și 33. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M36

81G. *Ciclul de îmbunătățiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul 8. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, trebuie să prezinte acest fapt.

▼M43

81H. În cadrul *Îmbunătățirilor anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010–2012*, emise în decembrie 2013, s-a modificat punctul 35 și s-a adăugat punctul 80A. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectiva modificare pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M47

81I. *Clarificarea metodelor acceptabile de amortizare* (Amendamente la IAS 16 și IAS 38), publicată în mai 2014, a modificat punctul 56 și a adăugat punctul 62A. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele în cauză pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele în cauză pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M52

81J. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 68A, 69 și 72. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼M45

81K. Documentul *Agricultură: plante productive* (Amendamente la IAS 16 și IAS 41), emis în iunie 2014, a modificat punctele 3, 6 și 37 și a adăugat punctele 22 A și 81L-81M. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale, care încep de la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, aceasta trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retroactiv, în conformitate cu IAS 8, exceptând situațiile prevăzute la punctul 81M.

▼M54

81L. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a eliminat punctele 4 și 27 și a modificat punctele 5, 10, 44 și 68-69. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼M45

81M. O entitate poate alege să evalueze un element de natura unei plante productive la valoarea sa justă de la începutul primei perioade prezentate în situațiile financiare pentru perioada de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată dispozițiile din documentul *Agricultură: plante productive* (Amendamente la IAS 16 și IAS 41) și să folosească această valoare justă drept cost presupus la data respectivă. Orice diferență între valoarea contabilă anterioară și valoarea justă trebuie recunoscută în soldul de deschidere al rezultatului reportat la începutul primei perioade prezentate.

▼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.

▼M45

Cu toate acestea, prezentul standard nu trebuie aplicat ca bază pentru evaluarea:

▼B

(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);

▼M45

(c) activelor biologice care intră sub incidența IAS 41 *Agricultura* și care sunt deținute de locatari în baza unui contract de leasing financiar sau;

(d) activelor biologice care intră sub incidența IAS 41 și care sunt închiriate de către locatori în baza unui contract de leasing operațional.

▼B

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.

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.

▼B

Durata de viaţă 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 garanţiei constituind valoarea maximă care poate deveni exigibilă în orice situaţie); și

(b) pentru locator, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o terţă parte neafiliată locatorului care este capabilă, din punct de vedere financiar, să onoreze obligaţiile asumate prin garanţie.

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 iniţiale sunt costuri incrementale care se pot atribui direct negocierii și încheierii unui contract de leasing, în afara costurilor suportate de locatorii producători sau distribuitori.

Investiţia brută în leasing este suma:

(a) plăţilor 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.

Investiţia netă în leasing este investiţia brută în leasing actualizată la rata implicită a dobânzii din contractul de leasing.

Venitul financiar neîncasat reprezintă diferenţa dintre:

(a) investiţia brută în contractul de leasing; și

(b) investiţia 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) plăţilor 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 iniţial 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 garanţie similară, fondurile necesare pentru cumpărarea activului.

Chiria contingentă este acea parte a plăţilor de leasing care nu are o valoare determinată, dar este stabilită în funcţie 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 preţ, ratele viitoare ale dobânzilor practicate pe piaţă).

5. Un acord sau angajament de leasing poate să includă prevederi pentru ajustarea plăţilor de leasing în funcţie de modificări ale costurilor de construcţie sau de cumpărare a proprietăţii aflate în leasing sau în funcţie de schimbări ale altor evaluări ale costului sau valorii, cum ar fi nivelurile generale de preţ, sau ale costurilor de finanţare 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.

▼B

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.

▼M33

6A. IAS 17 utilizează termenul „valoarea justă” într-un mod diferit față de unele aspecte ale definiției valorii juste din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*. Prin urmare, când aplică IAS 17, o entitate evaluează valoarea justă în conformitate cu IAS 17 și nu cu IFRS 13.

▼B

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 situaţii 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 substanţial mai redusă decât chiria pieţei.

12. Exemplele și indicatorii de la punctele 10 și 11 nu sunt întotdeauna concludenţi. 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 operaţional. De exemplu, acesta poate fi cazul dacă proprietatea activului este transferată la sfârșitul contractului de leasing în schimbul unei plăţi variabile egale cu valoarea sa justă la acel moment, sau dacă există chirii contingente, care au ca rezultat faptul că locatarul nu deţine 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 viaţă economică estimate sau ale valorii reziduale a activului care constituie obiectul leasingului) sau modificările de circumstanţe (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 operaţional, în conformitate cu punctele 7-13. Pentru a determina dacă elementul teren este un leasing operaţional sau financiar, un factor important este faptul că terenul are, în mod normal, o durată nedefinită de viaţă economică.

▼B

16. De câte ori este necesar pentru clasificarea și contabilizarea leasingului imobiliar, plăţile minime de leasing (inclusiv orice plăţi în avans însumate) sunt distribuite între componentele „clădiri” și „teren” proporţional cu valorile juste relative ale drepturilor de utilizare în sistem leasing ale componentelor respective, la începutul contractului de leasing. Dacă plăţile de leasing nu pot fi distribuite în mod fiabil între aceste două componente, întregul leasing este clasificat drept leasing financiar, mai puţin atunci când este clar că ambele componente sunt leasinguri operaţionale, caz în care întregul leasing este clasificat drept leasing operaţional.

▼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 tranzacţii de leasing nu sunt reflectate în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄ a locatarului, resursele economice și nivelul obligaţiilor unei entităţi sunt subevaluate, denaturându-se astfel indicatorii financiari. Prin urmare, este adecvată recunoașterea leasingului financiar în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄ locatarului atât ca un activ, cât și ca o obligaţie de a achita plăţile viitoare de leasing. La începutul perioadei de leasing, activul și datoria pentru plăţile viitoare de leasing sunt recunoscute în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄ la valori egale, cu excepţia oricăror costuri iniţiale 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 situaţiile financiare ca o deducere a valorii activelor aflate în leasing. Dacă pentru prezentarea datoriilor în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄ datoriile curente sunt reflectate separat de cele pe termen lung, aceeași distincţie se va utiliza și pentru datoriile generate de leasing.

24. Anumite activităţi specifice aferente leasingului implică adesea suportarea unor costuri directe iniţiale, cum ar fi cele legate de negocierea și încheierea contractelor de leasing. Costurile identificate ca fiind direct atribuibile activităţilor efectuate de locatar pentru un leasing financiar sunt adăugate la valoarea recunoscută drept activ.

Evaluare ulterioară

25. Plăţile minime de leasing trebuie împărţite în cheltuieli de finanţare a leasingului și reducerea soldului datoriei. Cheltuielile de finanţare trebuie alocate pe fiecare perioadă de-a lungul duratei contractului de leasing, astfel încât să se obţină 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 finanţare 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 deţinute 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 obţine 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 viaţă 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 concordanţă cu politica de amortizare adoptată de locatar pentru activele deţinute în proprietate. Dacă există certitudinea că locatarul va obţine dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, perioada preconizată de utilizare este durata de viaţă utilă a activului; altfel, activul se amortizează pe perioada cea mai scurtă dintre durata contractului de leasing și durata de viaţă 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. Recunoașterea venitului financiar trebuie să se bazeze pe un tipar care reflectă o rată periodică a rentabilității constantă aferentă investiției totale nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar.

40. Locatorul urmărește alocarea pe o bază sistematică și rațională a venitului financiar pe durata contractului de leasing. Această alocare a venitului se bazează pe un tipar care reflectă o rentabilitate periodică constantă a investiției nete a locatorului corespunzătoare leasingului financiar. Plățile de leasing aferente perioadei, excluzând costurile serviciilor, se deduc din investiția brută în leasing în vederea diminuării valorii principalului și a venitului financiar neîncasat.

41. Valorile reziduale negarantate estimate utilizate la calcularea investiției brute a locatorului în leasing se revizuiesc periodic. Dacă a avut loc o reducere a valorii reziduale negarantate estimate, se revizuiește alocarea venitului de-a lungul duratei contractului de leasing și orice reducere a valorilor angajate se recunoaște imediat.

41A Un activ aflat în regim de leasing financiar care este clasificat drept deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup clasificat drept destinat cedării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități 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 piață. Costurile suportate de producătorul sau distribuitorul locator în legătură cu negocierea și încheierea contractului de leasing trebuie recunoscute drept cheltuieli odată cu recunoașterea profitului din vânzare.

43. Producătorii sau distribuitorii oferă adesea clienților opțiunea 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 prețuri de vânzare normale, reflectând orice rabat cantitativ sau comercial; și

(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 plăților minime de leasing datorate locatorului, calculată la o rată de piață a dobânzii. Costul vânzării recunoscut la începutul perioadei de leasing este costul proprietății aflate în leasing sau valoarea contabilă a acesteia, dacă se deosebește de costul proprietății, minus valoarea actualizată a valorii reziduale negarantate. Diferența dintre venitul din vânzări și costul generat de vânzare este profitul din vânzare, care este recunoscut în conformitate cu politica entității privind vânzările imediate.

45. Uneori, locatorii producători sau distribuitori stabilesc rate scăzute în mod artificial ale dobânzii pentru atragerea clienților. Utilizarea unei astfel de rate va duce la recunoașterea la momentul vânzării a unei părți excesive a venitului total din tranzacție. 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 piață 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 tranzacţie de vânzare și leaseback are drept rezultat un leasing operaţional și este evident că tranzacţia se face la valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscut(ă) imediat. Dacă preţul de vânzare este mai mic decât valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscut(ă) imediat, cu excepţia cazului în care pierderea se compensează prin plăţi de leasing viitoare la o valoare sub preţul pieţei, caz în care profitul sau pierderea trebuie amânat(ă) și amortizat(ă) proporţional cu plăţile de leasing pe durata preconizată de utilizare a activului. Dacă preţul de vânzare este mai mare decât valoarea justă, surplusul reprezentând diferenţa dintre preţul de vânzare și valoarea justă trebuie amânat și amortizat pe durata preconizată de utilizare a activului.

62. Dacă tranzacţia de leaseback este un leasing operaţional, iar plăţile de leasing și preţul de vânzare sunt stabilite la valoarea justă, a avut loc de fapt o tranzacţie normală de vânzare și orice profit sau pierdere se recunoaşte imediat.

63. În cazul unui leasing operaţional, dacă valoarea justă în momentul tranzacţiei de vânzare și leaseback este mai mică decât valoarea contabilă a activului, diferenţa 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. Dispoziţiile privind prezentarea informaţiilor de către locatari și locatori se aplică în mod egal și în cazul tranzacţiilor de vânzare și leaseback. Descrierea solicitată a contractelor semnificative de leasing conduce la prezentarea clauzelor unice sau mai puţin obișnuite ale contractului sau a termenilor tranzacţiilor de vânzare și leaseback.

66. Tranzacţiile de vânzare și leaseback pot atrage aplicarea criteriilor din IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* referitoare la prezentarea separată a informaţiilor.

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 iniţială 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 informaţiilor 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 deţine informaţiile necesare pentru aplicarea retroactivă a modificărilor, ea trebuie:

(a) să aplice modificările la acele contracte de leasing pe baza faptelor și circumstanţelor 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 înlocuiește 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) redevenţe – taxe pentru utilizarea activelor imobilizate ale entităţii, cum ar fi brevetele, mărcile, drepturile de autor și programele informatice; și

(c) dividende – distribuirile profiturilor către deţinătorii de investiţii de capital, proporţional cu partea deţinută 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 investiţii contabilizate pe baza metodei punerii în echivalenţă (a se vedea ►**M32** IAS 28 *Investiţii în entităţile asociate și în asocierile în participaţie* ◄);

(c) contracte de asigurare care intră sub incidenţa 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 iniţială și recunoașterea modificărilor valorii juste a activelor biologice aferente activităţii agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*);

(g) recunoașterea iniţială a producţiei agricole (a se vedea IAS 41); și

(h) extracţia minereurilor.

DEFINIŢII

7. Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu sensurile specificate în continuare:

Venitul reprezintă intrarea brută de beneficii economice pe parcursul perioadei, generate ►**M5** în desfășurarea ◄ activităţilor obișnuite ale unei entităţi, atunci când această intrare are drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât creșterile legate de contribuţiile participanţilor la capitalurile proprii.

▼M33

Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)

▼B

8. Veniturile includ doar intrările brute de beneficii economice primite sau de primit de către entitate în nume propriu. Sumele colectate în numele unor terţe părţi, 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 entităţii. 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 condiţiile 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 deţinerii 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 tranzacţiei să fie generate pentru entitate; și

(e) costurile suportate sau care urmează să fie suportate în legătură cu tranzacţia 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 circumstanţelor în care s-a desfășurat tranzacţia. 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 proprietăţii, tranzacţia nu reprezintă o vânzare și veniturile nu sunt recunoscute. O entitate poate păstra un risc semnificativ aferent proprietăţii în mai multe modalităţi. Exemple de situaţii în care entitatea poate păstra riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate sunt:

(a) atunci când entitatea își asumă o obligaţie legată de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de clauzele normale de garanţie;

(b) atunci când primirea veniturilor dintr-o anumită vânzare este condiţionată 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 tranzacţia 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, tranzacţia 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 experienţei anterioare și a altor factori relevanţi.

▼B

18. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să fie generate pentru entitate. În anumite cazuri, acest lucru poate fi puţin probabil până în momentul primirii contraprestaţiei sau până când este înlăturată o incertitudine. De exemplu, poate fi incert faptul că o autoritate guvernamentală străină va acorda permisiunea de a remite contraprestaţia pentru o vânzare într-o ţară 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 iniţial.

19. Veniturile și cheltuielile legate de aceeași tranzacţie sau eveniment se recunosc simultan, acest proces fiind denumit în mod curent corelarea veniturilor cu cheltuielile. Cheltuielile, inclusiv garanţiile și alte costuri care urmează să fie suportate ulterior trimiterii bunurilor, pot fi evaluate de obicei în mod fiabil atunci când celelalte condiţii 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 contraprestaţie deja primită pentru vânzarea bunurilor este recunoscută ca datorie.

PRESTAREA SERVICIILOR

20. Atunci când rezultatul unei tranzacţii care implică prestarea de servicii poate fi estimat în mod fiabil, venitul asociat tranzacţiei trebuie să fie recunoscut în funcţie de stadiul de execuţie a tranzacţiei la data închiderii ►**M5** situaţiei poziţiei financiare ◄. Rezultatul unei tranzacţii poate fi estimat în mod fiabil atunci când sunt îndeplinite toate condiţiile următoare:

(a) valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod fiabil;

(b) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei să fie generate pentru entitate;

(c) stadiul de execuţie a tranzacţiei la data închiderii ►**M5** situaţiei poziţiei financiare ◄ poate fi evaluat în mod fiabil; și

(d) costurile suportate pentru tranzacţie și costurile de finalizare a tranzacţiei pot fi evaluate în mod fiabil ([1]).

21. Recunoașterea veniturilor în funcţie de stadiul de execuţie a tranzacţiei 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 informaţii utile referitoare la proporţiile activităţii de prestare a serviciilor și ale rezultatelor acesteia pe parcursul unei perioade. IAS 11 prevede de asemenea recunoașterea veniturilor pe această bază. Dispoziţiile IAS 11 sunt în general aplicabile recunoașterii veniturilor și cheltuielilor asociate unei tranzacţii care implică prestarea de servicii.

22. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacţiei 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 iniţial.

([1]) A se vedea, de asemenea, SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacţiilor care implică forma legală a unui contract de leasing* și SIC-31 *Venituri – Tranzacţii 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 părţi la tranzacţie:

(a) drepturile exercitabile ale fiecărei părţi privind serviciile de executat și de primit de către părţi;

(b) contraprestaţia aferentă schimbului; și

(c) modul și condiţiile de decontare.

De asemenea, este de regulă necesar ca entitatea să deţină 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 tranzacţiei nu poate fi estimat în mod fiabil.

24. Stadiul de execuţie a unei tranzacţii poate fi determinat prin diverse metode. O entitate utilizează metoda care evaluează în mod fiabil serviciile executate. În funcţie de natura tranzacţiei, 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 tranzacţiei. 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 tranzacţiei.

Plăţile pe măsura execuţiei și avansurile de la clienţi nu reflectă, de obicei, serviciile executate.

25. În scopuri practice, atunci când serviciile sunt executate prin intermediul unui număr nedeterminat de prestaţii 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 execuţie. Când o prestaţie anume este mult mai importantă decât orice alte prestaţii, recunoașterea veniturilor este amânată până în momentul în care prestaţia respectivă este executată.

26. Când rezultatul unei tranzacţii 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 tranzacţii se întâmplă deseori ca rezultatul tranzacţiei să nu poată fi estimat în mod fiabil. Cu toate acestea, ar putea exista probabilitatea ca entitatea să recupereze costurile tranzacţiei 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 tranzacţiei nu poate fi estimat în mod fiabil, nu se recunoaște niciun profit.

28. În cazul în care rezultatul unei tranzacţii nu poate fi estimat în mod fiabil şi 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 terţi a activelor entităţii care generează dobânzi, redevenţe și dividende trebuie recunoscute în conformitate cu punctul 30 atunci când:

(a) este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacţiei 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) redevenţele trebuie recunoscute pe baza contabilităţii de angajamente, în conformitate cu fondul contractului în cauză; și

(c) dividendele trebuie recunoscute atunci când este stabilit dreptul acţionarului de a primi plata.

31. [Eliminat]

▼M7

32. Când dobânda neplătită a fost acumulată înainte de achiziţionarea unei investiţii purtătoare de dobândă, încasările ulterioare de dobândă sunt distribuite între perioadele de preachiziţie și de postachiziţie; doar partea postachiziţie este recunoscută ca venit.

▼B

33. Redevenţele 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 raţionale.

34. Veniturile sunt recunoscute numai atunci când este probabil ca beneficiile economice aferente tranzacţiei 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 iniţial.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

35. O entitate trebuie să prezinte:

(a) politicile contabile adoptate pentru recunoaşterea venitului, inclusiv metodele adoptate pentru determinarea stadiului de execuţie a tranzacţiilor 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) redevenţe;

(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.

▼M32

41. IFRS 11 *Angajamente comune*, publicat în mai 2011, aduce modificări la punctul 6 litera (b). O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 11.

▼M33

42. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiția valorii juste de la punctul 7. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼M31

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 19

Beneficiile angajaților

OBIECTIV

1 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 precum 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

2 Prezentul standard trebuie aplicat de un angajator la contabilizarea tuturor beneficiilor angajaților, cu excepția beneficiilor cărora li se aplică IFRS 2 *Plată pe bază de acțiuni*.

3 Prezentul standard nu tratează raportarea de către planurile de beneficii pentru angajați (a se vedea IAS 26 *Contabilitatea și raportarea planurilor de pensii*).

4 Beneficiile angajaților cărora li se aplică prezentul standard includ beneficiile 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, sectoriale sau la alte planuri cu mai mulți angajatori sau

(c) prin practici neoficiale care generează o obligație implicită. Practicile neoficiale dau naștere unei obligații implicite 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.

5 Beneficiile angajaților includ:

(a) beneficiile pe termen scurt ale angajaților, cum ar fi următoarele, dacă se așteaptă să fie plătite integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare anuală în care angajații prestează serviciile în cauză:

(i) retribuții, salarii și contribuții la asigurările sociale;

(ii) concediul anual cu plată și concediul medical cu plată;

(iii) participări la profit și prime precum și

(iv) beneficii nemonetare (precum asistența medicală, locuința, mașinile și bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) pentru angajații existenți;

▼**M31**

(b) beneficii postangajare, cum ar fi:

(i) beneficii de pensionare (de exemplu, pensiile și plățile forfetare la pensionare) precum și

(ii) alte beneficii postangajare, cum ar fi asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare.

(c) alte beneficii pe termen lung ale angajaților, cum ar fi:

(i) absențe remunerate pe termen lung, precum concediile pentru vechime în serviciu sau concediile sabatice;

(ii) jubilee sau alte beneficii legate de vechimea în serviciu precum și

(iii) indemnizații pentru invaliditate pe termen lung și

(d) compensații pentru încetarea contractului de muncă.

6 Beneficiile angajaților includ beneficii oferite fie angajaților, fie persoanelor aflate în întreținerea acestora sau beneficiarilor 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.

7 Un angajat poate presta servicii pentru o entitate, lucrând cu normă întreagă, cu fracțiune de normă, ca angajat permanent, ocazional sau temporar. În sensul prezentului standard, termenul „angajat” include și directorii și alți membri ai personalului de conducere.

DEFINIȚII

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

Definițiile beneficiilor angajaților

Beneficiile angajaților sunt toate formele de contraprestații acordate de o entitate în schimbul serviciului prestat de angajați sau pentru încetarea contractului de muncă.

Beneficiile pe termen scurt ale angajaților sunt beneficiile angajaților (altele decât compensațiile pentru încetarea contractului de muncă) care se așteaptă să fie plătite integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare anuală în care angajații prestează serviciul în cauză.

Beneficiile postangajare sunt beneficiile angajaților (altele decât compensațiile pentru încetarea contractului de muncă și beneficiile pe termen scurt ale angajaților) care sunt plătibile după terminarea contractului de muncă.

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt toate beneficiile angajaților, altele decât beneficiile pe termen scurt ale angajaților, beneficiile postangajare și compensațiile pentru încetarea contractului de muncă.

Compensațiile pentru încetarea contractului de muncă sunt beneficiile angajaților furnizate în schimbul încetării contractului de angajare al unui angajat ca urmare:

(a) fie a deciziei unei entități de a desface contractul de muncă al unui angajat înainte de data normală de pensionare,

(b) fie a deciziei unui angajat de a accepta o ofertă de beneficii în schimbul încetării contractului de muncă.

▼M31

Definiţii referitoare la clasificarea unor planuri

Planurile de beneficii postangajare sunt acorduri oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate acordă unuia sau mai multor angajaţi beneficii postangajare.

Planurile de contribuţii determinate sunt planuri de beneficii postangajare în baza cărora o entitate plătește contribuţii fixe către o entitate separată (un fond) și nu are nicio obligaţie legală sau implicită de a plăti contribuţii suplimentare dacă fondul nu deţine suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaţilor aferente serviciilor prestate de angajaţi în perioada curentă sau în perioadele anterioare.

Planurile de beneficii determinate sunt planuri de beneficii postangajare, altele decât planurile de contribuţii determinate.

Planurile cu mai mulţi angajatori sunt planurile de contribuţii determinate (altele decât planurile de stat) sau planurile de beneficii determinate (altele decât planurile de stat) care:

(a) pun în comun activele cu care contribuie diverse entităţi care nu se află sub control comun și

(b) folosesc acele active pentru a asigura beneficii angajaţilor mai multor entităţi, pe principiul că atât nivelul contribuţiilor, cât și nivelul beneficiilor sunt determinate fără a se ţine seama de identitatea entităţii care angajează personalul în cauză.

Definiţii referitoare la datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat

Datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat este deficitul sau surplusul, ajustat pentru a ţine seama de orice efect de limitare a unui activ net privind beneficiul determinat în funcţie de plafonul activului.

Deficitul sau surplusul este:

(a) valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat, minus

(b) valoarea justă a activelor planului (dacă există).

Plafonul activului este valoarea actualizată a oricăror beneficii economice disponibile sub formă de rambursări din plan sau de reduceri ale contribuţiilor viitoare la plan.

Valoarea actualizată a unei obligaţii privind beneficiul determinat este valoarea actualizată, fără scăderea valorii oricăror active ale planului, a plăţilor viitoare necesare pentru decontarea obligaţiei care rezultă din serviciul prestat de angajat în perioada curentă și în perioadele anterioare.

Activele planului cuprind:

(a) activele deţinute de un fond de beneficii ale angajaţilor pe termen lung și

(b) poliţele de asigurare restrictive.

▼M31

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 care sunt aferente planului sau entității raportoare sau

(ii) activele sunt returnate entității raportoare, cu scopul de a o rambursa pentru beneficiile angajaților deja plătite.

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 *Informații 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, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

Definiții referitoare la costul beneficiilor determinate

Costul serviciului cuprinde:

(a) *costul serviciului curent*, care reprezintă creșterea valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, care rezultă din serviciul prestat de angajat în perioada curentă;

(b) *costul serviciului trecut*, care reprezintă modificarea valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat pentru serviciul prestat de angajat în perioade anterioare, care rezultă dintr-o modificare a planului (introducerea, retragerea sau modificarea unui plan de beneficii determinate) sau dintr-o reducere la nivelul planului (o reducere semnificativă de către entitate a numărului de angajați acoperiți de un anumit plan) și

([1]) O poliță de asigurare restrictivă nu este neapărat un contract de asigurare, așa cum este definit în IFRS 4 *Contracte de asigurare*.

▼**M31**

(c) orice câștig sau pierdere la decontare.

Dobânda netă aferentă datoriei (activului) net privind beneficiul determinat este modificarea, în cursul perioadei, a datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat care apare ca urmare a trecerii timpului.

Reevaluările datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat cuprind:

(a) câștigurile și pierderile actuariale;

(b) rentabilitatea activelor planului, exceptându-se valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat și

(c) orice modificare a efectului plafonului activului, exceptându-se valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat.

Câștigurile și pierderile actuariale sunt modificări ale valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat care rezultă din:

(a) ajustări din experiență (efectele diferențelor între ipotezele actuariale anterioare și ceea ce s-a întâmplat de fapt) și

(b) efectele modificărilor ipotezelor actuariale.

Rentabilitatea activelor planului reprezintă dobânda, dividendele și orice alt venit care derivă din activele planului, împreună cu câștiguri sau pierderi realizate și nerealizate la nivelul activelor planului, minus:

(a) orice costuri de administrare a activelor planului și

(b) orice impozit de plătit de către planul respectiv, altul decât impozitele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru evaluarea valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat.

O *decontare* este o tranzacție care elimină toate celelalte obligații legale sau implicite pentru o parte din prestațiile sau pentru toate prestațiile acordate în cadrul unui plan de beneficii determinate, alta decât plata prestațiilor către sau în numele lucrătorilor care este stabilită în termenii planului și inclusă în ipotezele actuariale.

BENEFICII PE TERMEN SCURT ALE ANGAJAȚILOR

9 Beneficiile pe termen scurt ale angajaților includ următoarele elemente, dacă se așteaptă să fie decontate integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare în care angajații prestează serviciile aferente:

(a) retribuții, salarii și contribuții la asigurările sociale;

(b) concediul anual cu plată și concediul medical cu plată;

(c) participări la profit și prime și

(d) beneficii nemonetare (precum asistența medicală, locuința, mașinile și bunurile sau serviciile gratuite sau subvenționate) pentru angajații existenți.

10 O entitate nu trebuie să reclasifice un beneficiu pe termen scurt al angajaților în cazul în care așteptările entității în ceea ce privește momentul decontării se schimbă temporar. Cu toate acestea, în cazul în care caracteristicile beneficiului se modifică (de exemplu, un beneficiu prin neacumulare care se transformă într-un beneficiu prin acumulare) sau în cazul în care modificarea așteptărilor entității în ceea ce privește momentul decontării nu este temporară, entitatea decide dacă avantajul obținut corespunde încă definiției beneficiilor pe termen scurt ale angajaților.

▼M31

Recunoaştere și evaluare

Toate beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor

11 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 angajaţilor care se preconizează că vor fi plătite în schimbul acelui serviciu:

(a) ca o datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei sume deja plătite. Dacă suma deja plătită depășește valoarea neactualizată a beneficiilor, o entitate trebuie să recunoască acel surplus ca activ (cheltuială înregistrată în avans) în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăţilor viitoare sau la o rambursare în numerar;

(b) ca o cheltuială, cu excepţia cazului în care un alt IFRS prevede sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 *Stocuri* și IAS 16 *Imobilizări corporale*).

12 Punctele 13, 16 și 19 explică modul în care o entitate trebuie să aplice punctul 11 beneficiilor pe termen scurt ale angajaţilor sub forma absenţelor remunerate și a planurilor de participări la profit și prime.

Absenţe remunerate pe termen scurt

13 O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al beneficiilor pe termen scurt ale angajaţilor sub forma absenţelor remunerate, conform punctului 11, după cum urmează:

(a) în cazul absenţelor remunerate cumulate, atunci când angajaţii prestează un serviciu care le crește dreptul la absenţe remunerate viitoare;

(b) în cazul absenţelor remunerate necumulate, atunci când acestea au loc.

14 O entitate poate remunera angajaţii pentru absenţe survenite din diferite motive, inclusiv concedii, boli și invalidităţi pe termen scurt, maternitate sau paternitate, îndeplinirea datoriei de jurat și a serviciului militar. Dreptul la absenţe remunerate se împarte în două categorii:

(a) prin cumulare și

(b) prin necumulare.

15 Absenţele remunerate cumulate sunt acelea care sunt reportate și pot fi folosite în viitor, dacă nu se utilizează în întregime dreptul aferent perioadei curente. Absenţele remunerate cumulate pot fi fie legitime (cu alte cuvinte, la plecarea din entitate, angajaţii au dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit), fie nelegitime (când angajaţii nu au dreptul la plecare la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit). O obligaţie apare atunci când angajaţii prestează un serviciu care le crește dreptul la absenţe viitoare remunerate. Obligaţia există și este recunoscută chiar dacă absenţele remunerate sunt nelegitime, deși posibilitatea ca angajaţii să poată pleca înainte de a folosi dreptul cumulat nelegitim afectează evaluarea respectivei obligaţii.

16 O entitate trebuie să evalueze costul estimat al absenţelor remunerate cumulate ca fiind suma suplimentară pe care entitatea preconizează că o va plăti ca rezultat al dreptului nefolosit care s-a cumulat la încheierea perioadei de raportare.

▼**M31**

17 Metoda precizată la punctul anterior evaluează obligația la valoarea plăților suplimentare care sunt preconizate să apară exclusiv din faptul că beneficiul se cumulează. Este posibil ca în multe cazuri, o entitate să nu trebuiască să efectueze calcule detaliate pentru a estima că nu există nicio obligație semnificativă cu privire la absențele remunerate nefolosite. De exemplu, o obligație pentru plata unui concediu medical poate fi 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 16 și 17

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 an calendaristic. Concediul medical este întâi scos din dreptul anului curent și apoi din orice sold reportat din anul anterior (pe baza LIFO – *last in, first out*, ultimul intrat, primul ieșit). La 31 decembrie 20X1, media dreptului nefolosit este de două zile per angajat. Entitatea preconizează, pe baza experienței trecute, care este susceptibilă de 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 opt angajați rămași își vor lua, în medie, șase zile și jumătate fiecare.

Entitatea preconizează că va plăti suplimentar douăsprezece zile de concediu medical, ca rezultat al dreptului nefolosit cumulat la 31 decembrie 20X1 (o zi și jumătate pentru fiecare dintre cei opt angajați). Prin urmare, entitatea recunoaște o datorie egală cu plata a douăsprezece zile de concediu medical.

18 Absențele remunerate necumulate nu se reportează: 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 nefolosit nu duce la creșterea dreptului viitor), al concediilor de maternitate sau de paternitate și al absențelor remunerate 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.

Planuri de participare la profit și prime

19 O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al participării la profit și al primelor în conformitate cu punctul 11, atunci și numai atunci când:

(a) entitatea are o obligație actuală 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 actuală există atunci și numai atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze plățile respective.

20 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.

▼**M31**

Exemplu ilustrativ pentru punctul 20

Un plan de participare la profit prevede ca o entitate să plătească anual o proporţie specificată din profit angajaţilor care au lucrat pe întreg parcursul anului. Dacă niciun angajat nu a plecat din entitate în timpul anului, plăţile totale care trebuie efectuate din profit pentru acel an vor fi de 3 % din profit. Entitatea estimează că rotaţia personalului va reduce plăţile la 2,5 % din profit.

Entitatea recunoaște o datorie și o cheltuială de 2,5 % din profit.

21 O entitate poate să nu aibă nicio obligaţie 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 obligaţie implicită, pentru că aceasta nu are o altă alternativă realistă decât de a plăti aceste prime. Evaluarea obligaţiei implicite reflectă posibilitatea ca unii angajaţi să plece din entitate fără a primi o primă.

22 O entitate poate face o estimare fiabilă în legătură cu obligaţia 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 conţin o formulă de determinare a valorii beneficiului;

(b) entitatea determină sumele de plătit înainte de autorizarea publicării situaţiilor financiare sau

(c) experienţa anterioară oferă probe clare în ceea ce privește valoarea obligaţiei implicite a entităţii.

23 O obligaţie care decurge din planurile de participare la profit și din planurile de prime rezultă din serviciul prestat de angajat, iar nu dintr-o tranzacţie cu proprietarii entităţii. 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.

24 Dacă plăţile de participare la profit și cele aferente primelor nu sunt susceptibile de a se efectua integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare în care angajaţii au prestat serviciul aferent, aceste plăţi reprezintă alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor (a se vedea punctele 153-158).

Prezentarea informaţiilor

25 Deși acest standard nu prevede prezentări de informaţii specifice pentru beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor, alte IFRS-uri pot prevedea astfel de prezentări. De exemplu, IAS 24 prevede ca o entitate să prezinte informaţii privind beneficiile angajaţilor pentru personalul-cheie din conducere. IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* prevede prezentări de informaţii privind cheltuielile aferente beneficiilor angajaţilor.

BENEFICII POSTANGAJARE: DISTINCŢIA ÎNTRE PLANURILE DE CONTRIBUŢII DETERMINATE ȘI PLANURILE DE BENEFICII DETERMINATE

26 Beneficiile postangajare includ elemente precum:

(a) beneficiile de pensionare (de exemplu, pensiile și plăţile forfetare la pensionare); și

▼M31

(b) alte beneficii postangajare, precum asigurările de viață postangajare și asistența medicală postangajare.

Acordurile prin care o entitate acordă beneficii postangajare reprezintă planuri de beneficii postangajare. O entitate aplică prezentul standard tuturor acordurilor de acest tip, fie că acestea implică sau nu înființarea unei entități separate pentru a primi contribuțiile și pentru a plăti beneficiile.

27 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 clauzele și condițiile sale principale.

28 În cadrul planurilor de contribuții determinate, obligația legală sau implicită a entității este limitată la suma cu care aceasta este de acord să contribuie la fond. Astfel, valoarea beneficiilor postangajare primite de angajat este determinată de valoarea contribuțiilor plătite de o entitate (și probabil și de angajat) către un plan de beneficii postangajare sau o companie de asigurări, împreună cu rentabilitatea investițiilor generate de contribuții. În consecință, riscul actuarial (ca beneficiile să fie mai mici decât se preconizează) și riscul investiției (ca activele investite să fie insuficiente pentru a putea genera beneficiile preconizate) îi revin, în esență, angajatului.

29 Exemple de cazuri în care obligația unei entități nu se limitează la suma cu care aceasta este de acord să contribuie la fond sunt acelea 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 și impune entității să furnizeze contribuții suplimentare în cazul în care activele sunt insuficiente pentru a acoperi beneficiile în formula de calcul a beneficiilor aferente planului;

(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, chiar dacă nu are nicio obligație legală în acest sens.

30 În cadrul planurilor de beneficii determinate:

(a) entitatea are obligația să acorde angajaților actuali și foștilor angajați beneficiile convenite și

(b) riscul actuarial (ca beneficiile să coste mai mult decât s-a prevăzut) și riscul investiției îi revin, în esență, entității. Dacă realizările actuariale sau investiționale sunt mai slabe decât se preconizează, obligația entității poate să crească.

31 Punctele 32–49 explică diferența dintre planurile de contribuții determinate și planurile de beneficii determinate în contextul planurilor cu mai mulți angajatori, al planurilor de beneficii determinate care repartizează riscurile între entitățile aflate sub control comun, al planurilor de stat și al beneficiilor asigurate.

▼M31

Planuri cu mai mulți angajatori

32 O entitate trebuie să clasifice un plan cu mai mulți angajatori drept un plan de contribuții determinate sau un plan de beneficii determinate în funcție de termenii planului (inclusiv orice obligație implicită care depășește termenii oficiali).

33 Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, cu excepția cazului în care punctul 34 se aplică, respectiva entitate:

(a) contabilizează 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) prezintă informațiile prevăzute la punctele 135–148 [cu excepția punctului 148 litera (d)].

34 Atunci când nu sunt disponibile informații suficiente pentru a folosi contabilizarea beneficiului determinat pentru un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, entitatea:

(a) contabilizează planul în conformitate cu punctele 51 și 52 ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate și

(b) prezintă informațiile prevăzute la punctul 148.

35 Un exemplu de plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori 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, iar 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 nicio posibilitate realistă de a se retrage din plan fără a plăti o contribuție pentru beneficiile câștigate de angajați până la data retragerii. Un astfel de plan creează riscuri actuariale pentru entitate: în cazul în care costul final al beneficiilor deja câștigate la sfârșitul 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.

36 În cazul în care sunt disponibile suficiente informații cu privire la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, 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 și 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 suficient de fiabil, în scopuri contabile, partea ei din poziția financiară și din performanța aflate la baza planului. Această situație poate surveni dacă:

(a) planul expune entitățile participante la riscuri actuariale asociate actualilor și foștilor angajați ai altor entități, având ca rezultat lipsa unei baze consecvente și fiabile pentru a aloca obligația, activele planului și costul entităților individuale care participă la plan sau

▼**M31**

(b) entitatea nu are acces la suficiente informații despre plan care să satisfacă dispozițiile prezentului standard.

În aceste cazuri, o entitate contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate și prezintă informațiile prevăzute la punctul 148.

37 Între planul cu mai mulți angajatori 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 cu mai mulți angajatori având un astfel de contract, care contabilizează planul ca un plan de contribuții determinate conform punctului 34, trebuie să recunoască activul sau datoria care rezultă din înțelegerea contractuală și venitul sau cheltuiala rezultată în profit sau pierdere.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 37([1])

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 u.m*. 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 u.m.

Entitatea recunoaște o datorie pentru contribuțiile ajustate pentru valoarea-timp a banilor și o cheltuială egală în profit sau pierdere.

38 Planurile cu mai mulți angajatori sunt diferite de planurile de administrare a grupului. Un plan de administrare a grupului este, mai degrabă, o agregare a unor planuri cu un singur angajator 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 cu un singur angajator 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).

39 Pentru determinarea momentului recunoașterii și a modului de evaluare a unei datorii aferente lichidării unui plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori sau a retragerii entității dintr-un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, o entitate trebuie să aplice IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.

([1]) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m).

▼M31

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

40 Planurile de beneficii determinate care repartizează riscurile între entităţile aflate sub control comun, de exemplu o societate-mamă și filialele ei, nu sunt planuri cu mai mulţi angajatori.

41 O entitate care participă la un astfel de plan trebuie să obţină informaţii privind planul ca întreg, evaluat conform prezentului standard pe baza ipotezelor care se aplică planului ca întreg. Dacă există o înţelegere contractuală sau o politică declarată pentru facturarea către entităţile individuale din grup a costului net privind beneficiul determinat pentru un plan ca întreg, evaluat în conformitate cu prezentul standard, entitatea trebuie, în situaţiile sale financiare separate sau individuale, să recunoască 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 situaţiile financiare separate sau individuale ale entităţii din grup care este angajatorul ce sponsorizează legal planul. Celelalte entităţi din grup trebuie să recunoască în situaţiile lor financiare separate sau individuale un cost egal cu contribuţia care trebuie plătită pentru respectiva perioadă.

42 Participarea la un astfel de plan reprezintă o tranzacţie cu părţile afiliate pentru fiecare entitate individuală din grup. Prin urmare, o entitate trebuie, în situaţiile sale financiare separate sau individuale, să prezinte informaţiile prevăzute de punctul 149.

Planuri de stat

43 O entitate trebuie să contabilizeze un plan de stat în același mod ca și un plan cu mai mulţi angajatori (a se vedea punctele 32–39).

44 Planurile de stat sunt stabilite prin reglementări legislative și sunt menite a acoperi toate entităţile (sau toate entităţile dintr-o anumită categorie, de exemplu dintr-un anumit sector de activitate) și sunt aplicate de administraţia locală sau naţională ori de un alt organism (de exemplu de o agenţie autonomă creată special în acest scop) care nu este supus controlului sau influenţei entităţii 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.

45 Planurile de stat sunt caracterizate ca planuri de beneficii determinate sau planuri de contribuţii determinate în funcţie de obligaţia care îi revine entităţii conform planului. Finanţarea multor planuri de stat se bazează pe principiul redistribuirii (*pay-as-you-go*): contribuţiile 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 contribuţii viitoare. Cu toate acestea, în majoritatea planurilor de stat, entitatea nu are nicio obligaţie legală sau implicită de a plăti aceste beneficii viitoare: singura ei obligaţie este de a plăti contribuţiile pe măsură ce devin scadente, iar dacă entitatea încetează să angajeze membri ai planului de stat, aceasta nu va avea nicio obligaţie de a plăti beneficiile câștigate de propriii săi angajaţi în anii anteriori. Din acest motiv, planurile de stat sunt, în mod normal, planuri de contribuţii determinate. Cu toate acestea, în cazul în care un plan de stat este un plan de beneficii determinate, o entitate aplică punctele 32–39.

▼M31

Beneficii asigurate

46 O entitate poate plăti prime de asigurare pentru a finanța un plan de beneficii postangajare. Entitatea trebuie să considere 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 legală sau implicită 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 considere planul ca un plan de beneficii determinate.

47 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 polițe de asigurare sunt supuse aceleiași distincții între contabilizare și finanțare ca și alte planuri finanțate.

48 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 8) și

(b) recunoaște alte polițe de asigurare ca fiind drepturi de rambursare (dacă polițele satisfac criteriul de la punctul 116).

49 Când o poliță de asigurare este pe numele unui anumit participant la plan sau al 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 satisfacerea obligației. În consecință, entitatea nu mai are un activ sau o datorie. Prin urmare, o entitate consideră astfel de plăți ca fiind contribuții la un plan de contribuții determinate.

BENEFICII POSTANGAJARE: PLANURI DE CONTRIBUȚII DETERMINATE

50 Contabilizarea planurilor de contribuții determinate este simplă, deoarece 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 se preconizează ca acestea să fie plătite integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare în care angajații prestează serviciul aferent.

▼M31

Recunoaştere şi evaluare

51 Atunci când un angajat a prestat un serviciu în cadrul unei entităţi în decursul unei perioade, entitatea trebuie să recunoască contribuţia de plătit la un plan de contribuţii determinate în schimbul acelui serviciu:

(a) drept datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei contribuţii deja plătite. În cazul în care contribuţia deja plătită depăşeşte contribuţia datorată pentru serviciu înainte de încheierea perioadei de raportare, o entitate trebuie să recunoască acea diferenţă ca activ (cheltuială înregistrată în avans), în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăţilor viitoare sau la o rambursare de numerar;

(b) drept cheltuială, cu excepţia cazului în care un alt IFRS impune sau permite includerea contribuţiei în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 și IAS 16).

52 Atunci când contribuţiile la un plan de contribuţii determinate nu se aşteaptă să fie plătite integral în termen de douăsprezece luni de la sfârşitul perioadei anuale de raportare în care angajaţii prestează serviciul aferent, ele trebuie actualizate folosindu-se rata de actualizare specificată la punctul 83.

Prezentarea informaţiilor

53 O entitate trebuie să prezinte informaţii privind suma recunoscută drept cheltuială pentru planurile de contribuţii determinate.

54 În cazul în care IAS 24 prevede acest lucru, o entitate prezintă informaţii despre contribuţiile la planurile de contribuţii determinate pentru personalul-cheie din conducere.

BENEFICII POSTANGAJARE: PLANURI DE BENEFICII DETERMINATE

55 Contabilizarea planurilor de beneficii determinate este complexă, pentru că sunt necesare ipoteze actuariale pentru evaluarea obligaţiei și a cheltuielii și pentru că există o posibilitate de câştiguri sau pierderi actuariale. Mai mult, obligaţiile sunt evaluate pe o bază neactualizată, deoarece ele pot fi decontate mulţi ani după ce angajaţii au prestat serviciul aferent.

Recunoaştere şi evaluare

56 Planurile de beneficii determinate pot fi nefinanţate sau pot fi, în totalitate sau parţial, finanţate prin contribuţii ale unei entităţi sau, uneori, ale angajaţilor acesteia la o entitate sau la un fond care este, din punct de vedere juridic, separat(ă) de entitatea raportoare și din care sunt plătite beneficiile angajaţilor. Plata beneficiilor finanţate, atunci când acestea sunt scadente, depinde nu doar de poziţia financiară și de performanţa investiţională a fondului, ci și de capacitatea și disponibilitatea entităţii de a acoperi orice deficit al activelor fondului. Prin urmare, entitatea, în fond, garantează riscurile actuariale și investiţionale asociate planului. În consecinţă, cheltuiala recunoscută pentru un plan de beneficii determinate nu reprezintă neapărat valoarea contribuţiei datorate pentru perioada respectivă.

▼M66

57 Contabilizarea de către o entitate a planurilor de beneficii determinate implică următorii paşi:

▼M31

(a) determinarea deficitului sau surplusului. Aceasta implică:

▼M31

(i) utilizarea unei tehnici actuariale, și anume metoda unităților de credit proiectate, pentru a face o estimare fiabilă a costului final generat pentru entitate de beneficiul pe care angajații l-au câștigat în schimbul serviciului lor în perioada curentă și în perioadele anterioare (a se vedea punctele 67–69). Acest lucru impune unei entități să determine valoarea beneficiului de repartizat perioadei curente și perioadelor anterioare (a se vedea punctele 70-74) 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 ale costurilor medicale) care vor influența costul beneficiului (a se vedea punctele 75-98);

(ii) actualizarea acelui beneficiu, pentru a determina valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat și costul serviciului curent (a se vedea punctele 67–69 și 83–86);

(iii) deducerea valorii juste a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 113–115) din valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat.

(b) stabilirea valorii datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat ca valoare a deficitului sau surplusului determinat la litera (a), ajustată pentru a se ține seama de efectul de limitare a unui activ net privind beneficiul determinat în funcție de plafonul activului (a se vedea punctul 64).

▼M66

(c) determinarea sumelor ce vor fi recunoscute în profit sau pierdere:

(i) costul serviciului curent (a se vedea punctele 70-74 și punctul 122A);

▼M31

(ii) costul oricărui serviciu trecut și câștigul sau pierderea la decontare (a se vedea punctele 99–112);

(iii) dobânda netă aferentă datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 123–126).

(d) determinarea reevaluării datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat, care urmează să fie recunoscut în alte elemente ale rezultatului global, cuprinzând:

(i) câștiguri și pierderi actuariale (a se vedea punctele 128 și 129);

(ii) rentabilitatea activelor planului, excluzându-se sumele incluse în dobânda netă aferentă datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 130) și

(iii) orice modificare a efectului plafonului activului (a se vedea punctul 64), excluzându-se sumele incluse în dobânda netă aferentă datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat.

Atunci când o entitate are mai multe planuri de beneficii determinate, respectiva entitate aplică aceste proceduri separat pentru fiecare plan semnificativ.

58 O entitate determină datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat cu suficientă regularitate, astfel încât sumele recunoscute în situațiile financiare să nu difere în mod semnificativ de sumele care ar fi determinate la sfârșitul perioadei de raportare.

▼M31

59 Prezentul standard încurajează, dar nu impune unei entități să implice un actuar calificat în evaluarea tuturor obligațiilor semnificative privind beneficiile postangajare. Din motive practice, o entitate poate solicita unui actuar calificat să realizeze o evaluare detaliată a obligației înainte de încheierea perioadei de raportare. Cu toate acestea, rezultatele evaluării respective sunt actualizate în funcție de orice tranzacții semnificative și de alte modificări semnificative ale circumstanțelor (inclusiv modificări ale prețurilor pe piață și ale ratelor dobânzii) până la încheierea perioadei de raportare.

60 În unele cazuri, estimările, mediile și artificiile de calcul pot oferi o aproximare fiabilă a calculelor detaliate ilustrate în prezentul standard.

Contabilizarea obligației implicite

61 O entitate trebuie să contabilizeze nu doar obligația legală care îi revine conform termenilor oficiali ai unui plan de beneficii determinate, ci și orice obligație implicită care apare din practicile neoficiale ale entității. Practicile neoficiale dau naștere unei obligații implicite 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.

62 Termenii oficiali ai unui plan de beneficii determinate pot permite unei entități să înceteze obligația care îi revine în baza acelui plan. Cu toate acestea, de obicei este dificil pentru o entitate să înceteze obligația care îi revine în cadrul planului (fără plată), dacă se dorește ca angajații să fie păstrați. Prin urmare, în absența unei probe contrare, contabilizarea beneficiilor postangajare presupune ca o entitate care promite astfel de beneficii în mod curent să continue să facă acest lucru pentru angajații ei până la sfârșitul perioadelor de muncă rămase până la pensie ale acestora.

Situația poziției financiare

63 O entitate trebuie să recunoască datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat în situația poziției financiare.

64 Atunci când o entitate are un surplus într-un plan de beneficii determinate, ea trebuie să evalueze activul net privind beneficiul determinat la valoarea cea mai mică dintre:

(a) surplusul din planul de beneficii determinate și

(b) plafonul activului, determinat cu ajutorul ratei de actualizare prevăzută la punctul 83.

65 Un activ net privind beneficiul determinat poate apărea în cazul în care un plan de beneficii determinate a fost suprafinanțat sau în cazul în care au apărut câștiguri actuariale. O entitate recunoaște un activ net privind beneficiul determinat 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. Plafonul activului este valoarea actualizată a acestor beneficii viitoare.

▼**M31**

Recunoaștere și evaluare: valoarea actualizată a obligațiilor privind beneficiul determinat și a costului serviciului curent

66 Costul final al unui plan de beneficii determinate poate fi influențat de multe variabile, precum salariile finale, rotația personalului și mortalitatea, contribuțiile angajaților și tendințele costurilor medicale. 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 67-69);

(b) să se repartizeze beneficiile pe perioade de serviciu (a se vedea punctele 70-74) și

(c) să se elaboreze ipoteze actuariale (a se vedea punctele 75-98).

Metoda de evaluare actuarială

67 O entitate trebuie să utilizeze metoda unităților de credit proiectate 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.

68 Metoda unităților de credit proiectate (cunoscută uneori ca metoda beneficiului angajat proporțional pentru serviciu sau ca metoda beneficiu/ani de serviciu), consideră că fiecare perioadă de serviciu dă naștere unei unități suplimentare de drepturi la beneficii (a se vedea punctele 70-74) și evaluează separat fiecare unitate pentru a determina obligația finală (a se vedea punctele 75-98).

Exemplu ilustrativ pentru punctul 68

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 u.m și se presupune o rată de creștere (compusă) de 7 % 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 nu ține seama de 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*
	u.m	*u.m*	*u.m*	*u.m*	*u.m*
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*

▼**M31**

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.

69 O entitate actualizează în întregime o obligație privind beneficiile postangajare, chiar dacă o parte a acestei obligații se așteaptă să fie decontată în termen de douăsprezece luni de la perioada de raportare.

Repartizarea beneficiilor pe perioade de serviciu

70 Pentru determinarea valorii actualizate a obligațiilor privind beneficiul determinat 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:

(a) de la data la care serviciile angajatului generează pentru prima dată beneficii în cadrul planului (indiferent dacă beneficiile sunt condiționate sau nu de servicii ulterioare) și până la

(b) data la care prestarea ulterioară de servicii de către angajat nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare în cadrul planului, altele decât cele rezultate din creșteri ulterioare ale salariului.

71 Conform metodei unităților de credit proiectate, o entitate trebuie să repartizeze beneficii pentru perioada curentă (pentru a determina costul serviciilor curente) și pentru perioada curentă și perioadele anterioare (pentru a determina valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiul determinat). O entitate repartizează beneficii pentru perioadele în care apare obligația de a furniza beneficii postangajare. Această obligație apare pe măsură ce angajații prestează servicii în schimbul beneficiilor postangajare pe care o entitate preconizează că le va plăti în perioadele de raportare viitoare. Tehnicile actuariale permit unei entități să evalueze acea obligație cu suficientă fiabilitate pentru a justifica recunoașterea unei datorii.

Exemple ilustrative pentru punctul 71

1 Un plan de beneficii determinate oferă un beneficiu în sumă forfetară de 100 u.m, plătibil la pensionare pentru fiecare an de serviciu.

Se repartizează pentru fiecare an un beneficiu de 100 u.m. Costul serviciului curent reprezintă valoarea actualizată de 100 u.m. Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat reprezintă valoarea actualizată de 100 u.m, înmulțită cu numărul de ani de serviciu până la sfârșitul perioadei de raportare.

Dacă beneficiul este plătibil imediat ce angajatul pleacă din entitate, costul serviciului curent și valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat 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 sfârșitul perioadei de raportare.

▼**M31**

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.

Pentru fiecare an de serviciu se repartizează 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 obligației privind beneficiul determinat reprezintă valoarea actualizată a plăților pensiilor lunare de 0,2 % din salariul final, înmulțită cu numărul de ani de serviciu până la sfârșitul perioadei de raportare. Costul serviciului curent și valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat sunt actualizate pentru că plățile de pensii încep de la vârsta de 65 de ani.

72 Serviciul prestat de angajat creează o obligație în baza unui plan de beneficii determinate, chiar dacă beneficiile sunt condiționate de angajarea viitoare (cu alte cuvinte, acestea nu sunt legitime). Serviciul prestat de angajat înainte de data intrării în drepturi creează o obligație implicită deoarece, la sfârșitul fiecărei perioade de raportare, valoarea serviciului viitor pe care un angajat va trebui să îl presteze înainte de a avea dreptul la beneficii este redusă. Pentru evaluarea obligației sale privind beneficiul determinat, o entitate ia în considerare probabilitatea ca unii angajați să nu îndeplinească 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 atunci 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 respectiv să aibă loc influențează evaluarea obligației, dar nu determină existența sau inexistența acesteia.

Exemple ilustrative pentru punctul 72

1 Un plan plătește un beneficiu de 100 u.m pentru fiecare an de serviciu. Beneficiile devin legitime după zece ani de serviciu.

Se repartizează pentru fiecare an un beneficiu de 100 u.m. În fiecare dintre primii zece ani, costul serviciului curent și valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca angajatul să nu efectueze zece ani de serviciu.

2 Un plan plătește un beneficiu de 100 u.m pentru fiecare an de serviciu, excluzând serviciul prestat înainte de vârsta de 25 de ani. Beneficiile devin imediat legitime.

Nu se repartizează niciun beneficiu pentru serviciul prestat înainte de vârsta de 25 de ani, deoarece serviciul prestat înainte de această dată nu conduce la beneficii (condiționate sau necondiționate). Se repartizează pentru fiecare an următor un beneficiu de 100 u.m.

73 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 pentru perioadele care se termină cel târziu la acea dată. Beneficiile sunt repartizate pentru perioadele contabile individuale în baza formulei 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 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.

▼**M31**

Exemple ilustrative pentru punctul 73

1 Un plan plătește un beneficiu în sumă forfetară de 1 000 u.m, care devine legitim după zece ani de serviciu. Planul nu furnizează beneficii suplimentare pentru servicii prestate ulterior.

Se repartizează un beneficiu de 100 u.m (suma de 1 000 u.m, împărțită la 10) pentru fiecare an din primii zece.

Costul serviciului curent în fiecare din primii zece ani reflectă probabilitatea ca angajatul să nu efectueze zece ani de serviciu. Nu se repartizează niciun beneficiu pentru anii ulteriori.

2 Un plan plătește o pensie în sumă forfetară de 2 000 u.m 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.

Pentru angajații care sunt cooptați înainte de vârsta de 35 de ani, serviciul conduce pentru prima dată la beneficiile oferite în cadrul planului 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 scadenței 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 u.m (suma de 2 000 u.m, împărțită 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 u.m (o sumă de 2 000 u.m, împărțită la 20) pentru fiecare din 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 u.m (o sumă de 2 000 u.m, împărțită la 10) pentru fiecare din primii zece ani.

Pentru toți angajații, costul serviciului curent și valoarea actualizată a obligației reflectă probabilitatea ca angajatul să nu efectueze 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 cuprinsă între zece și douăzeci de ani de serviciu și 50 % din costurile respective dacă angajatul pleacă după minimum douăzeci de ani de serviciu.

Utilizând formula de calcul a beneficiilor caracteristică planului, entitatea repartizează 4 % din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (40 % împărțit la 10) pentru fiecare din primii zece ani și 1 % (10 % împărțit la 10) pentru fiecare din 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 în parte a beneficiilor. Pentru angajații care se preconizează că vor pleca în termen de 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 cuprinsă între zece și douăzeci de ani de serviciu și 50 % din costurile respective dacă angajatul pleacă după minimum douăzeci de ani de serviciu.

▼**M31**

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 71. Serviciul prestat care depășește douăzeci de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor ulterioare. Prin urmare, beneficiul repartizat pentru fiecare dintre primii douăzeci de ani este de 2,5 % din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (50 % împărțit la 20).

Pentru angajații care se preconizează că vor pleca după o perioadă cuprinsă între zece și douăzeci de ani de serviciu, beneficiile repartizate pentru 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 termen de zece ani nu se repartizează beneficii.

74 În cazul 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 încheierea perioadei de raportare, dar nu creează o obligație suplimentară. Prin urmare:

(a) în sensul punctului 70 litera (b), creșterile salariale nu conduc la beneficii suplimentare, chiar dacă valoarea beneficiilor depinde de salariul final și

(b) valoarea beneficiului repartizat pentru fiecare perioadă este o proporție constantă din salariul la care se raportează beneficiul.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 74

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 pentru fiecare 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 în cadrul planului. Nu se repartizează beneficii pentru serviciul prestat după acea vârstă.

Ipotezele actuariale

75 Ipotezele actuariale trebuie să fie imparțiale și reciproc compatibile.

76 Pentru o entitate, ipotezele actuariale reprezintă cele mai bune estimări ale variabilelor care vor determina costul final al acordării de beneficii 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 (a se vedea punctele 81 și 82);

(ii) ratele de rotație a personalului, de invaliditate și de pensionare anticipată;

(iii) procentul de membri participanți la plan cu persoane în întreținere care vor îndeplini condițiile de acordare a beneficiilor;

(iv) procentul de membri participanți la plan care vor selecta fiecare opțiune de formă de plată disponibilă în cadrul planului și

▼M31

(v) nivelul pretenţiilor în baza planurilor medicale.

(b) ipoteze financiare, care tratează aspecte precum:

(i) rata de actualizare (a se vedea punctele 83-86);

(ii) nivelurile beneficiilor, cu excepţia oricăror costuri ale prestaţiilor care urmează să fie realizate de către salariaţi, și salariul viitor (a se vedea punctele 87–95);

(iii) în cazul beneficiilor medicale, al costurilor medicale viitoare, inclusiv al costurilor aferente tratării cererilor (și anume cheltuielile care vor fi suportate în tratarea și soluţionarea cererilor, inclusiv onorariile juridice și cele ale experţilor evaluatori) (a se vedea punctele 96–98) și

(iv) impozitele de plătit de către plan pentru contribuţiile legate de serviciu înainte de data de raportare sau pentru beneficiile care rezultă din serviciul respectiv.

77 Ipotezele actuariale sunt imparţiale dacă nu sunt nici lipsite de prudenţă, nici excesiv de conservatoare.

78 Ipotezele actuariale sunt reciproc compatibile dacă reflectă relaţia economică între factori precum inflaţia, ratele de creștere salarială și ratele de actualizare. De exemplu, toate ipotezele care depind de un anumit nivel al inflaţiei în orice perioadă viitoare dată (precum ipotezele în legătură cu ratele dobânzii și creșterea salarială și a beneficiilor) presupun același nivel al inflaţiei în acea perioadă.

79 O entitate determină rata de actualizare și alte ipoteze financiare în termeni nominali (ficși), cu excepţia cazurilor în care estimările în termeni reali (ajustaţi cu inflaţia) sunt mai credibile, cum sunt de exemplu într-o economie hiperinflaţionistă (a se vedea IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste*) sau în care beneficiul este indexat și există o piaţă lichidă a obligaţiunilor indexate emise în aceeași monedă și având același termen.

80 Ipotezele financiare trebuie să aibă la bază așteptările pieţei, la sfârșitul perioadei de raportare, pentru perioada în cursul căreia obligaţiile se impun a fi decontate.

Ipoteze actuariale: mortalitatea

81 O entitate trebuie să își determine ipotezele privind mortalitatea prin referire la cele mai bune estimări ale sale în ce privește mortalitatea membrilor planului atât în perioada în care aceștia sunt angajaţi, cât și după această perioadă.

82 Pentru a estima costul final al beneficiului, o entitate ia în considerare schimbările preconizate în ceea ce privește mortalitatea, de exemplu prin modificarea tabelelor standard de mortalitate în funcţie de estimările privind îmbunătăţirea mortalităţii.

Ipoteze actuariale: rata de actualizare

▼M48

83 Rata utilizată pentru actualizarea obligaţiilor privind beneficiile postangajare (finanţate sau nefinanţate) trebuie determinată prin raportare la randamentele obligaţiunilor corporative de înaltă calitate stabilite pe piaţă la finalul perioadei de raportare. Pentru monedele pentru care nu există o piaţă foarte activă pentru astfel de obligaţiuni corporative de înaltă calitate, trebuie să se utilizeze randamentele (la finalul perioadei de raportare) obligaţiunilor de stat de pe piaţă exprimate în moneda respectivă. Moneda în care sunt emise obligaţiunile corporative sau de stat, precum și scadenţa acestora trebuie să fie consecvente cu moneda și cu scadenţa estimată a obligaţiilor privind beneficiile postangajare.

▼**M31**

84 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 sau pe cel investiţional. Mai mult, rata de actualizare nu reflectă riscul de credit specific entităţii asumat de creditorii acesteia, și nici riscul ca experienţa viitoare să difere de ipotezele actuariale.

85 Rata de actualizare reflectă scadenţa estimată a plăţilor beneficiilor. În practică, o entitate realizează deseori acest lucru prin aplicarea unei singure rate de actualizare ca medie ponderată care reflectă scadenţa estimată, valoarea plăţilor beneficiilor și moneda în care beneficiile urmează să fie plătite.

86 În unele cazuri, este posibil să nu existe o piaţă lichidă a obligaţiunilor cu o scadenţă suficient de îndelungată pentru a corespunde scadenţei estimate a tuturor plăţilor de beneficii. În astfel de cazuri, o entitate utilizează ratele curente pe piaţă ale termenului adecvat pentru actualizarea plăţilor pe termen mai scurt și estimează rata de actualizare pentru scadenţe cu termen mai lung prin extrapolarea ratelor curente pe piaţă de-a lungul curbei randamentului. Este puţin probabil ca valoarea actualizată totală a unei obligaţii privind beneficiul determinat să fie în mod special sensibilă faţă de rata de actualizare aplicată proporţiei din beneficii care sunt plătibile după trecerea scadenţei finale a obligaţiunilor corporative sau de stat disponibile.

Ipoteze actuariale: salarii, beneficii și costuri medicale

87 O entitate trebuie să își evalueze obligaţiile privind beneficiul determinat pe o bază care să reflecte:

(a) beneficiile stabilite în termenii planului (sau care rezultă din orice obligaţie implicită care depășește acei termeni) la sfârșitul perioadei de raportare;

(b) orice creștere viitoare estimată a salariilor care afectează beneficiile de plătit;

(c) efectul oricărei limitări a contribuţiei angajatorului la costul beneficiilor viitoare;

(d) contribuţiile de la angajaţi sau părţi terţe, care reduc costul final pentru entitate al beneficiilor respective și

(e) modificările viitoare estimate ale nivelului oricărui beneficiu de stat care afectează beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate, dacă și numai dacă:

(i) acele modificări au fost adoptate înainte de sfârșitul perioadei de raportare sau

(ii) datele anterioare sau alte dovezi fiabile indică faptul că acele beneficii de stat se vor modifica într-un mod previzibil, de exemplu, în concordanţă cu modificările viitoare ale nivelurilor de preţ generale sau ale nivelurilor salariale generale.

88 Ipotezele actuariale reflectă modificările viitoare ale beneficiilor care nu sunt stabilite în termenii oficiali ai unui plan (sau o obligaţie implicită care depășește acești termeni) la sfârșitul perioadei de raportare. Acesta este cazul dacă, de exemplu:

(a) entitatea are un trecut care arată că obișnuiește să majoreze beneficiile, de exemplu pentru a diminua efectele inflaţiei, și nu există niciun indiciu că această practică se va modifica în viitor;

▼M31

(b) entitatea este obligată, fie prin termenii oficiali ai unui plan (sau printr-o obligație implicită care depășește acești termeni), fie prin legislație, să folosească orice surplus din cadrul planului pentru beneficiul participanților la plan [a se vedea punctul 108 litera (c)] sau

(c) beneficiile variază ca răspuns la un obiectiv de performanță sau la alte criterii. De exemplu, termenii planului pot afirma că acesta va plăti beneficii reduse sau va necesita contribuții suplimentare din partea angajaților dacă activele planului sunt insuficiente. Evaluarea obligației reflectă cea mai bună estimare a efectului obiectivului de performanță sau al altor criterii.

89 Ipotezele actuariale nu reflectă modificările viitoare ale beneficiilor care nu sunt prevăzute în termenii oficiali ai planului (sau ai unei obligații implicite) la sfârșitul 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.

90 Estimările creșterilor salariale viitoare țin cont de inflație, vechime în muncă, promovare și alți factori relevanți, precum cererea și oferta de pe piața muncii.

91 Unele planuri de beneficii determinate limitează contribuțiile pe care o entitate trebuie să le plătească. Costul final al beneficiilor ține seama de efectul unei limitări a contribuțiilor. Efectul unei limitări a contribuțiilor este determinat în funcție de perioada cea mai scurtă dintre următoarele:

(a) durata de viață estimată a entității și

(b) durata de viață estimată a planului.

92 Unele planuri de beneficii determinate impun angajaților sau părților terțe să contribuie la costul planului. Contribuțiile angajaților reduc costul beneficiilor pentru entitate. O entitate determină dacă contribuțiile părților terțe reduc costul beneficiilor pentru entitate sau reprezintă un drept de rambursare conform descrierii de la punctul 116. Contribuțiile angajaților sau ale părților terțe fie sunt stabilite în termenii oficiali ai planului (sau rezultă dintr-o obligație implicită care depășește acești termeni), fie sunt discreționare. Contribuțiile discreționare ale angajaților sau ale părților terțe reduc costul serviciilor odată cu plata acestor contribuții la plan.

▼M44

93 Contribuțiile angajaților sau ale părților terțe, stabilite în termenii oficiali ai planului, fie reduc costurile serviciilor (în cazul în care acestea sunt legate de servicii), fie afectează reevaluarea datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat (dacă nu sunt legate de servicii). Un exemplu de contribuții care nu sunt legate de servicii este reprezentat de situația în care (contribuțiile sunt necesare pentru a reduce un deficit care decurge din pierderi aferente activelor planului sau din pierderi actuariale). În cazul în care contribuțiile de la angajați sau de la părți terțe sunt legate de servicii, contribuțiile respective reduc costul serviciului după cum urmează:

(a) în cazul în care cuantumul contribuțiilor depinde de numărul de ani de serviciu, o entitate atribuie contribuțiile perioadelor de serviciu utilizând aceeași metodă de atribuire impusă la punctul 70 pentru beneficiile brute (cu alte cuvinte fie utilizând formula de contribuții a planului, fie pe o bază liniară); sau

▼M44

(b) în cazul în care cuantumul contribuţiilor este independent de numărul de ani de serviciu, entitatea are voie să recunoască aceste contribuţii drept reducere a costului serviciilor în perioada în care este prestat serviciul conex. Exemple de contribuţii care sunt independente de numărul de ani de serviciu sunt cele care reprezintă un procentaj fix din salariul angajatului, o sumă fixă de-a lungul perioadei de serviciu sau cele care depind de vârsta angajatului.

Punctul A1 oferă îndrumările de aplicare aferente.

94 Pentru contribuţiile de la angajaţi sau părţi terţe care sunt atribuite unor perioade de serviciu în conformitate cu punctul 93 litera (a), modificările contribuţiilor conduc la:

(a) costuri aferente serviciilor curente și trecute (în cazul în care modificările respective nu sunt stabilite în termenii oficiali ai planului și nu rezultă dintr-o obligaţie implicită); sau

(b) câștiguri și pierderi actuariale (în cazul în care modificările respective sunt stabilite în termenii oficiali ai planului sau rezultă dintr-o obligaţie implicită).

▼M31

95 Unele beneficii postangajare sunt legate de variabile precum nivelul beneficiilor aferente pensiilor de stat sau al asistenţei medicale de stat. Evaluarea unor astfel de beneficii reflectă cea mai bună estimare a acestor variabile, pe baza datelor anterioare și a altor dovezi fiabile.

96 Ipotezele privind costurile medicale trebuie să ţină seama de modificările viitoare estimate în ceea ce privește costurile serviciilor medicale, care rezultă atât din inflaţie, cât și din modificări specifice ale costurilor medicale.

97 Evaluarea beneficiilor medicale postangajare necesită ipoteze privind nivelul și frecvenţa pretenţiilor viitoare și costul aferent acoperirii acestor creanţe. O entitate estimează costurile medicale viitoare pe baza datelor anterioare legate de propria experienţă a entităţii, suplimentându-le, acolo unde este necesar, cu date anterioare aferente altor entităţi, societăţi 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 sau modalitatea de acordare a asistenţei medicale și modificările stării de sănătate a participanţilor la plan.

98 Nivelul și frecvenţa pretenţiilor depind în special de vârsta, starea de sănătate și sexul angajaţilor (și ale persoanelor aflate în întreţinerea acestora) și pot fi sensibile la alţi factori, precum localizarea geografică. Prin urmare, datele anterioare sunt ajustate în măsura în care compoziţia demografică a populaţiei se deosebește de cea folosită ca bază pentru date. Datele anterioare sunt de asemenea ajustate, acolo unde există dovezi fiabile potrivit cărora tendinţele trecute nu vor continua.

Costul serviciilor trecute și câștiguri și pierderi la decontare

▼M66

99 Atunci când determină costul serviciilor trecute, sau un câștig sau o pierdere din decontare, o entitate trebuie să reevalueze datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat folosind valoarea justă curentă a activelor planului și ipotezele actuariale curente (inclusiv ratele curente ale dobânzii pe piaţă și alte preţuri curente pe piaţă), care să reflecte:

(a) beneficiile oferite în cadrul planului și activele planului înainte de modificarea, reducerea sau decontarea acestuia; și

(b) beneficiile oferite în cadrul planului și activele planului după modificarea, reducerea sau decontarea acestuia.

▼M31

100 O entitate nu este obligată să facă diferența între costul serviciilor trecute care rezultă dintr-o modificare a planului, costul serviciilor trecute care rezultă dintr-o reducere și câștigul sau pierderea la decontare dacă aceste tranzacții au loc în același timp. În unele cazuri, o modificare a planului are loc înainte de decontare, cum este cazul în care o entitate modifică beneficiile în cadrul planului și decontează ulterior beneficiile modificate. În aceste cazuri, entitatea recunoaște costul serviciilor trecute înainte de orice câștig sau pierdere la decontare.

101 O decontare are loc împreună cu o modificare și o reducere a planului în cazul în care acesta se încheie în sensul că obligația este decontată și planul încetează să mai existe. Cu toate acestea, încheierea unui plan nu reprezintă o decontare dacă planul este înlocuit de un plan nou care oferă beneficii ce sunt, în fond, identice.

▼M66

101A Atunci când are loc o modificare, o reducere sau o decontare a planului, o entitate trebuie să recunoască și să evalueze orice cost al serviciilor trecute sau câștigul sau pierderea din decontare, în conformitate cu punctele 99-101 și punctele 102-112. În acest fel, entitatea nu trebuie să ia în considerare efectul plafonului activului. O entitate trebuie să determine apoi efectul plafonului activului după modificarea, reducerea sau decontarea planului și trebuie să recunoască orice modificare în acest sens în conformitate cu punctul 57 litera (d).

▼M31

Costul serviciilor trecute

102 Costul serviciilor trecute reprezintă modificarea valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, care rezultă dintr-o modificare sau reducere a planului.

103 O entitate trebuie să recunoască costul serviciilor trecute ca o cheltuială într-unul dintre momentele următoare, și anume acela care survine mai întâi:

(a) în momentul în care are loc modificarea sau reducerea planului și

(b) în momentul în care entitatea recunoaște costurile de restructurare aferente (a se vedea IAS 37) sau compensațiile pentru încetarea contractului de muncă (a se vedea punctul 165).

104 O modificare a planului are loc atunci când o entitate introduce sau retrage un plan de beneficii determinate sau modifică beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate existent.

105 O reducere are loc atunci când o entitate reduce semnificativ numărul de angajați acoperiți de un anumit plan. O reducere poate apărea dintr-un eveniment izolat, cum este închiderea unei uzine, întreruperea unei activități sau închiderea ori suspendarea unui plan.

106 Costul serviciilor trecute poate fi fie pozitiv (atunci când beneficiile sunt introduse sau modificate astfel încât valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat să crească), fie negativ (atunci când beneficiile sunt retrase sau modificate astfel încât valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat să scadă).

107 Atunci când o entitate reduce beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate existent și, în același timp, majorează alte beneficii plătibile conform planului pentru aceiași angajați, entitatea tratează modificarea ca pe o modificare netă individuală.

108 Costul serviciilor trecute exclude:

(a) efectul diferențelor dintre creșterile salariale reale și cele preconizate anterior asupra obligației de a plăti beneficiile pentru servicii prestate în anii anteriori (nu există un cost al serviciului trecut, deoarece ipotezele actuariale permit utilizarea salariilor prognozate);

(b) subestimările și supraestimările majorărilor discreționare ale pensiilor, în cazul în care o entitate are o obligație implicită de a acorda astfel de majorări (nu există un cost al serviciului trecut, deoarece ipotezele actuariale permit astfel de majorări);

▼M31

(c) estimările privind îmbunătăţirile beneficiilor care rezultă din câștigurile actuariale sau din rentabilitatea activelor planului deja recunoscute în situaţiile financiare, dacă entitatea este obligată fie de termenii oficiali ai unui plan (sau de o obligaţie implicită care depășește acei termeni), fie de legislaţie să folosească orice surplus din plan în beneficiul participanţilor la plan, chiar dacă majorarea beneficiului nu a fost încă acordată oficial (nu există un cost al serviciului trecut, deoarece majorarea rezultată a obligaţiei este o pierdere actuarială; a se vedea punctul 88) și

(d) creșterea beneficiilor legitime (și anume beneficiile care nu sunt condiţionate de angajări viitoare, a se vedea punctul 72), atunci când, în absenţa unor beneficii noi sau îmbunătăţite, angajaţii îndeplinesc cerinţele pentru dobândirea dreptului la beneficii (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).

Câștiguri și pierderi la decontare

109 Câștigul sau pierderea la decontare este diferenţa între:

(a) valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat care este decontată, stabilită la data decontării și

(b) preţul de decontare, inclusiv orice activ al planului transferat și orice plată efectuată direct de către entitate în legătură cu decontarea.

110 O entitate trebuie să recunoască un câștig sau o pierdere în urma decontării unui plan de beneficii determinate atunci când are loc decontarea.

111 O decontare are loc atunci când o entitate încheie o tranzacţie care elimină orice altă obligaţie legală sau implicită pentru toate sau o parte din beneficiile acordate în cadrul unui plan de beneficii determinate (altele decât plata beneficiilor către sau în numele angajaţilor în conformitate cu clauzele planului și incluse în ipotezele actuariale). De exemplu, un transfer punctual al obligaţiilor semnificative ale angajatorului care îi revin conform planului către o societate de asigurări prin achiziţionarea unei poliţe de asigurare reprezintă o decontare; o plată în numerar a unei sume forfetare, conform termenilor planului, către participanţii la plan, în schimbul obţinerii drepturilor lor de a primi anumite beneficii postangajare nu constituie o decontare.

112 În unele cazuri, o entitate achiziţionează o poliţă de asigurare cu scopul de a finanţa parţial sau total beneficiile angajaţilor aferente serviciului prestat de angajaţi în perioada curentă și în perioadele anterioare. Achiziţionarea unei astfel de poliţe nu reprezintă o decontare dacă entitatea reţine o obligaţie legală sau implicită (a se vedea punctul 46) de a plăti sume suplimentare în cazul în care asigurătorul nu plătește beneficiile angajaţilor specificate în poliţa de asigurare. Punctele 116–119 abordează recunoașterea și evaluarea drepturilor de rambursare în temeiul unor poliţe de asigurare care nu constituie active ale planului.

Recunoaştere și evaluare: activele planului

Valoarea justă a activelor planului

113 Valoarea justă a oricăror active ale planului este dedusă în momentul determinării deficitului sau surplusului.

▼**M31**

114 Activele planului exclud contribuţiile neplătite datorate fondului de către entitatea raportoare, precum și toate instrumentele financiare netransferabile emise de entitate și deținute de fond. Din activele planului se scad toate datoriile fondului care nu sunt aferente beneficiilor angajaţilor, de exemplu datorii comerciale și alte datorii, precum și datoriile rezultate din instrumentele financiare derivate.

115 În cazul în care activele planului includ poliţe de asigurare restrictive care corespund exact ca valoare și scadenţă unora sau tuturor beneficiilor exigibile în cadrul planului, valoarea justă a poliţelor de asigurare în cauză este considerată a fi valoarea actualizată a obligaţiilor aferente (sub rezerva oricărei reduceri necesare în cazul în care sumele de încasat în temeiul poliţelor de asigurare nu sunt recuperabile în totalitate).

Rambursări

116 Atunci și numai atunci când este aproape sigur că o terţă parte va rambursa parţial sau total suma care trebuie cheltuită pentru decontarea unei obligaţii privind beneficiul determinat, o entitate:

(a) trebuie să recunoască dreptul său la rambursare ca activ separat. Entitatea trebuie să evalueze activul la valoarea justă;

(b) trebuie să descompună și să recunoască modificările valorii juste a dreptului său la rambursare în același mod ca pentru modificările valorii juste a activelor planului (a se vedea punctele 124 și 125). Componentele costului beneficiilor determinate recunoscute în conformitate cu punctul 120 pot fi recunoscute fără sumele referitoare la modificările valorii contabile a dreptului la rambursare.

117 Uneori, o entitate poate recurge la o terţă parte, precum un asigurător, care să îi plătească în parte sau în totalitate suma care trebuie cheltuită în scopul decontării unei obligaţii privind beneficiul determinat. Poliţele de asigurare restrictive, așa cum sunt definite la punctul 8, reprezintă active ale planului. O entitate contabilizează poliţele de asigurare restrictive în mod similar cu toate celelalte active ale planului, iar punctul 116 nu se aplică (a se vedea punctele 46–49 și 115).

118 Atunci când o poliță de asigurare deţinută de o entitate nu este o poliță de asigurare restrictivă, respectiva poliță de asigurare nu reprezintă un activ al planului. Pentru aceste cazuri se aplică punctul 116: entitatea își recunoaște dreptul la rambursare obţinut în baza poliţei de asigurare mai degrabă ca activ separat, decât ca deducere în momentul stabilirii surplusului sau deficitului aferent beneficiului determinat. Punctul 140 litera (b) prevede ca entitatea să prezinte o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare și obligaţia aferentă.

119 În cazul în care dreptul de rambursare ia naștere în temeiul unei poliţe de asigurare care corespunde exact valorii și scadenţei unora sau tuturor beneficiilor exigibile în cadrul unui plan de beneficii determinate, valoarea justă a dreptului de rambursare este considerată a fi valoarea actualizată a obligaţiei aferente (sub rezerva oricărei reduceri necesare, dacă rambursarea nu este recuperabilă în totalitate).

▼M31

Componente ale costului beneficiilor determinate

▼M66

120 **O entitate trebuie să recunoască componentele costului beneficiilor determinate, cu excepția cazului în care un alt IFRS impune sau permite includerea lor în costul unui activ, după cum urmează:**

(a) costul serviciului (a se vedea punctele 66–112 și punctul 122A) în profit sau pierdere;

▼M31

(b) dobânzile nete pentru datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 123–126) în profit sau pierdere; și

(c) reevaluările datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 127–130) în alte elemente ale rezultatului global.

121 Alte standarde prevăd includerea anumitor costuri ale beneficiilor angajaților în costul unor active cum ar fi, de exemplu, stocurile sau imobilizările corporale (a se vedea IAS 2 și IAS 16). Orice cost al beneficiilor postangajare inclus în costul unor astfel de active include proporția adecvată a componentelor enumerate la punctul 120.

122 Reevaluările datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat recunoscut în alte elemente ale rezultatului global nu trebuie să fie reclasificate în profit sau pierdere într-o perioadă ulterioară. Cu toate acestea, entitatea poate transfera aceste valori recunoscute în alte elemente ale rezultatului global în cadrul capitalurilor proprii.

▼M66

Costul serviciului curent

122A **O entitate trebuie să determine costul serviciului curent folosind ipoteze actuariale determinate la începutul perioadei anuale de raportare. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate reevaluează datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 99, aceasta trebuie să determine costul serviciului curent pentru restul perioadei anuale de raportare după modificarea, reducerea sau decontarea planului folosind ipotezele actuariale utilizate pentru a reevalua datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 99 litera (b).**

▼M31

Dobânzi nete ale datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat

▼M66

123 **O entitate trebuie să determine dobânda netă aferentă datoriei (activului) net(e) prin înmulțirea datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat cu rata de actualizare prevăzută la punctul 83.**

123A **Pentru a determina dobânda netă în conformitate cu punctul 123, o entitate trebuie să utilizeze datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat și rata de actualizare determinată la începutul perioadei anuale de raportare. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate reevaluează datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 99, entitatea trebuie să determine dobânda netă pentru restul perioadei anuale de raportare după modificarea, reducerea sau decontarea planului, utilizând:**

▼M66

(a) datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat, calculat(ă) în conformitate cu punctul 99 litera (b); și

(b) rata de actualizare utilizată pentru reevaluarea datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 99 litera (b).

Atunci când aplică dispoziţiile de la punctul 123A, entitatea trebuie să ia în considerare, de asemenea, orice modificare, în cursul perioadei, a datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat care rezultă din plata contribuţiilor sau a beneficiilor.

▼M31

124 Dobânzile nete ale datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat pot fi considerate drept conţinând venituri din dobânzi generate de activele planului, costuri ale dobânzilor generate de obligaţia privind beneficiul determinat și dobânzi aferente efectului plafonului activului menţionat la punctul 64.

▼M66

125 Veniturile din dobânzi generate de activele planului reprezintă o componentă a rentabilităţii activelor planului și se determină prin înmulţirea valorii juste a activelor planului cu rata de actualizare prevăzută la punctul 123A. O entitate trebuie să determine valoarea justă a activelor planului la începutul perioadei anuale de raportare. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate reevaluează datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 99, entitatea trebuie să determine venitul din dobânzi pentru restul perioadei anuale de raportare după modificarea, reducerea sau decontarea planului folosind activele planului utilizate pentru a reevalua datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 99 litera (b). Atunci când aplică dispoziţiile de la punctul 125, entitatea trebuie să ia în considerare, de asemenea, orice modificări ale activelor planului deţinute în timpul perioadei care rezultă din plata contribuţiilor sau a beneficiilor. Diferenţa dintre veniturile din dobânzi generate de activele planului și rentabilitatea activelor planului este inclusă în reevaluarea datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat.

126 Dobânda aferentă efectului plafonului activului face parte din modificarea totală a efectului plafonului activelor și se determină prin înmulţirea efectului plafonului activului cu rata de actualizare prevăzută la punctul 123A. O entitate trebuie să determine efectul plafonului activului la începutul perioadei anuale de raportare. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate reevaluează datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat în conformitate cu punctul 99, entitatea trebuie să determine dobânzile aferente efectului plafonului activului pentru restul perioadei anuale de raportare după modificarea, reducerea sau decontarea planului ţinând cont de orice modificare a efectului plafonului activului determinat în conformitate cu punctul 101A. Diferenţa dintre dobânda aferentă efectului plafonului activului și modificarea totală a efectului plafonul activului este inclusă în reevaluarea datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat.

▼**M31**

Reevaluările datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat

127 Reevaluările datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat cuprind:

(a) câștiguri și pierderi actuariale (a se vedea punctele 128 și 129);

(b) rentabilitatea activelor planului (a se vedea punctul 130), exceptându-se sumele incluse în dobânzile nete ale datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 125) și

(c) orice modificare a efectului plafonului activului, exceptându-se sumele incluse în dobânda netă pentru datoria (activul) net(ă) privind beneficiile determinate (a se vedea punctul 126).

128 Câștigurile și pierderile actuariale sunt generate de creșteri și scăderi ale valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, din cauza modificărilor ipotezelor actuariale și a ajustărilor pe baza experienței. Cauzele câștigurilor și pierderilor actuariale includ, de exemplu:

(a) rate surprinzător de ridicate sau de scăzute de rotație a personalului, de pensionare anticipată, de mortalitate sau de majorări ale salariilor, ale beneficiilor (dacă termenii oficiali sau impliciți ai unui plan prevăd majorarea beneficiilor în funcție de inflație) sau ale costurilor medicale;

(b) efectul modificărilor ipotezelor privind opțiunile de plată a beneficiilor;

(c) efectul modificărilor estimărilor privind rotația viitoare a personalului, pensionarea anticipată, mortalitatea sau privind majorări ale salariilor, ale beneficiilor (dacă termenii oficiali sau impliciți ai unui plan prevăd majorarea beneficiilor în funcție de inflație) sau ale costurilor medicale și

(d) efectul modificărilor ratei de actualizare.

129 Câștigurile și pierderile actuariale nu includ modificări ale valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, datorate introducerii, modificării, reducerii sau decontării planului de beneficii determinate, sau modificări ale beneficiilor plătibile în baza unui plan de beneficii determinate. Astfel de modificări au drept rezultat un cost al serviciilor trecute sau câștiguri ori pierderi la decontare.

130 La determinarea rentabilității activelor planului, o entitate deduce costurile de administrare a activelor planului și orice impozit de plătit de către planul respectiv, altul decât impozitele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru evaluarea obligației privind beneficiul determinat (punctul 76). Alte costuri administrative nu sunt deduse din rentabilitatea activelor planului.

▼**M31**

Prezentare

Compensare

131 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.

132 Criteriile de compensare sunt similare celor stabilite pentru instrumente financiare în IAS 32 *Instrumente financiare*: *prezentare*.

Distincția curent/imobilizat (pe termen lung)

133 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 distincția între părțile curente și cele imobilizate (pe termen lung) ale activelor și datoriilor care apar din beneficiile postangajare.

Componente ale costului beneficiilor determinate

134 Punctul 120 impune unei entități să recunoască costul serviciului și dobânda netă a datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat în profit sau pierdere. Prezentul standard nu specifică modul în care o entitate trebuie să prezinte costul serviciului și dobânda netă a datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat. O entitate prezintă componentele respective în conformitate cu IAS 1.

Prezentarea informațiilor

135 O entitate trebuie să prezinte informații care:

(a) să explice caracteristicile planurilor sale de beneficii determinate și riscurile asociate acestora (a se vedea punctul 139);

(b) să identifice și să explice sumele din situațiile sale financiare generate de planurile sale de beneficii determinate (a se vedea punctele 140–144) și

(c) să descrie modul în care planurile sale de beneficii determinate pot afecta valoarea, scadența și gradul de incertitudine privind viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității (a se vedea punctele 145–147).

136 Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 135, o entitate trebuie să ia în considerare toate elementele următoare:

(a) nivelul de detaliere necesar pentru satisfacerea cerințelor privind prezentarea informațiilor;

(b) nivelul atenției care trebuie acordată fiecăreia dintre diferitele cerințe;

(c) nivelul de agregare sau de dezagregare a datelor care trebuie adoptat și

(d) măsura în care utilizatorii situațiilor financiare au nevoie de informații suplimentare pentru a evalua informațiile cantitative prezentate.

▼**M31**

137 În cazul în care informațiile furnizate în conformitate cu cerințele din prezentul standard și din alte IFRS-uri sunt insuficiente pentru a satisface obiectivele de la punctul 135, o entitate trebuie să prezinte informațiile suplimentare necesare în vederea atingerii acestor obiective. De exemplu, entitatea poate prezenta o analiză a valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat care să precizeze natura, caracteristicile și riscurile obligației. O astfel de prezentare ar putea face distincția:

(a) între sumele datorate membrilor activi, membrilor care au părăsit regimul, dar și-au păstrat drepturile obținute și pensionarilor.

(b) între beneficiile legitime și beneficiile acumulate nelegitime.

(c) între beneficiile condiționate, sumele care pot fi atribuite creșterilor salariale viitoare și alte beneficii.

138 O entitate evaluează câte dintre informațiile de furnizat ar trebui dezagregate pentru a se face distincția între planuri sau grupuri de planuri cu riscuri semnificativ diferite. De exemplu, o entitate poate dezagrega datele de furnizat cu privire la planurile care prezintă una sau mai multe dintre următoarele caracteristici:

(a) locații geografice diferite;

(b) caracteristici diferite, precum planurile de pensii cu sumă fixă, planurile de pensii bazate pe salariul final și planurile medicale postangajare;

(c) diferite medii de reglementare;

(d) diferite segmente de raportare;

(e) mecanisme de finanțare diferite (de exemplu, integral nefinanțate, finanțate integral sau parțial).

Caracteristici ale planurilor de beneficii determinate și riscurile asociate acestora

139 O entitate trebuie să prezinte:

(a) informațiile referitoare la caracteristicile planurilor sale de beneficii determinate, inclusiv:

(i) natura prestațiilor furnizate de plan (de exemplu, planul de beneficii determinate bazat pe salariul final sau planul bazat pe cotizații cu garanții);

(ii) o descriere a cadrului de reglementare în care planul își desfășoară activitatea, de exemplu nivelul cerințelor minime de finanțare și orice efect al cadrului de reglementare asupra planului, cum ar fi plafonul activului (a se vedea punctul 64);

(iii) o descriere a tuturor celorlalte responsabilități ale entității pentru guvernanța planului, de exemplu, responsabilitățile administratorilor sau membrilor consiliilor de administrație a planului.

(b) o descriere a riscurilor la care se expune entitatea, cu accent pe orice risc neobișnuit, specific entității sau specific planului, precum și descrierea oricăror concentrări semnificative ale riscurilor. De exemplu, în cazul în care activele planului sunt investite în primul rând într-o singură clasă de investiții, de exemplu bunuri imobiliare, planul poate expune entitatea unei concentrări de riscuri pe piața bunurilor imobiliare;

(c) o descriere a tuturor modificărilor, reducerilor și decontărilor planului.

▼M31

Explicarea sumelor în situațiile financiare

140 O entitate trebuie să prezinte o reconciliere între soldul inițial și soldul final pentru fiecare dintre următoarele elemente, dacă este cazul:

(a) datoria (activul) net(ă) privind beneficiul determinat, prezentând reconcilieri separate pentru:

(i) activele planului;

(ii) valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat;

(iii) efectul plafonului activelor.

(b) orice drept de rambursare. O entitate trebuie, de asemenea, să descrie relația dintre orice drept de rambursare și obligația aferentă.

141 Fiecare dintre reconcilierile enumerate la punctul 140 trebuie să prezinte fiecare dintre următoarele elemente, dacă este cazul:

(a) costul serviciului curent;

(b) veniturile sau cheltuielile din dobânzi;

(c) reevaluările datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat, indicând separat:

(i) rentabilitatea activelor planului, excluzându-se sumele incluse în dobânzile de la litera (b);

(ii) câștigurile și pierderile actuariale care decurg din modificările intervenite în ipotezele demografice [a se vedea punctul 76 litera (a)];

(iii) câștigurile și pierderile actuariale care decurg din modificările intervenite în ipotezele financiare [a se vedea punctul 76 litera (b)];

(iv) modificările efectului de limitare a unui activ net privind beneficiul determinat în funcție de plafonul activului, excluzându-se sumele incluse în dobânzile de la litera (b). O entitate trebuie să prezinte, de asemenea, modul în care determină beneficiul economic maxim disponibil, și anume dacă aceste beneficii ar fi sub formă de rambursări, reduceri din contribuțiile viitoare sau ar consta într-o combinație a celor două;

(d) costul serviciilor trecute și câștigurile și pierderile care decurg din decontări. Conform posibilității prevăzute la punctul 100, nu este necesar să se facă distincția între costul serviciului trecut și câștigurile și pierderile care decurg din decontări dacă acestea apar simultan;

(e) efectul variației cursurilor de schimb valutar;

(f) contribuțiile la plan, indicându-le separat pe cele ale angajatorului și pe cele ale participanților la plan;

(g) plățile din plan, indicându-se separat suma plătită în ceea ce privește orice decontare;

(h) efectele combinărilor de întreprinderi și ale cedărilor.

142 O entitate trebuie să își prezinte dezagregat valorile juste ale activelor planului în clase care să diferențieze natura și riscurile acelor active, împărțind fiecare categorie de active ale planului în grupul celor care au un preț de piață cotat pe o piață activă (conform definiției din IFRS 13 *Evaluare la valoarea justă* ([1])) și grupul celor care nu au un astfel de preț. De exemplu, având în vedere nivelul de prezentare discutat la punctul 136, o entitate ar putea face o distincție între:

(a) numerar și echivalente de numerar;

([1]) În cazul în care o entitate nu a aplicat încă IFRS 13, aceasta se poate referi la punctul AG71 din IAS 39 *Instrumente financiare*: *Recunoaștere și evaluare* sau la punctul B.5.4.3 din IFRS *9 Instrumente financiare* (octombrie 2010), dacă este cazul.

▼**M31**

(b) instrumente de capitaluri proprii (repartizate pe tipul de sector, mărimea întreprinderii, criterii geografice etc.);

(c) instrumente de datorie (repartizate pe tipul de emitent, nivelul de calitate al creditului, criterii geografice etc.);

(d) bunuri imobile (repartizate pe criterii geografice etc.);

(e) instrumente derivate [repartizate pe riscul subiacent din contract, de exemplu în contracte pe rata dobânzii, contracte de schimb valutar, contracte de capitaluri proprii, contracte de credit, swap-uri pe longevitate etc.];

(f) fonduri de investiţii (repartizate pe tipul de fond);

(g) titluri garantate cu active și

(h) datorii structurate.

143 O entitate trebuie să prezinte valoarea justă a propriilor instrumente financiare transferabile deţinute ca active ale planului și valoarea justă a activelor planului care reprezintă bunuri imobile ocupate de entitate sau alte active utilizate de aceasta.

144 O entitate trebuie să prezinte informaţii privind ipotezele actuariale semnificative folosite pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 76). Aceste informaţii trebuie prezentate în termeni absoluţi (de exemplu, ca procent absolut, și nu doar ca o marjă între diferite procente sau alte variabile). Atunci când o entitate prezintă informaţii cumulate pentru o clasă de planuri, aceasta trebuie să furnizeze aceste informaţii sub formă de medii ponderate sau intervale relativ înguste.

Valoarea, scadenţa și incertitudinea viitoarelor fluxuri de trezorerie

145 O entitate trebuie să prezinte:

(a) o analiză de sensibilitate pentru fiecare ipoteză actuarială semnificativă (astfel cum a fost prezentată la punctul 144) la sfârșitul perioadei de raportare, care să prezinte modul în care obligaţia privind beneficiul determinat ar fi fost influenţată de modificările ipotezei actuariale relevante care erau rezonabil posibile la data respectivă;

(b) metodele și ipotezele utilizate la întocmirea analizei de sensibilitate prevăzute la litera (a) și limitările acestor metode;

(c) modificări din perioadele anterioare în ce privește metodele și ipotezele utilizate la întocmirea analizei de sensibilitate și motivele care stau la baza acestor modificări.

146 O entitate trebuie să prezinte o descriere a oricăror strategii de corespondenţă între activ și datorie, printre care și anuităţile sau alte tehnici, cum ar fi swap-urile pe longevitate, pe care planul sau entitatea le utilizează pentru gestionarea riscurilor.

147 Pentru a furniza informaţii privind efectul planului de beneficii determinate asupra viitoarelor fluxuri de trezorerie ale entităţii, o entitate trebuie să prezinte:

(a) o descriere a oricăror acorduri de finanţare și a oricărei politici de finanţare care influenţează viitoarele contribuţii;

(b) contribuţiile preconizate la plan pentru următoarea perioadă anuală de raportare;

▼**M31**

(c) informații despre profilul de scadență al obligației privind beneficiul determinat. Acestea vor include durata medie ponderată a obligației privind beneficiul determinat și ar putea include și alte informații despre eșalonarea plăților beneficiilor, cum ar fi o analiză a scadenței plăților beneficiilor.

Planuri cu mai mulți angajatori

148 Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori, aceasta trebuie să prezinte:

(a) o descriere a acordurilor de finanțare, inclusiv a metodei utilizate pentru determinarea ratei de contribuții a entității și a oricărei cerințe minime de finanțare;

(b) o descriere a măsurii în care entitatea poate fi răspunzătoare în fața planului pentru obligații ale altor entități, în conformitate cu termenii și condițiile planului cu mai mulți angajatori;

(c) o descriere a oricărei alocări convenite a unui deficit sau a unui surplus în momentul:

(i) lichidării planului sau

(ii) retragerii din plan a entității;

(d) dacă entitatea contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate în conformitate cu punctul 34, aceasta trebuie să prezinte următoarele elemente, în plus față de informațiile prevăzute la literele (a)–(c) și în locul informațiilor prevăzute la punctele 139–147:

(i) faptul că planul este un plan de beneficii determinate;

(ii) motivul pentru care nu sunt disponibile informații suficiente pentru a permite entității să contabilizeze planul ca plan de beneficii determinate;

(iii) contribuțiile preconizate la plan pentru următoarea perioadă anuală de raportare;

(iv) informații privind orice deficit sau surplus care rezultă din plan și care poate afecta valoarea contribuțiilor viitoare, inclusiv baza utilizată pentru a determina acel deficit sau surplus și implicațiile acestuia pentru entitate, dacă este cazul;

(v) informații despre nivelul de participare la plan al entității, în comparație cu alte entități participante. Printre elementele de măsură care ar putea oferi aceste informații se numără proporția din contribuțiile totale la plan cu care entitatea contribuie sau proporția entității din numărul total de membri activi, membri pensionați și foști membri cu drept la beneficii, în cazul în care aceste informații sunt disponibile.

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

149 Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate care repartizează riscurile între entitățile aflate sub control comun, entitatea trebuie să prezinte:

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

▼M31

(b) politica pentru determinarea contribuției care trebuie plătită de către entitate;

(c) dacă entitatea contabilizează o alocare a costului net privind beneficiul determinat astfel cum se menționează la punctul 41, toate informațiile privind planul ca întreg, prevăzute la punctele 135–147;

(d) dacă entitatea contabilizează contribuția de plată aferentă perioadei conform celor menționate la punctul 41, informațiile privind planul ca întreg, prevăzute la punctele 135–137, 139, 142–144 și la punctul 147 literele (a) și (b).

150 Informațiile prevăzute la punctul 149 literele (c) și (d) pot fi prezentate prin trimiteri la informațiile furnizate în situațiile financiare ale unei alte entități din grup în cazul în care:

(a) situațiile financiare ale respectivei entități din grup identifică separat și prezintă informațiile solicitate cu privire la plan și

(b) situațiile financiare ale respectivei entități din grup se află la dispoziția utilizatorilor situațiilor financiare în aceleași condiții ca și situațiile financiare ale entității și în același timp ca și respectivele situații sau mai devreme decât acestea.

Cerințe impuse de alte IFRS-uri privind prezentarea informațiilor

151 În cazul în care IAS 24 prevede acest lucru, o entitate prezintă informații despre:

(a) tranzacțiile cu planuri de beneficii postangajare cu părțile afiliate și

(b) beneficiile postangajare pentru personalul-cheie din conducere.

152 În cazul în care IAS 37 prevede acest lucru, o entitate prezintă informații despre datoriile contingente generate de obligațiile privind beneficiile postangajare.

ALTE BENEFICII PE TERMEN LUNG ALE ANGAJAȚILOR

153 Printre alte beneficii pe termen lung ale angajaților se numără următoarele elemente, dacă nu se preconizează că acestea vor fi decontate integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare în care angajații prestează serviciile aferente:

(a) absențe remunerate pe termen lung, precum concediile pentru vechime în serviciu sau concediile sabatice;

(b) jubilee sau alte beneficii legate de vechimea în serviciu;

(c) indemnizații pentru invaliditate pe termen lung;

(d) participări la profit și prime și

(e) remunerații amânate.

154 Evaluarea altor beneficii pe termen lung ale angajaților nu este supusă, de regulă, aceluiași grad de incertitudine ca și evaluarea beneficiilor postangajare. Din acest motiv, prezentul standard impune o metodă simplificată de contabilizare a altor beneficii pe termen lung ale angajaților. Spre deosebire de contabilizarea prevăzută în cazul beneficiilor postangajare, această metodă nu recunoaște reevaluările în alte elemente ale rezultatului global.

Recunoaștere și evaluare

155 Pentru recunoașterea și evaluarea surplusului sau deficitului dintr-un alt plan de beneficii pe termen lung ale angajaților, o entitate trebuie să aplice punctele 56–98 și 113–115. O entitate trebuie să aplice punctele 116–119 la recunoașterea și evaluarea oricărui drept de rambursare.

▼M66

156 **Pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor, o entitate trebuie să recunoască totalul net al următoarelor valori în profit sau pierdere, cu excepţia cazului în care un alt IFRS impune sau permite includerea lor în costul unui activ:**

(a) costul serviciului (a se vedea punctele 66-112 și punctul 122A);

▼M31

(b) dobânzile nete ale datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 123–126) și

(c) reevaluările datoriei (activului) net(e) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 127–130).

157 O formă de alt beneficiu pe termen lung al angajaţilor este indemnizaţia pentru invaliditate pe termen lung. Dacă nivelul beneficiului depinde de durata serviciului, obligaţia apare atunci când serviciul este prestat. Evaluarea acelei obligaţii ţine seama de probabilitatea ca plata să fie necesară și de estimarea duratei plăţii. 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 informaţiilor

158 Deși prezentul standard nu prevede prezentări de informaţii specifice privind alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor, alte standarde IFRS pot prevedea astfel de prezentări. De exemplu, IAS 24 prevede ca o entitate să prezinte informaţii privind beneficiile angajaţilor pentru personalul-cheie din conducere. IAS 1 prevede prezentări de informaţii privind cheltuielile aferente beneficiilor angajaţilor.

COMPENSAŢII PENTRU ÎNCETAREA CONTRACTULUI DE MUNCĂ

159 Prezentul standard reglementează plăţile compensatorii pentru încetarea contractului de muncă separat de alte beneficii ale angajaţilor, deoarece evenimentul care dă naștere unei obligaţii este mai degrabă încetarea contractului de muncă decât serviciile prestate de angajat. Compensaţiile pentru încetarea contractului de muncă rezultă fie din decizia unei entităţi de a înceta contractul de muncă, fie din decizia unui angajat de a accepta propunerea de beneficii a unei entităţi în schimbul încetării contractului de muncă.

160 Compensaţiile pentru încetarea contractului de muncă nu includ beneficiile angajaţilor rezultate din încetarea contractului de muncă la cererea angajatului fără a fi primit o ofertă în acest sens din partea entităţii sau ca urmare a unor cerinţe obligatorii de pensionare, deoarece acele beneficii reprezintă beneficii postangajare. Unele entităţi au un nivel mai scăzut de compensaţii pentru încetarea contractului de muncă la cererea angajatului (care reprezintă, în fond, un beneficiu postangajare) decât pentru încetarea contractului de muncă la cererea entităţii. Diferența între beneficiile acordate pentru încetarea contractului de muncă la cererea angajatului și un beneficiu mai mare furnizat la cererea entităţii reprezintă o compensaţie pentru încetarea contractului de muncă.

161 Forma beneficiului angajaţilor nu reprezintă un indiciu pentru a se determina dacă acesta este acordat în schimbul unui serviciu sau în schimbul încetării contractului de muncă. Compensaţiile pentru încetarea contractului de muncă sunt de obicei plăţi în sumă forfetară, dar uneori includ de asemenea:

(a) o creștere a beneficiilor postangajare, fie în mod indirect, printr-un plan de beneficii ale angajaţilor, fie în mod direct;

(b) plata salariului până la sfârșitul unei perioade de preaviz specificate, dacă angajatul nu mai prestează niciun serviciu ulterior care aduce beneficii economice entităţii.

▼M31

162 Printre elementele care arată că un beneficiu al angajaţilor se acordă angajaţilor în schimbul serviciilor se numără următoarele:

(a) beneficiul este condiţionat de furnizarea în viitor a serviciilor (este vorba inclusiv de beneficiile care cresc dacă se furnizează servicii suplimentare);

(b) beneficiul este furnizat în conformitate cu termenii unui plan de beneficii pentru angajaţi.

163 Unele compensaţii pentru încetarea contractului de muncă sunt furnizate în conformitate cu termenii unui plan existent de beneficii ale angajaţilor. De exemplu, ele pot fi prevăzute prin statut, prin contractul de angajare sau printr-un acord sindical sau pot fi implicite, ca urmare a practicii anterioare a angajatorului de a acorda beneficii similare. Un alt exemplu, în cazul în care o entitate face o ofertă de beneficii pentru mai mult decât o perioadă scurtă sau dacă între ofertă și data estimată a încetării reale a contractului de muncă se scurge mai mult timp decât o perioadă scurtă, entitatea analizează dacă s-a stabilit un nou plan de beneficii ale angajaţilor și, prin urmare, dacă prestaţiile oferite în cadrul planului respectiv sunt compensaţii pentru încetarea contractului de muncă sau beneficii postangajare. Beneficiile angajaţilor furnizate în conformitate cu termenii unui plan de beneficii pentru angajaţi reprezintă compensaţii pentru încetarea contractului de muncă, în cazul în care ambele sunt rezultatul deciziei unei entităţi de a înceta contractele angajaţilor și nu sunt condiţionate de furnizarea în viitor a serviciilor.

164 Unele beneficii ale angajaţilor sunt acordate indiferent de motivul plecării angajatului. Plata unor astfel de beneficii este sigură (sub rezerva oricăror condiţii privind intrarea în drepturi sau efectuarea unei perioade minime de serviciu), dar planificarea acestei plăţi este nesigură. Deși astfel de beneficii sunt descrise în unele jurisdicţii drept indemnizaţii sau prime pentru încetarea contractului de muncă, ele reprezintă mai degrabă beneficii postangajare decât compensaţii pentru încetarea contractului de muncă și o entitate le contabilizează ca beneficii postangajare.

Recunoaștere

165 O entitate trebuie să recunoască o datorie și o cheltuială drept compensaţie pentru încetarea contractului de muncă într-unul dintre momentele următoare, și anume acela care survine mai întâi:

(a) momentul în care entitatea nu mai poate retrage oferta acestor beneficii și

(b) momentul în care entitatea recunoaște costurile aferente unei restructurări care se încadrează în domeniul de aplicare al IAS 37 și implică plata de compensaţii pentru încetarea contractului de muncă.

166 În cazul compensaţiilor pentru încetarea contractului de muncă care se plătesc ca urmare a deciziei unui angajat de a accepta o ofertă de compensaţii în schimbul încetării contractului de muncă, momentul în care o entitate nu mai poate retrage o ofertă de compensaţii pentru încetarea contractului de muncă este unul dintre momentele următoare, și anume acela care survine mai întâi:

(a) momentul în care când angajatul acceptă oferta și

(b) momentul în care o restricţie (de exemplu, o cerinţă juridică, de reglementare, contractuală sau o restricţie de alt tip) privind capacitatea entităţii de a-și retrage oferta produce efecte. Această situaţie ar interveni atunci când se face oferta, în cazul în care la momentul ofertei existau restricţii.

167 Pentru compensaţiile pentru încetarea contractului de muncă care se plătesc ca urmare a deciziei unei entităţi de a înceta contractele de muncă ale angajaţilor, entitatea nu mai poate retrage oferta atunci când entitatea a comunicat angajaţilor vizaţi un plan de concediere care îndeplinește toate criteriile următoare:

▼M31

(a) acțiunile necesare pentru a finaliza planul indică faptul că este puțin probabil să intervină modificări majore ale planului;

(b) planul identifică numărul salariaților al căror contract urmează să fie încheiat, clasificarea postului lor sau funcțiile și locul lor de muncă (dar planul nu trebuie neapărat să identifice fiecare angajat în parte) și data de încheiere preconizată;

(c) planul stabilește compensațiile pentru încetarea contractului de muncă suficient de detaliat pentru ca angajații să poată determina tipul și cuantumul beneficiilor pe care le vor primi la încetarea activității lor.

168 Atunci când o entitate recunoaște compensațiile pentru încetarea contractului de muncă, ea poate, de asemenea, să contabilizeze o modificare a planului sau o reducere a altor beneficii ale angajaților (a se vedea punctul 103).

Evaluare

169 O entitate trebuie să evalueze compensațiile pentru încetarea contractului de muncă în momentul recunoașterii inițiale și trebuie să evalueze și să recunoască modificările ulterioare, în conformitate cu natura beneficiului pentru angajați, cu condiția ca, în cazul în care compensațiile pentru încetarea contractului de muncă reprezintă o creștere a beneficiilor postangajare, entitatea să aplice dispozițiile privind beneficiile postangajare. Altfel:

(a) în cazul în care compensațiile pentru încetarea contractului de muncă se preconizează să fie decontate integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare în care este recunoscută compensația pentru încetarea contractului de muncă, entitatea trebuie să aplice dispozițiile privind beneficiile pe termen scurt ale angajaților;

(b) în cazul în care compensațiile pentru încetarea contractului de muncă nu se preconizează să fie decontate integral în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare, entitatea trebuie să aplice dispozițiile privind alte beneficii pe termen lung ale angajaților.

170 Deoarece compensațiile pentru încetarea contractului de muncă nu sunt furnizate în schimbul serviciului, punctele 70-74 referitoare la acordarea de beneficii pentru perioadele de serviciu nu sunt relevante.

Exemplu ilustrativ pentru punctele 159–170

Context

Ca urmare a unei achiziții recente, o entitate intenționează să închidă o fabrică în zece luni și, la acel moment, să încheie contractul de muncă al tuturor angajaților rămași la fabrică. Deoarece entitatea are nevoie de expertiza unor angajați la fabrică pentru a încheia unele contracte, aceasta anunță un plan de încheiere după cum urmează.

Fiecare angajat care rămâne și prestează serviciile până la închiderea fabricii va primi la data încetării activității o plată în numerar de 30 000 u.m. Salariații care își încetează activitatea înainte de închiderea fabricii vor primi 10 000 u.m.

În fabrică sunt 120 de angajați. În momentul în care se anunță planul, entitatea preconizează că 20 dintre aceștia își vor înceta activitatea înainte de închiderea fabricii. Prin urmare, totalul retragerilor de numerar preconizate în cadrul acestui plan sunt de 3 200 000 u.m (adică 20 × 10 000 u.m. + 100 × 30 000 u.m). În conformitate cu punctul 160, entitatea contabilizează beneficiile acordate în schimbul încetării contractului de muncă drept compensații pentru încetarea contractului de muncă și beneficiile acordate în schimbul serviciilor ca beneficii pe termen scurt ale angajaților.

▼M31

Compensaţii pentru încetarea contractului de muncă

Beneficiile acordate în schimbul încetării contractului de muncă sunt de 10 000 u.m. Aceasta este suma pe care o entitate ar trebui să o plătească pentru încheierea contractului, indiferent dacă angajaţii rămân și prestează un serviciu până la închiderea fabricii sau dacă își încetează activitatea înainte de închiderea fabricii. Chiar dacă angajaţii pot pleca înainte de închiderea fabricii, încetarea raporturilor de muncă ale tuturor angajaţilor este rezultatul deciziei entităţii de a închide fabrica și a înceta contractele de muncă ale acestora (adică toţi angajaţii își vor înceta activitatea atunci când fabrica se închide).Prin urmare, entitatea recunoaște o datorie de 1 200 000 u.m (și anume 120 × 10 000 u.m.) pentru compensaţiile pentru încetarea contractelor de muncă, acordate în conformitate cu planul de beneficii ale angajaţilor fie la data la care planul de concediere este anunţat, fie la data la care entitatea recunoaște costurile de restructurare legate de închiderea fabricii, în funcţie de care dintre aceste două evenimente survine mai întâi.

Beneficii acordate în schimbul serviciului

Avantajele marginale pe care angajaţii le vor primi în cazul în care aceștia prestează servicii pentru întreaga perioadă de zece luni se acordă în schimbul serviciilor furnizate în decursul acelei perioade. Entitatea le contabilizează ca beneficii pe termen scurt ale angajaţilor, deoarece preconizează să le deconteze în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare. În acest exemplu, actualizarea nu este necesară, prin urmare, o cheltuială de 200 000 u.m (și anume 2 000 000 u.m ÷ 10) este recunoscută în fiecare lună pe perioada de zece luni în care este prestat serviciul, cu o creștere corespunzătoare a valorii contabile a datoriei.

Prezentarea informaţiilor

171 Deși prezentul standard nu impune prezentarea unor informaţii specifice privind compensaţiile pentru încetarea contractului de muncă, alte IFRS-uri pot prevedea astfel de prezentări. De exemplu, IAS 24 prevede ca o entitate să prezinte informaţii privind beneficiile angajaţilor pentru personalul-cheie din conducere. IAS 1 prevede prezentări de informaţii privind cheltuielile aferente beneficiilor angajaţilor.

DISPOZIŢII TRANZITORII ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

172 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să precizeze acest fapt.

173 O entitate trebuie să aplice prezentul standard retrospectiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, cu precizarea că:

(a) entitatea nu trebuie să ajusteze valoarea contabilă a activelor care nu intră în domeniul de aplicare al prezentului standard pentru modificări ale costurilor aferente beneficiilor angajaţilor care au fost incluse în valoarea contabilă înainte de data cererii inițiale. Data aplicării inițiale este începutul celei mai îndepărtate perioade anterioare prezentate în primele situaţii financiare în care entitatea adoptă prezentul standard.

(b) în situaţiile financiare aferente perioadelor care încep înainte de 1 ianuarie 2014, o entitate nu este obligată să prezinte informaţii comparative pentru prezentările prevăzute la punctul 145 cu privire la senzitivitatea obligaţiei privind beneficiul determinat.

174 IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste de la punctul 8 și a modificat punctul 113. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 13.

▼M44

175 *Planuri de beneficii determinate: Contribuţiile angajaţilor* (Amendamente la IAS 19), publicate în noiembrie 2013, a modificat punctele 93 și 94. O entitate aplică retrospectiv respectivele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau după

▼M44

această dată, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să comunice acest fapt.

▼M48

176 Documentul *Îmbunătățiri anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2012–2014*, emis în septembrie 2014, a modificat punctul 83și a adăugat punctul 177. O entitate trebuie să aplice respectiva modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectiva modificare pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

177 O entitate trebuie să aplice modificarea prevăzută la punctul 176 de la începutul primei perioade comparative prezentate în primele situații financiare în care entitatea aplică modificarea. Orice ajustare inițială care decurge din aplicarea modificării respective trebuie să fie recunoscută în rezultatul reportat la începutul perioadei respective.

▼M66

179 *Modificarea, reducerea sau decontarea planului* (amendamente la IAS 19), publicat în februarie 2018, a adăugat punctele 101A, 122A și 123A și a modificat punctele 57, 99, 120, 123, 125, 126 și 156. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente modificărilor, reducerilor sau decontărilor planurilor care au loc la sau după începutul primei perioade anuale de raportare care începe la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivele modificări mai devreme, are obligația de a prezenta acest lucru.

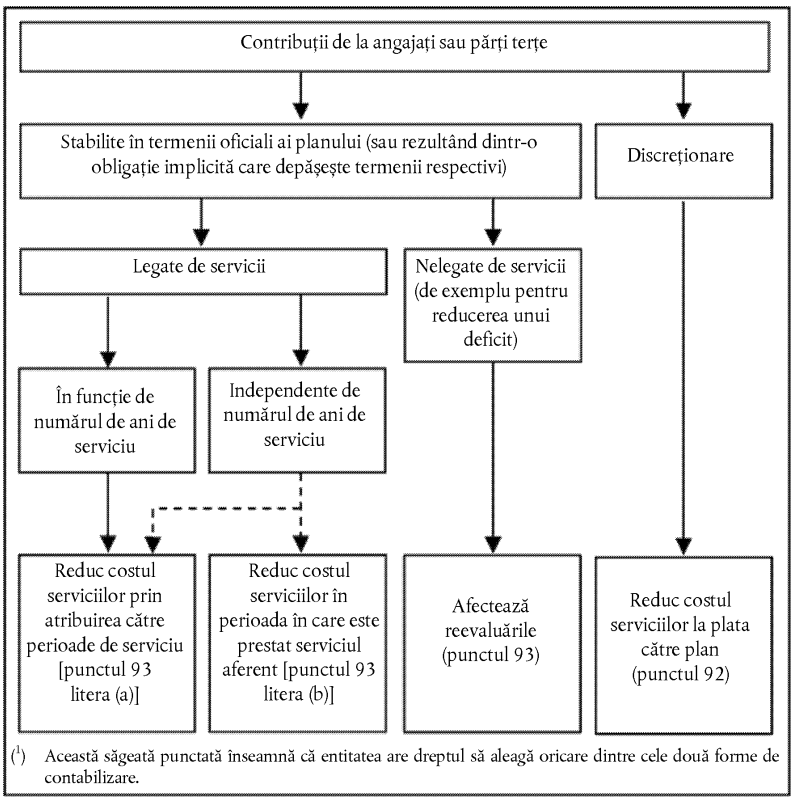
▼M31

Anexa A

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 92 și 93 și are aceeași autoritate ca și celelalte secțiuni ale IFRS.

A1 Cerințele contabile privind contribuțiile de la angajați sau părți terțe sunt ilustrate în diagrama de mai jos.



([1]) Această săgeată punctată înseamnă că entitatea are dreptul să aleagă oricare dintre cele două forme de contabilizare.

▼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 și 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.

▼M33

Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)

▼B

4. Asistenţa guvernamentală îmbracă multe forme, variind atât în ceea ce privește natura asistenţei acordate, cât și în ceea ce privește condiţiile care sunt, de regulă, atașate 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 și 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 atașate acordării acestora; și

(b) subvenţiile vor fi primite.

8. O subvenţie guvernamentală nu este recunoscută până când nu există siguranţa rezonabilă că entitatea va respecta condiţiile atașate acordării acesteia și că subvenţia va fi primită. Doar primirea unei subvenţii nu oferă în sine dovezi concludente că toate condiţiile atașate 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 aceeași 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.

▼**M53**

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 IFRS 9 *Instrumente financiare*. Beneficiul unei rate a dobânzii sub valoarea pieței trebuie evaluat ca fiind diferența dintre valoarea contabilă inițială a împrumutului, determinată în conformitate cu IFRS 9, 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 recunoaște drept cheltuieli costurile aferente pe care subvenţiile sunt menite să le compenseze. Recunoașterea 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*) și 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 recunoaște costurile sau cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt ușor identificabile. Prin urmare, subvenţiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute în profit sau pierdere în aceeași perioadă ca și cheltuiala relevantă. În mod similar, subvenţiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute de regulă în profit sau pierdere pe parcursul perioadelor și în proporţia în care sunt recunoscute cheltuielile cu amortizarea acelor active.

18. Subvenţiile legate de activele neamortizabile pot impune, de asemenea, îndeplinirea anumitor obligaţii și atunci se vor recunoaște 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 și ar putea fi adecvată recunoașterea 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 și 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 și 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 și pot să nu fie disponibile unei clase întregi de beneficiari. Aceste împrejurări pot garanta recunoașterea unei subvenţii în profitul sau pierderea perioadei în care entitatea îndeplinește 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

Subvenţii guvernamentale nemonetare

23. O subvenţie guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, cum ar fi terenuri sau alte resurse, pentru uzul entităţii. În astfel de circumstanţe este normal să se evalueze valoarea justă a activului nemonetar şi să se contabilizeze atât subvenţia, cât şi activul la valoarea justă. O alternativă utilizată uneori este de a se înregistra atât activul, cât şi subvenţia la valoarea nominală.

Prezentarea subvenţiilor referitoare la active

24. Subvenţiile guvernamentale pentru active, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, trebuie prezentate în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄ fie prin înregistrarea subvenţiei ca venit amânat, fie prin deducerea subvenţiei pentru obţinerea valorii contabile a activului.

25. Sunt considerate drept alternative acceptabile două metode de prezentare a subvenţiilor (sau a unei cote-parte corespunzătoare subvenţiilor) legate de active.

▼M8

26. Una din metode recunoaşte subvenţia drept venit amânat care este recunoscut în profit sau pierdere pe o bază sistematică pe parcursul perioadei de viaţă utilă a activului.

27. Cealaltă metodă presupune deducerea subvenţiei la calcularea valorii contabile a activului. Subvenţia este recunoscută în profit sau pierdere pe parcursul vieţii unui activ amortizabil drept o reducere a cheltuielilor cu amortizarea.

▼B

28. Cumpărarea de active şi primirea subvenţiilor aferente acestora pot cauza fluctuaţii majore ale fluxurilor de trezorerie ale unei entităţi. Din acest motiv şi cu scopul de a arăta investiţia brută în active, astfel de mişcări sunt deseori prezentate ca elemente separate în ►M5 situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie ◄, indiferent dacă subvenţia este sau nu dedusă din activul aferent ►M5 în scopul prezentării în situaţia poziţiei financiare ◄.

Prezentarea subvenţiilor referitoare la venit

▼M31

29. Subvenţiile privind veniturile sunt prezentate ca parte a profitului sau pierderii, fie separat, fie în cadrul unei rubrici generale cum ar fi „Alte venituri”; alternativ, ele sunt deduse la raportarea cheltuielilor aferente.

———————

▼B

30. Susţinătorii primei metode pretind că este inadecvată compensarea elementelor de venituri şi de cheltuieli şi că separarea subvenţiei de cheltuieli facilitează compararea cu alte cheltuieli care nu sunt afectate de subvenţie. Argumentele în favoarea celei de-a doua metode arată că cheltuielile ar putea foarte bine să nu fi fost suportate de entitate dacă subvenţia nu ar fi fost disponibilă, iar prezentarea cheltuielilor fără a fi compensate cu subvenţia ar putea, prin urmare, să inducă în eroare.

▼B

31. Ambele metode sunt considerate drept acceptabile pentru prezentarea subvenţiilor legate de venit. Pentru înţelegerea corectă a situaţiilor financiare poate fi necesară prezentarea informaţiilor privind subvenţia. De regulă, este potrivit să se prezinte informaţii privind efectul subvenţiilor asupra oricărui element de venit sau cheltuială care este prevăzut a fi prezentat separat.

Rambursarea subvenţiilor guvernamentale

▼M8

32. O subvenţie 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 subvenţii referitoare la venituri trebuie aplicată, în primul rând, oricărui credit amânat neamortizat recunoscut în legătură cu subvenţia 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 subvenţii 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 absenţa subvenţiei trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere.

▼B

33. Circumstanţele care duc la rambursarea unei subvenţii aferente unui activ pot impune luarea în considerare a posibilei deprecieri a noii valori contabile a activului.

ASISTENŢA GUVERNAMENTALĂ

34. Sunt excluse din definiţia subvenţiilor guvernamentale de la punctul 3 anumite forme de asistenţă guvernamentală cărora nu li se poate atribui în mod rezonabil o valoare și tranzacţiile cu guvernul care nu pot fi distinse de tranzacţiile comerciale normale ale entităţii.

35. Exemple de asistenţă căreia nu i se poate atribui în mod rezonabil o valoare sunt consultanţa tehnică sau comercială gratuită și furnizarea de garanţii. Un exemplu de asistenţă care nu poate fi distinsă de tranzacţiile comerciale normale ale entităţii este o politică guvernamentală de achiziţie căreia i se datorează o parte din vânzările entităţii. Existenţa beneficiului poate fi de necontestat, dar orice încercare de separare a activităţilor comerciale de asistenţa guvernamentală poate fi arbitrară.

36. Importanţa beneficiului în exemplele de mai sus poate fi astfel încât să fie necesară prezentarea informaţiilor privind natura, amploarea și durata asistenţei pentru ca situaţiile financiare să nu inducă în eroare.

▼M8

_____

▼B

38. În prezentul standard, asistenţa guvernamentală nu include furnizarea de infrastructură prin ameliorarea reţelelor generale de transport și de comunicaţii și furnizarea de instalaţii îmbunătăţite, cum ar fi sistemele de irigaţii sau de distribuire a apei care sunt disponibile în mod permanent, pe durată nelimitată, în beneficiul unei întregi comunităţi locale.

▼B

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

39. Următoarele informaţii trebuie prezentate:

(a) politica contabilă adoptată pentru subvenţiile guvernamentale, inclusiv metodele de prezentare adoptate în situaţiile financiare;

(b) natura și volumul subvenţiilor guvernamentale recunoscute în situaţiile financiare, precum și o specificare a celorlalte forme de asistenţă guvernamentală care au adus entităţii beneficii directe; și

(c) condiţii neîndeplinite și alte situaţii neprevăzute legate de asistenţa guvernamentală care a fost recunoscută.

PREVEDERI TRANZITORII

40. O entitate care adoptă prezentul standard pentru prima dată trebuie:

(a) să respecte dispoziţiile de prezentare a informaţiilor, când este cazul; și

(b) fie:

(i) să își ajusteze situaţiile financiare pentru a reflecta modificarea politicii contabile în conformitate cu IAS 8; fie

(ii) să aplice prevederile contabile ale standardului numai pentru subvenţiile sau cotele de subvenţii 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 situaţiile 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 *Îmbunătăţirile 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.

▼M33

45. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste de la punctul 3. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼M31

46. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctul 29 și a șters punctul 29A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼M53

48. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctul 10A și a eliminat punctele 44 și 47. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼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

▼M53

3. Prezentul standard trebuie aplicat:

(a) la contabilizarea tranzacțiilor și soldurilor în valută, cu excepția acelor tranzacții și solduri derivate care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare*;

▼B

(b) la conversia rezultatelor și poziției financiare ale operațiunilor din străinătate ce sunt incluse în situațiile financiare ale entității prin consolidare ►M32 ——————— ◄ sau prin metoda punerii în echivalență; și

(c) la conversia rezultatelor și a poziției financiare ale entității într-o monedă de prezentare.

▼M53

4. IFRS 9 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 IFRS 9 (de exemplu, anumite instrumente derivate valutare care sunt încorporate în alte contracte) intră sub incidența 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 IFRS 9.

▼B

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* ◄).

▼B

DEFINIŢII

8. Următorii termeni sunt folosiţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:

Cursul de închidere este cursul de schimb la vedere, la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄.

Diferenţa de curs valutar este diferenţa ce rezultă din conversia unui anumit număr de unităţi ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

Cursul de schimb valutar este rata de schimb dintre două monede.

▼M33

Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)

▼B

Valuta este o monedă, alta decât moneda funcţională a entităţii.

Operaţiunea din străinătate este o entitate care este o filială, o entitate asociată, ►M32 un angajament comun ◄ sau o sucursală a unei entităţi raportoare, ale cărei activităţi sunt localizate sau se desfăşoară într-o altă ţară sau monedă decât cea a entităţii raportoare.

Moneda funcţională este moneda mediului economic principal în care operează entitatea.

Un grup este o societate-mamă și toate filialele acesteia.

Elementele monetare sunt unităţi monetare deţinute și active și datorii de primit sau de plătit într-un număr fix sau determinabil de unităţi monetare.

Investiţia netă într-o operaţiune din străinătate este valoarea participării entităţii raportoare la activele nete ale acelei operaţiuni.

Moneda de prezentare este moneda în care sunt prezentate situaţiile financiare.

Cursul de schimb la vedere este cursul de schimb pentru livrări imediate.

Detalierea definiţiilor

Moneda funcţională

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 funcţionale:

(a) moneda:

(i) care influenţează în principal preţurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care preţurile de vânzare pentru bunurile și serviciile sale sunt exprimate și decontate); și

(ii) ţării ale cărei forţe competitive și reglementări determină în principal preţurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor sale;

(b) moneda care influenţează în principal costurile cu forţa 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 ►M32 angajament comun ◄):

(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

▼M54

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: pensiile și alte beneficii ale angajaților ce trebuieplătite în numerar; provizioane ce trebuie decontate în numerar; datorii care decurg din contractele de leasing; 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. Invers, 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; fondul comercial; imobilizările necorporale; stocurile; imobilizările corporale; activele aferente dreptului de utilizare; și provizioanele care urmează a fi decontate prin furnizarea unui activ nemonetar.

▼B

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 conţin un anumit număr de entităţi individuale (de exemplu, un grup este alcătuit dintr-o societate-mamă și una sau mai multe filiale). Diferite tipuri de entităţi, fie că sunt sau nu membre ale unui grup, pot avea investiţii în entităţi asociate sau în ►M32 angajamente comune ◄. Ele pot, de asemenea, să aibă filiale. Este necesar ca rezultatele și poziţia financiară a fiecărei entităţi individuale incluse în entitatea raportoare să fie convertite în moneda în care entitatea raportoare își prezintă situaţiile financiare. Prezentul standard permite ca moneda de prezentare a unei entităţi raportoare să fie orice monedă (sau monede). Rezultatele și poziţia financiară a oricărei entităţi individuale din cadrul entităţii raportoare, a cărei monedă funcţională diferă de moneda de prezentare sunt convertite în conformitate cu punctele 38-50.

►M32 19. Prezentul standard permite, de asemenea, unei entităţi de sine stătătoare care întocmește situaţiile financiare sau unei entităţi care întocmește situaţii financiare individuale în conformitate cu IAS 27 *Situaţii financiare individuale* să își prezinte situaţiile financiare în orice monedă (sau monede). ◄ Dacă moneda de prezentare a unei entităţi diferă de moneda sa funcţională, rezultatele sale și poziţia sa financiară sunt, de asemenea, convertite în moneda de prezentare în conformitate cu punctele 38-50.

RAPORTAREA ÎN MONEDA FUNCŢIONALĂ A TRANZACŢIILOR ÎN VALUTĂ

Recunoaștere inițială

20. O tranzacţie în valută este o tranzacţie care este exprimată sau care prevede decontarea în valută, inclusiv tranzacţiile rezultate atunci când o entitate:

(a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preţ 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) achiziţionează sau cedează, într-un alt mod, active, contractează sau decontează, într-un alt mod datorii exprimate în valută.

21. O operaţiune în valută trebuie înregistrată în momentul recunoașterii inițiale în moneda funcţională, aplicându-se sumei în valută cursul de schimb la vedere dintre moneda funcţională și moneda străină, la data efectuării tranzacţiei.

22. Data tranzacţiei este data la care tranzacţia îndeplinește pentru prima dată condiţiile recunoaștere în conformitate cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară. Din motive practice, este deseori folosit un curs care aproximează cursul în vigoare la data efectuării tranzacţiei; de exemplu, un curs mediu calculat pentru o săptămână sau o lună se aplică tuturor tranzacţiilor 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

▼M33

23. **La finalul fiecărei perioade de raportare:**

▼B

(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 tranzacţiei; și

▼M33

(c) **elementele nemonetare exprimate în valută și evaluate la valoarea justă trebuie convertite utilizându-se cursul de schimb din data la care a fost evaluată valoarea justă.**

▼B

24. Valoarea contabilă a unui element este determinată în conjuncţie 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 funcţională 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 tranzacţiei 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 comparaţii poate fi acela că o pierdere din depreciere este recunoscută în moneda funcţională, 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 tranzacţie 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 diferenţelor de curs valutar

▼M53

27. Așa cum se arăta la punctul 3 litera (a) și la punctul 5, IFRS 9 se aplică în cazul contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor pentru elementele valutare. Aplicarea contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor prevede ca o entitate să contabilizeze anumite diferenţe de curs valutar în mod diferit faţă de tratamentul diferenţelor de schimb prevăzut de prezentul standard. De exemplu, IFRS 9 prevede ca diferenţele de schimb pentru elementele monetare care se califică drept instrumente de acoperire împotriva riscului într-o operaţiune de acoperire împotriva riscului asociat fluxurilor de trezorerie să fie recunoscute iniţial în alte elemente ale rezultatului global, în măsura în care acoperirea este eficace.

▼B

28. Diferenţele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării elementelor monetare sau a convertirii elementelor monetare la cursuri diferite faţă de cele la care au fost convertite la recunoașterea inițială pe parcursul perioadei sau în situaţiile financiare anterioare trebuie recunoscute în profit sau pierdere în perioada în care apar, cu excepţia celor descrise la punctul 32.

29. Atunci când elementele monetare rezultă dintr-o tranzacţie valutară și există o modificare a cursului de schimb între data efectuării tranzacţiei și data decontării, apare o diferenţă de curs valutar. În cazul în care tranzacţia este decontată în decursul aceluiași exerciţiu financiar în care a survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu. Totuși, atunci când tranzacţia este decontată într-un exerciţiu financiar ulterior, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare exerciţiu până la data decontării este determinată ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb survenite în cursul fiecărui exerciţiu.

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 diferenţă de schimb valutar care este de asemenea recunoscută în capitalurile proprii.

32. Diferenţele de schimb apărute la un element monetar care face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o operaţiune din străinătate (a se vedea punctul 15) trebuie recunoscute în profit sau pierdere în situaţiile financiare separate ale entităţii raportoare sau în situaţiile financiare individuale ale operaţiunii din străinătate, după cum este cazul. În situaţiile financiare care includ operaţiunea din străinătate și entitatea raportoare (de exemplu, situaţiile financiare consolidate atunci când operaţiunea din străinătate este o filială), astfel de diferenţe de schimb trebuie ►M5 recunoscute iniţial în alte elemente ale rezultatului global și reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere ◄ la cedarea investiţiei nete în conformitate cu punctul 48.

33. Atunci când un element monetar face parte din investiţia netă a unei entităţi raportoare într-o operaţiune din străinătate și este exprimat în moneda funcţională a entităţii raportoare, o diferenţă de curs apare în situaţiile financiare individuale ale operaţiunii din străinătate în conformitate cu punctul 28. Dacă un astfel de element este exprimat în moneda funcţională a operaţiunii din străinătate, apare o diferenţă de curs valutar în situaţiile financiare individuale ale entităţii în conformitate cu punctul 28. Dacă un astfel de element este exprimat într-o altă monedă decât cea funcţională, fie a entităţii raportoare, fie a operaţiunii din străinătate, o diferenţă de schimb valutar apare în situaţiile financiare separate ale entităţii raportoare și în situaţiile financiare individuale ale operaţiunii din străinătate în conformitate cu punctul 28. Astfel de diferenţe de schimb valutar sunt ►M5 recunoscute în alte elemente ale rezultatului global ◄ din situaţiile financiare care includ operaţiunea din străinătate și entitatea raportoare (adică situaţiile financiare în care operaţiunea din străinătate este consolidată ►M32 ——————— ◄ sau contabilizată utilizându-se metoda punerii în echivalenţă).

▼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.

▼M31

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:

▼B

(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 ◄;

▼M31

(b) veniturile și cheltuielile pentru fiecare situație care prezintă profitul sau pierderea și alte elemente ale rezultatului global (adică, inclusiv cifrele comparative) trebuie convertite la cursul de schimb valutar de la data tranzacției; și

▼B

(c) toate diferenţele 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 tranzacţiilor, 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. Diferenţele 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 tranzacţiilor 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 diferenţe 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 operaţiuni. Valoarea cumulată a diferenţelor de schimb este prezentată într-o componentă distinctă a capitalurilor proprii până la cedarea operaţiunii din străinătate. Atunci când diferenţele de schimb sunt legate de o operaţiune din străinătate care este consolidată, dar nu deţinută în totalitate ◄ diferenţele de schimb acumulate care provin din tranzacţie și se pot atribui intereselor ►M11 care nu controlează ◄ sunt alocate și recunoscute ca parte a interesului ►M11 care nu controlează ◄ din ►M5 situaţia poziţiei financiare consolidate ◄.

42. Rezultatele și poziţia financiară ale unei entităţi a cărei monedă funcţională este moneda unei economii hiperinflaţioniste 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 hiperinflaţionistă, valorile comparative trebuie să fie cele care au fost prezentate ca fiind valorile anului curent în situaţiile financiare relevante din anul anterior (adică neajustate cu schimbările ulterioare ale nivelului preţurilor sau cu schimbările ulterioare ale cursurilor de schimb).

43. Atunci când moneda funcţională a unei entităţi este moneda unei economii hiperinflaţioniste, entitatea trebuie să își retrateze situaţiile financiare în conformitate cu IAS 29 înainte de aplicarea metodei de conversie prezentate la punctul 42, cu excepţia valorilor comparative care sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaţionistă [a se vedea punctul 42 litera (b)]. Atunci când economia încetează a mai fi hiperinflaţionistă și entitatea nu își mai retratează situaţiile financiare în conformitate cu IAS 29, ea trebuie să utilizeze drept cost istoric pentru conversia în moneda de prezentare valorile retratate la nivelul preţurilor de la data la care entitatea a încetat să își mai retrateze situaţiile 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 ►M32 ——————— ◄ sau prin metoda punerii în echivalență.

►M32 45. Încorporarea rezultatelor și a poziției financiare ale unei operațiuni din străinătate în cele ale entității raportoare urmează procedurile normale de consolidare, precum eliminarea soldurilor din interiorul grupului și a tranzacțiilor din interiorul grupului ale unei filiale (a se vedea IFRS 10 *Situații financiare consolidate*). ◄ 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. ◄

►M32 46. Atunci când situațiile financiare ale unei operațiuni din străinătate sunt la o dată diferită de cele ale entității raportoare, deseori operațiunea din străinătate întocmește situații suplimentare la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare. Când nu se face acest lucru, IFRS 10 permite utilizarea unei date diferite, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de trei luni și să se facă ajustările pentru efectele oricăror tranzacții sau evenimente semnificative care au loc în perioada dintre datele diferite. Într-un astfel de caz, activele și datoriile operațiunii din străinătate sunt convertite la cursul de schimb de la data finalizării perioadei de raportare pentru operațiunea din străinătate. Se vor efectua ajustări pentru modificările semnificative ale cursurilor de schimb până la finalul perioadei de raportare a entității raportoare, în conformitate cu IFRS 10. ◄ ►M32 Atunci când se aplică metoda punerii în echivalență pentru entitățile asociate și asocierile în participație se utilizează aceeași abordare, în conformitate cu IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011). ◄

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)].

▼M32

48A. În afară de cedarea întregii participaţii a unei entităţi într-o operaţiune din străinătate, următoarele cedări parţiale sunt contabilizate drept cedări:

(a) atunci când cedarea parţială are drept urmare pierderea controlului asupra unei filiale care include o operaţiune din străinătate, indiferent dacă entitatea păstrează un interes care nu controlează în fosta filială după cedarea parţială; și

(b) atunci când participaţia păstrată după cedarea parţială a unei participaţii într-un angajament comun sau după cedarea parţială a unei participaţii într-o entitate asociată care include o operaţiune din străinătate este un activ financiar care include o operaţiune din străinătate.

(c) ~~[~~șters]

▼M11

48B. La cedarea unei filiale care cuprinde o operaţiune din străinătate, valoarea cumulată a diferenţelor de curs valutar aferente acelei operaţiuni din străinătate, care a fost atribuită intereselor care nu controlează, trebuie derecunoscută, dar nu trebuie reclasificată la profit sau pierdere.

48C. La cedarea parţială a unei filiale care cuprinde o operaţiune din străinătate, entitatea trebuie să atribuie o parte proporţională din valoarea cumulată a diferenţelor de curs valutar recunoscută la alte elemente ale rezultatului global către interesele care nu controlează deţinute în acea operaţiune din străinătate. În cadrul oricărei alte cedări parţiale a unei operaţiuni din străinătate, entitatea trebuie să reclasifice la profit sau pierdere partea proporţională din valoarea cumulată a diferenţelor de curs valutar recunoscute la alte elemente ale rezultatului global.

48D. O cedare parţială a participaţiei unei entităţi într-o operaţiune din străinătate reprezintă orice reducere a participaţiilor unei entităţi în capitalurile proprii ale unei operaţiuni din străinătate, cu excepţia acelor reduceri de la punctul 48A care sunt contabilizate drept cedări.

▼M7

49. O entitate poate să își cedeze total sau parţial participaţia într-o operaţiune din străinătate prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea totală sau parţială a acestei entităţi. O reducere a valorii contabile a unei operaţiuni din străinătate, fie datorată propriilor pierderi, fie din cauza unei deprecieri recunoscute de investitor nu constituie o cedare parţială. În consecinţă, nicio parte a câștigului sau pierderii din diferenţe 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 DIFERENŢELOR DE CURS VALUTAR

50. Câștigurile și pierderile din tranzacţiile în valută și diferenţele de curs valutar apărute din conversia rezultatelor și a poziţiei financiare ale unei entităţi (inclusiv a unei operaţiuni din străinătate) într-o monedă diferită pot antrena efecte fiscale. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică acestor efecte fiscale.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

51. La punctele 53 și 55-57 se aplică referirile la „moneda funcţională”, iar în cazul unui grup se aplică referirile la moneda funcţională a societăţii-mamă.

▼M53

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 IFRS 9; 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.

▼M29

60B. IAS 27 (modificat în 2008) a adăugat punctele 48A-48D și a modificat punctul 49. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificările 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, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

60D. Punctul 60B a fost modificat de *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010. 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.

▼M32

60F. IFRS 10 și IFRS 11 *Angajamente comune* publicate în mai 2011, au modificat punctele 3 litera (b), 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 și 48A. O entitate trebuie să aplice amendamente respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼M33

60G. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiția valorii juste de la punctul 8 și a modificat punctul 23. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M31

60H. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctul 39. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼M53

60J. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele 3, 4, 5, 27 și 52 și a eliminat punctele 60C, 60E și 60I. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M54**

60K. IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 16. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼**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.

▼M45

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 care intră sub incidența IAS 41 *Agricultura* sau

▼M1

(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.

▼M54

6 Costurile îndatorării pot include:

▼M53

(a) cheltuielile cu dobânzile, calculate folosind metoda dobânzii efective, așa cum este descrisă în IFRS 9;

▼M8

(b) [Eliminat]

(c) [Eliminat]

▼M54

(d) dobânda aferentă datoriilor care decurg din contracte de leasing recunoscute în conformitate cu IFRS 16 *Contracte de leasing*; și

▼M8

(e) diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, în măsura în care acestea sunt privite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.

▼M45

7 În funcție de circumstanțe, oricare din următoarele pot fi active cu ciclu lung de producție:

▼M1

(a) stocuri;

(b) unități de producție;

▼M1

(c) unităţi producătoare de energie;

(d) imobilizări necorporale;

▼M45

(e) investiţii imobiliare;

(f) plante productive.

▼M1

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 producţie. Nu sunt active cu ciclu lung de producţie nici activele care în momentul achiziţiei sunt pregătite pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

RECUNOAȘTERE

8 O entitate trebuie să capitalizeze costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie 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 achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie 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 entităţii, iar costurile pot fi evaluate credibil. Atunci când o entitate aplică IAS 29 *Raportarea financiară în economii hiperinflaţioniste*, aceasta recunoaște drept cheltuială partea din costurile îndatorării care compensează inflaţia în decursul aceleiași perioade, în conformitate cu punctul 21 din respectivul standard.

Costurile îndatorării eligibile pentru capitalizare

10 Costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de producţie 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 obţinerii unui anumit activ cu ciclu lung de producţie, costurile îndatorării asociate în mod direct acelui activ cu ciclu lung de producţie pot fi identificate ușor.

11 Poate fi dificil de identificat o relaţie directă între anumite împrumuturi și un activ cu ciclu lung de producţie și de determinat împrumuturile care ar fi putut fi altfel evitate. O asemenea dificultate apare, de exemplu, în cazul în care activitatea de finanţare a unei entităţi este coordonată central. Dificultăţi 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 condiţii altor entităţi din grup. Alte complicaţii apar la utilizarea împrumuturilor exprimate în sau legate de valute, în cazul în care grupul își desfășoară activitatea în economii hiperinflaţioniste, și din fluctuaţii ale cursurilor de schimb valutar. Prin urmare, determinarea valorii costurilor îndatorării care sunt atribuibile direct achiziţiei unui activ cu ciclu lung de producţie este dificilă și este necesară exercitarea raţionamentului profesional.

12 În măsura în care o entitate împrumută fonduri special pentru obţinerea unui activ cu ciclu lung de producţie, entitatea trebuie să determine valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare ca diferenţă între costurile actuale ale îndatorării suportate în legătură cu împrumutul respectiv în cursul perioadei și orice venituri din investiţii obţinute din plasamentul temporar al fondurilor împrumutate.

▼M1

13 Acordurile financiare pentru un activ cu ciclu lung de producţie pot face ca o entitate să obţină fonduri împrumutate și să suporte costurile aferente îndatorării înainte de a utiliza, parţial sau integral, fondurile pentru cheltuielile cu activul cu ciclu lung de producţie. În astfel de cazuri, fondurile sunt adesea investite temporar până la cheltuirea lor pentru activul cu ciclu lung de producţie. La determinarea valorii costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare în cursul unei perioade, orice venituri din investiţii generate de astfel de fonduri sunt deduse din costurile îndatorării suportate.

▼M67

14 În măsura în care o entitate împrumută fonduri în general și le utilizează în scopul obţinerii unui activ cu ciclu lung de producţie, entitatea trebuie să determine valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare aplicând o rată de capitalizare cheltuielilor cu activul respectiv. Rata de capitalizare trebuie să fie media ponderată a costurilor îndatorării aplicabile tuturor împrumuturilor entităţii care sunt încă nerambursate în cursul perioadei respective. Totuși, o entitate trebuie să excludă din acest calcul costurile îndatorării aplicabile împrumuturilor special contractate în scopul obţinerii unui activ cu ciclu lung de producţie până când se realizează cea mai mare parte a tuturor activităţilor necesare în vederea pregătirii respectivului activ pentru utilizarea sa preconizată sau pentru vânzare. 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.

▼M1

15 În anumite împrejurări, este adecvat să fie luate în considerare toate împrumuturile societăţii-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 producţie peste valoarea recuperabilă

16 În cazul în care valoarea contabilă sau costul final estimat al activului cu ciclu lung de producţie depășește valoarea sa recuperabilă sau valoarea sa netă realizabilă, valoarea contabilă este redusă sau anulată în conformitate cu cerinţele altor standarde. În anumite situaţii, 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 producţie la data începerii. Data începerii capitalizării este data la care entitatea îndeplinește pentru prima dată toate condiţiile de mai jos:

(a) suportă cheltuielile pentru activul respectiv;

(b) suportă costurile îndatorării; și

(c) întreprinde activităţile necesare pentru pregătirea activului pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare.

▼M1

18 Cheltuielile pentru un activ cu ciclu lung de producţie includ doar acele cheltuieli care au generat plăţi de numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor datorii purtătoare de dobândă. Cheltuielile sunt reduse cu valoarea oricăror avansuri și subvenţii primite în legătură cu activul (a se vedea IAS 20 *Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale și prezentarea informaţiilor legate de asistenţa 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 Activităţile 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 construcţiei fizice, cum ar fi activităţile asociate obţinerii avizelor anterioare începerii construcţiei fizice. Totuși, asemenea activităţi nu includ deţinerea unui activ în cazul în care nu au loc activităţi de producţie 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 activităţile legate de amenajare. Totuși, costurile îndatorării suportate în perioada în care un teren achiziţionat în scopul construirii de clădiri este deţinut fără a fi supus unor activităţi 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 producţie.

21 O entitate poate suporta costuri ale îndatorării în cursul unei perioade prelungite în care se întrerup activităţile necesare pregătirii unui activ pentru utilizarea sa prestabilită sau pentru vânzare. Astfel de costuri reprezintă costuri cu deţinerea activelor parţial 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 construcţie 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 activităţilor necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producţie în vederea utilizării sale prestabilite sau a vânzării.

23 În mod normal, un activ este pregătit pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare atunci când construcţia fizică a activului este finalizată, chiar dacă anumite lucrări administrative de rutină sunt încă în curs de execuţie. Dacă mai sunt de realizat doar anumite modificări minore, precum decorarea unei proprietăţi conform cerinţelor cumpărătorului sau ale utilizatorului, acest lucru arată că a fost finalizată cea mai mare parte a activităţilor.

▼M1

24 În cazul în care o entitate finalizează construirea unui activ cu ciclu lung de producţie 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 activităţilor 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 producţie pentru care fiecare componentă poate fi utilizată în timp ce continuă construcţia altor componente. Un exemplu de activ cu ciclu lung de producţie care trebuie finalizat înainte ca orice componentă să poată fi folosită, este un complex industrial care implică mai multe procese de producţie desfășurate secvenţial în diferite părţi ale complexului, în interiorul aceluiași amplasament, cum ar fi un combinat siderurgic.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

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 producţie 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 producţie pentru care data de începere a capitalizării este data respectivă sau una ulterioară.

▼M67

28A Documentul intitulat *Îmbunătăţiri anuale aduse standardelor IFRS. Ciclul 2015-2017*, publicat în decembrie 2017, a modificat punctul 14. O entitate trebuie să aplice modificările respective costurilor îndatorării suportate la începutul sau după începutul perioadei de raportare anuală în care entitatea aplică pentru prima dată modificările respective.

▼M1

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 *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 modificarea pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M53

29B IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 9.

▼**M54**

29C IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼**M67**

29D Documentul intitulat *Îmbunătăţiri anuale aduse standardelor IFRS. Ciclul 2015-2017*, publicat în decembrie 2017, a modificat punctul 14 și a adăugat punctul 28A. O entitate trebuie să aplice modificările respective perioadelor de raportare anuală care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective mai devreme, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest lucru.

▼**M1**

RETRAGEREA IAS 23 (REVIZUIT 1993)

30 Prezentul standard înlocuiește IAS 23 *Costurile îndatorării* revizuit în 1993.

▼M26

STANDARDUL INTERNAŢIONAL DE CONTABILITATE 24

Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate

OBIECTIV

1 Obiectivul prezentului standard este de a asigura faptul că situaţiile financiare ale unei entităţi conţin prezentarea informaţiilor necesare pentru a atrage atenţia asupra posibilităţii ca situaţiile sale financiare și profitul sau pierderea să fi fost afectate de existenţa părţilor afiliate și de tranzacţiile și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, cu aceste părţi afiliate.

DOMENIU DE APLICARE

2 **Prezentul standard trebuie aplicat la:**

(a) identificarea relaţiilor și tranzacţiilor cu părţile afiliate;

(b) identificarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, dintre o entitate și părţile sale afiliate;

(c) identificarea circumstanţelor în care este cerută prezentarea informaţiilor la literele (a) și (b); și

(d) determinarea informaţiilor care trebuie prezentate cu privire la aceste puncte.

▼M32

3 Prezentul standard dispune prezentarea de informaţii privind tranzacţiile între părţile afiliate, tranzacţiile și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, în situaţiile financiare consolidate și individuale ale societăţii mamă a unui investitor cu control comun sau cu influenţă semnificativă asupra unei entităţi în care s-a investit prezentate în conformitate cu IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* sau IAS 27 *Situaţii financiare individuale*. Prezentul standard se aplică, de asemenea, situaţiilor financiare individuale.

▼M38

4 Soldurile scadente și tranzacţiile părţilor afiliate cu alte entităţi într-un grup sunt prezentate în situaţiile financiare ale entităţii. Tranzacţiile cu părţile afiliate și soldurile scadente ale părţilor afiliate în interiorul grupului sunt eliminate, cu excepţia acelora dintre o entitate de investiţii și filialele sale evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, în timpul întocmirii situaţiilor financiare consolidate ale grupului.

▼M26

SCOPUL PREZENTĂRII INFORMAŢIILOR PRIVIND PĂRŢILE AFILIATE

5 Relaţiile cu părţile afiliate reprezintă o caracteristică normală a comerţului și a afacerilor. De exemplu, entităţile exercită adesea părţi distincte ale activităţilor lor prin filiale, asocieri în participaţie și entităţi asociate. În astfel de cazuri, entitatea are posibilitatea de a influenţa politicile financiare și de exploatare ale entităţii în care s-a investit prin control, control comun sau o influenţă semnificativă.

6 Relaţia cu părţile afiliate poate avea efecte asupra profitului sau pierderii și asupra situaţiei financiare a entităţii. Părţile afiliate pot încheia tranzacţii pe care părţile neafiliate nu le-ar încheia. De exemplu, o entitate care vinde societăţii sale mamă bunuri la cost s-ar putea să nu vândă în aceleași condiţii unui alt client. De asemenea, tranzacţiile între părţile afiliate pot fi încheiate la valori diferite faţă de cele încheiate între părţile 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

▼M43

9 **Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

O *parte afiliată* este o persoană sau o entitate care este afiliată entității care își întocmește situațiile financiare (denumită în prezentul standard „entitate raportoare”).

▼M26

(a) O persoană sau un membru apropiat al familiei persoanei este afiliat unei entități raportoare dacă persoana respectivă:

(i) deține controlul sau ►M32 controlul comun al ◄ 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.

▼M43

(b) O entitate este afiliată unei entități raportoare dacă întrunește oricare dintre următoarele condiții:

▼M26

(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).**

▼M43

(viii) **Entitatea, sau orice membru al unui grup din care aceasta face parte, furnizează entității raportoare sau societății-mamă a entității raportoare servicii legate de personalul-cheie din conducerea entității respective.**

▼M26

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 societății-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.

▼M32

_____

▼M26

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.**

▼M32

_____

▼M26

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.**

▼M32

Termenii „control”, „control comun” și „influență semnificativă” sunt definiți în IFRS 10, IFRS 11 *Angajamente comune* ȘI IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocieri în participație* și sunt utilizate în prezentul standard cu sensul prevăzut în acele IFRS-uri.

▼M26

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 ►M32 asociați într-o asociere în participație ◄ doar pentru că exercită ►M32 controlul în comun al ◄ 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

INFORMAŢII DE FURNIZAT

Toate entităţile

13 **Relaţia dintre o societate-mamă și filialele sale trebuie indicată, indiferent dacă au avut loc sau nu tranzacţii între ele. O entitate trebuie să indice numele societăţii-mamă și, în cazul în care diferă, partea care controlează în ultimă instanţă. Dacă nici societatea-mamă, nici partea care controlează în ultimă instanţă nu întocmește situaţii financiare consolidate accesibile publicului, trebuie să se indice și numele următoarei societăţi-mamă, din punct de vedere al importanţei, care întocmește aceste situaţii.**

14 Pentru a permite utilizatorilor situaţiilor financiare să își formeze o părere cu privire la efectele relaţiilor unei entităţi cu părţile afiliate este oportună prezentarea relaţiei cu părţile afiliate când există control, indiferent dacă au existat sau nu tranzacţii între părţile afiliate.

▼M32

15 Dispoziţia de prezentare a informaţiilor privind relaţiile între părţi afiliate, între o societate mamă și filiala acesteia, este suplimentară faţă de dispoziţia de prezentare de informaţii din IAS 27 și IFRS 12 *Prezentarea intereselor deţinute în alte entităţi*.

▼M26

16 Punctul 13 face referire la următoarea societate-mamă din punct(ul) de vedere al importanţei. Următoarea societate-mamă din punct de vedere al importanţei este prima societate-mamă din grup situată deasupra societăţii-mamă imediate care întocmește situaţiile financiare consolidate disponibile pentru uzul public.

17 **O entitate trebuie să prezinte informaţiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere per total și pentru fiecare dintre categoriile următoare:**

(a) beneficiile angajaţilor 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 acţiuni.

▼M43

17A Dacă o entitate obţine servicii privind personalul-cheie din conducere de la o altă entitate (entitatea „de administrare"), entitatea respectivă nu este obligată să aplice cerinţele de la punctul 17 compensării plătite sau de plată de către entitatea de administrare angajaţilor sau directorilor entităţii de administrare.

▼M26

18 **Dacă o entitate are relaţii cu părţi afiliate în timpul perioadelor acoperite de situaţiile financiare, aceasta trebuie să prezinte natura relaţiei cu părţile afiliate, precum și informaţiile cu privire la tranzacţiile și soldurile scadente, inclusiv angajamentele, necesare utilizatorilor pentru a înţelege efectul potenţial al relaţiei asupra situaţiilor financiare. Aceste cerinţe de prezentare se adaugă cerinţelor de la punctul 17. Prezentarea informaţiilor trebuie să includă cel puţin:**

(a) valoarea tranzacţiilor;

(b) valoarea soldurilor scadente, inclusiv a angajamentelor, și:

(i) termenii și condiţiile acestora, inclusiv dacă sunt garantate, și natura contraprestaţiei de decontat; și

(ii) detalii privind garanţiile date sau primite;

▼M26

(c) provizioanele privind creanţele îndoielnice aferente valorii soldurilor scadente; și

(d) cheltuiala recunoscută în timpul perioadei cu privire la creanţele nerecuperabile sau îndoielnice datorate de părţile afiliate.

▼M43

18 A **Sumele suportate de entitate pentru furnizarea serviciilor privind personalul-cheie din conducere care sunt acoperite de o entitate de administrare separată trebuie prezentate.**

▼M32

19 **Prezentările de informaţii prevăzute la punctul 18 trebuie să fie întocmite separat pentru fiecare dintre categoriile următoare:**

(a) Societatea-mamă;

(b) entităţile care deţin controlul în comun sau exercită o influenţă semnificativă asupra entităţii;

(c) filiale;

▼M26

(d) entităţile asociate;

(e) asocierile în participaţie în care entitatea este ►M32 asociat într-o asociere în participaţie ◄;

(f) personalul-cheie din conducerea entităţii sau al societăţii-mamă; și

(g) alte părţi afiliate.

20 Clasificarea sumelor de plătit către și de primit de la părţi afiliate în diferite categorii, așa cum se prevede la punctul 19, este o prelungire a dispoziţiei privind prezentarea de informaţii din IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* pentru informaţii ce trebuie prezentate fie în situaţia poziţiei financiare, fie în note. Categoriile sunt extinse pentru a oferi o analiză mai cuprinzătoare a soldurilor părţilor afiliate și pentru a se aplica tranzacţiilor cu părţile afiliate.

21 Situaţiile următoare sunt exemple de tranzacţii care sunt prezentate dacă sunt efectuate cu o parte afiliată:

(a) cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu);

(b) cumpărări sau vânzări de proprietăţi 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 licenţă;

(g) transferuri în cadrul contractelor de finanţare (inclusiv împrumuturi și aporturi de capital în numerar sau în natură);

(h) furnizarea de garanţii personale și reale;

(i) angajamentul de a acţiona 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 părţi nu și-a îndeplinit obligaţiile sau ambele părţi și-au îndeplinit doar parţial și în aceeași măsură obligaţiile.

▼M26

(j) decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele respectivei părți afiliate.

▼M31

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 42 din IAS 19 (astfel cum a fost modificat în 2011)].

▼M26

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

▼M32

25 O entitate raportoare este scutită de la aplicarea dispozițiilor de prezentare de la punctul 18 referitoare la tranzacțiile și soldurile scadente cu părțile afiliate, inclusiv angajamentele, cu:

(a) un guvern care deține controlul~~,~~ sau controlul în comun, sau exercită o influență semnificativă asupra, entității raportoare; și

(b) o altă entitate care este o parte afiliată, deoarece același guvern deține controlul~~,~~ sau controlul în comun al, sau exercită o influență semnificativă atât asupra entității raportoare cât și asupra celeilalte entități.

▼M26

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.

▼M32

28A IFRS 10, IFRS 11 *Angajamente comune* și IFRS 12, publicate în mai 2011, au modificat punctele 3, 9, 11 litera (b), 15, 19 litera (b) și (e) și 25. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12.

▼M38

28B Documentul *Entități de investiție* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctele 4 și 9. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Aplicarea dispozițiile din documentul *Entități de investiții* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice și toate amendamentele incluse în *Entități de investiții*, în același timp.

▼M43

28C În cadrul *Îmbunătățirilor anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010–2012*, emise în decembrie 2013, s-a modificat punctul 9 și s-au adăugat punctele 17A și 18A. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectiva modificare pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M26

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 acelorași 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 susţin înfiinţarea de fonduri separate, în care să fie vărsate contribuţiile şi din care să fie plătite beneficiile. Astfel de fonduri pot fi administrate de părţi ce acţionează independent în gestionarea activelor fondului. Aceste părţi se numesc, în unele ţări, administratori de active. Termenul de administrator de active este utilizat în prezentul standard pentru a descrie astfel de părţi, indiferent dacă a fost sau nu constituit un fond.

12. Planurile de pensii sunt descrise, în mod normal, fie ca planuri de contribuţii determinate, fie ca planuri de beneficii determinate, fiecare dintre ele având propriile caracteristici distincte. Există, uneori, planuri ce conţin caracteristicile amândurora. În contextul prezentului standard, astfel de planuri hibride sunt considerate a fi planuri de beneficii determinate.

PLANURI DE CONTRIBUŢII DETERMINATE

13. Situaţiile financiare ale unui plan de contribuţii determinate trebuie să conţină o situaţie a activelor nete disponibile pentru plata beneficiilor și o descriere a politicii de finanţare.

14. În cazul unui plan de contribuţii determinate, valoarea beneficiilor viitoare la care este îndreptăţit un anumit participant este determinată, pe de o parte, de contribuţia plătită de către angajator, de către participant sau de către amândoi și, pe de altă parte, de eficienţa administrării și de câștigurile din plasamentele fondului. Obligaţiile angajatorului sunt considerate a fi îndeplinite, de obicei, în momentul în care angajatorul varsă contribuţiile la fond. În mod normal, nu se apelează la consultanţă din partea unui actuar, cu toate că uneori o asemenea consultanţă poate fi utilizată pentru estimarea nivelului pe care îl pot atinge beneficiile viitoare, în funcţie de contribuţiile realizate în prezent și de diferitele niveluri ale contribuţiilor viitoare și ale câștigurilor din plasamente.

15. Participanţii sunt interesaţi de activităţile planului, deoarece acestea influenţează direct nivelul beneficiilor lor viitoare. De asemenea, ei sunt interesaţi să știe dacă au fost vărsate contribuţiile și dacă s-a efectuat un control corect, în scopul protejării beneficiarilor. Un angajator este interesat de desfășurarea eficientă și exemplară a activităţilor planului.

16. În cazul unui plan de contribuţii determinate obiectivul raportării este furnizarea periodică de informaţii referitoare la activitatea planului și la performanţa plasamentelor. De obicei, acest obiectiv este realizat prin întocmirea unor situaţii financiare care includ următoarele elemente:

(a) descrierea principalelor activităţi desfășurate pe parcursul perioadei și efectul oricăror modificări apărute la nivelul planului, al participanţilor și al termenilor și condiţiilor acestuia;

(b) situaţiile referitoare la tranzacţii și la performanţa plasamentelor pe parcursul perioadei și a poziţiei financiare a planului la sfârșitul perioadei; și

(c) o descriere a politicii de plasamente.

PLANURI DE BENEFICII DETERMINATE

17. Situaţiile financiare ale unui plan de beneficii determinate trebuie să conţină fie:

(a) o situaţie care să evidenţieze:

(i) activele nete disponibile pentru beneficii;

▼B

(ii) valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, realizându-se distincţia între beneficiile legitime și cele nelegitime; și

(iii) excedentul sau deficitul rezultat; sau

(b) o situaţie a activelor nete disponibile pentru beneficii, inclusiv fie:

(i) o notă care să prezinte valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, realizându-se distincţia între beneficiile legitime și cele nelegitime; fie

(ii) o referire la aceste informaţii într-un raport actuarial anexat.

În situaţia în care la data realizării situaţiilor financiare nu a fost întocmită o evaluare actuarială, trebuie utilizată ca bază de referinţă 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 condiţiilor planului, în schimbul activităţilor 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. Situaţiile financiare trebuie să explice relaţia între valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise și activele nete disponibile pentru plata acestora, precum și politica de finanţare a beneficiilor promise.

20. În cazul unui plan de beneficii determinate, plata pensiilor promise depinde de poziţia financiară a planului și de capacitatea participanţilor de a vărsa în viitor contribuţii la plan, precum și de performanţa plasamentelor și de eficienţa de exploatare a planului.

21. Un plan de beneficii determinate trebuie să apeleze periodic la serviciile unui actuar care să evalueze situaţia financiară a acestuia, să revizuiască ipotezele și să efectueze recomandări privind nivelurile viitoare ale contribuţiei.

22. În cazul unui plan de beneficii determinate, obiectivul raportării este de a oferi periodic informaţii referitoare la resursele financiare și activitatea planului, informaţii necesare pentru evaluarea, în timp, a relaţiei dintre acumularea resurselor și beneficiile plătite. De obicei, acest obiectiv este realizat prin întocmirea unor situaţii financiare care includ următoarele elemente:

(a) descrierea principalelor activităţi desfășurate pe parcursul perioadei și efectul oricăror modificări apărute la nivelul planului, al participanţilor și al termenilor și condiţiilor acestuia;

(b) situaţiile referitoare la tranzacţii și la performanţa plasamentelor pe parcursul perioadei și a poziţiei financiare a planului la sfârșitul perioadei;

(c) informaţiile actuariale, care se regăsesc fie în situaţiile 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 plăţilor previzionate pentru un plan de pensii poate fi calculată și raportată folosindu-se nivelul salariilor actuale ale participanţilor sau nivelul salariilor prognozate, până în momentul pensionării acestora.

24. Motivele pentru adoptarea abordării în funcţie 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 puţine ipoteze;

(b) creșterile beneficiilor, ca urmare a creșterii salariale, devin obligaţie pentru plan din momentul în care are loc creșterea 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 activităţii planului.

25. Motivele pentru utilizarea abordării salariului prognozat includ:

(a) informaţiile financiare trebuie întocmite corespunzător principiului continuităţii activităţii, 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 contribuţiilor și ratele rentabilităţii trebuie prognozate; și

(c) eșecul încorporării salariilor prognozate, în condiţiile în care finanţarea planurilor de pensii se realizează în mare parte pe baza prognozării salariilor, poate avea ca rezultat raportarea unui exces aparent de finanţare când de fapt planul nu este suprafinanţat sau raportarea unei finanţări adecvate când de fapt planul prezintă un deficit de finanţare.

26. Valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, calculată pe baza salariilor curente, este prezentată în situaţiile financiare ale unui plan pentru a indica obligaţia referitoare la beneficiile câștigate până la data întocmirii situaţiilor financiare. Valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise, calculată pe baza salariilor prognozate, este prezentată pentru a indica amploarea obligaţiei potenţiale, conform principiului continuităţii activităţii care este, în general, baza activităţii de finanţare. În plus, pe lângă prezentarea valorii actualizate actuariale a pensiilor promise, ar putea fi necesare explicaţii suplimentare pentru a indica cu claritate contextul în care trebuie interpretată această valoare actualizată actuarială a pensiilor promise. Explicaţiile se pot referi la caracterul adecvat al finanţării viitoare prevăzute și al politicilor de finanţare bazat pe salariile prognozate. Astfel de explicaţii pot fi incluse în situaţiile 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 situaţia activelor nete disponibile pentru beneficii, aşa 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 comparaţie nu poate fi valabilă. Ei sunt de acord cu faptul că actuarii nu compară neapărat valoarea actualizată actuarială a pensiilor promise cu valoarea de piaţă a plasamentelor, dar pot evalua în schimb valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie prognozate a se obţine din plasamente. Prin urmare, cei care preferă această formă consideră că o astfel de comparaţie nu poate reflecta evaluarea generală a planului de către actuar și poate fi înţeleasă greșit. De asemenea, unii specialiști consideră că, indiferent dacă sunt cuantificate sau nu, informaţiile referitoare la pensiile promise trebuie să fie cuprinse într-un raport actuarial separat, în care se pot furniza explicaţiile necesare.

31. Prezentul standard acceptă părerile favorabile furnizării de informaţii referitoare la pensiile promise într-un raport actuarial separat. Dar respinge argumentele împotriva cuantificării valorii actualizate actuariale a pensiilor promise. În consecinţă, formele descrise la punctul 28 literele (a) și (b) sunt considerate corespunzătoare dispoziţiilor din prezentul standard, ca și forma descrisă la punctul 28 litera (c), atât timp cât situaţiile financiare conţin o referire la și sunt însoţite 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 tranzacţionabile, aceasta este valoarea de piaţă. În situaţia 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 tranzacţionabile, valoarea justă este în general valoarea de piaţă, 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 obligaţiilor 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 scadenţă. În cazul în care nu este posibilă estimarea valorii juste a plasamentelor planului, cum ar fi deţinerea unei entităţi, 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 informaţiilor

34. Situaţiile financiare referitoare la un plan de pensii, fie că este un plan de contribuţii determinate, fie unul de beneficii determinate, trebuie să conţină următoarele informaţii:

(a) o situaţie 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 participanţilor care primesc beneficii și numărul altor participanţi, clasificaţi în mod adecvat;

(c) tipul planului – plan de contribuţii determinate sau plan de beneficii determinate;

(d) o notă din care să rezulte dacă participanţii contribuie la acest plan;

(e) descrierea pensiilor promise participanţilor;

(f) descrierea condiţiilor 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 situaţiile financiare privind planurile de pensii aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1988 sau ulterior acestei date.

▼M32

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 27

Situații financiare individuale

OBIECTIV

1 Obiectivul prezentului standard este de a stabili dispozițiile privind contabilitatea și prezentările de informații pentru investițiile în filiale, asocieri în participație și entități asociate atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale.

DOMENIU DE APLICARE

2 Prezentul standard trebuie aplicat în cazul contabilizării investițiilor în filiale, asocieri în participație și entități asociate, atunci când o entitate alege, sau i se impune prin reglementări locale, să prezinte situații financiare individuale.

3 Prezentul standard nu impune care entități trebuie să întocmească situații financiare individuale. Acesta se aplică atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale care sunt în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

DEFINIȚII

▼M50

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

▼M32

***Situațiile financiare consolidate* sunt situațiile financiare ale unui grup, în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale societății-mamă și ale filialelor acesteia sunt prezentate ca situații financiare ale unei entități economice unice.**

▼M50

***Situațiile financiare individuale* sunt acele situații financiare prezentate de către o entitate în cazul cărora entitatea ar putea alege, sub rezerva cerințelor prevăzute în prezentul standard, să își contabilizeze investițiile în filiale, asocieri în participație și entități asociate fie la cost, în conformitate cu IFRS 9 *Instrumente financiare*, fie utilizând metoda punerii în echivalență, astfel cum este descrisă în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*.**

5 Următorii termeni sunt definiți în Anexa A la IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, în Anexa A la IFRS 11 *Angajamente comune*,și la punctul 3 din IAS 28:

— entitate asociată

— metoda punerii în echivalență

▼M38

— grup

— entitate de investiții

— control comun

▼M32

— asociere în participație

— asociat la o asociere în participație

— societate-mamă

— influență semnificativă

— filială.

▼M50

6 Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate suplimentar față de situațiile financiare consolidate sau față de situațiile financiare ale unui investitor care nu deține investiții în filiale, dar deține investiții în entități asociate sau în asocieri în participație, în cazul cărora, conform IAS 28, investițiile în entități asociate sau în asocieri în participație trebuie contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență, cu excepția situațiilor prevăzute la punctele 8-8A.

▼M50

7 Situațiile financiare ale unei entități care nu are o filială, o entitate asociată sau un interes de participație într-o asociere în participație nu sunt situații financiare individuale.

▼M32

8 O entitate care este exceptată de la consolidare în conformitate cu punctul 4 litera (a) din IFRS 10 sau de la aplicarea metodei de punere în echivalență în conformitate cu punctul 17 din IAS 28 (modificat în 2011) poate prezenta situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare.

▼M38

8A O entitate de investiții căreia i se cere, în cursul perioadei curente și în toate perioadele comparative prezentate, să aplice excepția de la consolidare pentru toate filialele sale, în conformitate cu punctul 31 din IFRS 10, prezintă situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare.

▼M32

ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE INDIVIDUALE

9 Situațiile financiare individuale trebuie întocmite în conformitate cu toate standardele IFRS aplicabile, cu excepția situațiilor prevăzute la punctul 10.

▼M50

10 Atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale, aceasta trebuie să contabilizeze investițiile în filiale, asocieri în participație și entități asociate, fie:

(a) la cost;

(b) în conformitate cu IFRS 9; fie

(c) utilizând metoda punerii în echivalență, astfel cum este descrisă în IAS 28.

Entitatea aplică aceeași metodă contabilă pentru fiecare categorie de investiții. Investițiile contabilizate la cost sau prin metoda punerii în echivalență sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, atunci când sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau a distribuirii (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării sau a distribuirii). Evaluarea investițiilor contabilizate în conformitate cu IFRS 9 nu se modifică în condițiile respective.

▼M32

11 Dacă o entitate alege, în conformitate cu punctul 18 din IAS 28 (modificat în 2011), să-și evalueze investițiile în entități asociate sau asocieri în participație la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, în conformitate cu IFRS 9, aceasta trebuie să contabilizeze respectivele investiții în același mod în situațiile sale individuale.

▼M38

11A Dacă o societate-mamă trebuie, în conformitate cu punctul 31 din IFRS 10, să își evalueze investiția într-o filială la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 9, aceasta trebuie, de asemenea, să își contabilizeze investiția într-o filială în același mod în situațiile sale financiare individuale.

▼M50

11B Atunci când o societate-mamă încetează să mai fie o entitate de investiții sau devine o entitate de investiții, aceasta trebuie să contabilizeze schimbarea de la data la care a avut loc modificarea statutului, după cum urmează:

(a) atunci când o entitate încetează să mai fie o entitate de investiții, aceasta trebuie să contabilizeze o investiție într-o filială în conformitate cu punctul 10. Data schimbării statutului este data la care se consideră că s-a efectuat achiziția. Valoarea justă a filialei la data la care se consideră că s-a efectuat achiziția trebuie să reprezinte contrapartida considerată a fi transferată la contabilizarea investiției în conformitate cu punctul 10.

▼**M50**

(i) [eliminat]

(ii) [eliminat]

(b) atunci când o entitate devine o entitate de investiţii, aceasta trebuie să contabilizeze o investiţie într-o filială la valoarea justă prin profit sau pierdere, în conformitate cu IFRS 9. Diferența dintre valoarea contabilă anterioară a filialei și valoarea sa justă la data schimbării statutului investitorului trebuie să fie recunoscută ca câștig sau pierdere în contul de profit și pierdere. Valoarea cumulată a oricărui câștig sau a oricărei pierderi recunoscute anterior la alte elemente ale rezultatului global aferente filialelor respective trebuie tratată ca și cum entitatea de investiţii ar fi cedat filialele respective la data schimbării statutului.

12 Dividendele provenite de la o filială, o asociere în participaţie sau o entitate asociată sunt recunoscute în situaţiile financiare individuale ale unei entităţi atunci când se stabilește dreptul entității de a primi dividendele. Dividendele sunt recunoscute ca profit sau pierdere, cu excepţia cazului în care entitatea alege să utilizeze metoda punerii în echivalenţă, caz în care dividendul este recunoscut ca o reducere a valorii contabile a investiţiei.

▼**M32**

13 Atunci când societatea-mamă reorganizează structura grupului său prin stabilirea unei noi entităţi ca societate-mamă printr-o modalitate care îndeplinește următoarele condiţii:

(a) noua societate-mamă obţine controlul societăţii-mamă iniţiale prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii ale societăţii-mamă iniţiale;

(b) activele și datoriile noului grup și ale grupului iniţial sunt aceleași imediat înainte și după reorganizare; și

(c) proprietarii societăţii-mamă iniţiale înainte de reorganizare au aceleași interese absolute și relative, în activele nete ale grupului iniţial și ale grupului nou imediat înainte și după reorganizare,

iar noua societate-mamă contabilizează investiţia sa în societatea-mamă iniţială în situaţiile sale financiare individuale în conformitate cu punctul 10 litera (a), noua societate-mamă trebuie să evalueze costul la valoarea contabilă a părţii lui din elementele de capitaluri proprii prezentate în situaţiile financiare individuale ale societăţii-mamă iniţiale la data reorganizării.

14 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 13. Dispoziţiile de la punctul 13 se aplică în mod similar și unor asemenea reorganizări. În asemenea cazuri, referinţele la „societatea-mamă iniţială” și „grupul iniţial” sunt de fapt referinţe la „entitatea iniţială”.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

15 O entitate trebuie să aplice toate standardele IFRS aplicabile atunci când prezintă informaţii în situaţiile sale financiare individuale, inclusiv cerinţele de la punctele 16 și 17.

▼M32

16 **Atunci când o societate-mamă, în conformitate cu punctul 4 litera (a) din IFRS 10, alege să nu întocmească situaţii financiare consolidate și, în schimb, întocmește situaţii financiare individuale, aceasta trebuie să prezinte în respectivele situaţii financiare individuale:**

(a) **faptul că situaţiile financiare sunt situaţii financiare individuale; că a fost folosită scutirea de la consolidare; numele și locul principal de desfășurare a activităţii (și ţara de înregistrare, dacă diferă) a entităţii ale cărei situaţii financiare consolidate conforme cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară au fost întocmite pentru uz public; și adresa de la care se pot obţine acele situaţii financiare consolidate.**

(b) **o listă a investiţiilor semnificative în filiale, asocieri în participaţie și entităţi asociate, inclusiv:**

(i) **numele respectivelor entităţi în care s-a investit.**

(ii) **locul principal de desfășurare a activităţii (și ţara de înregistrare, dacă diferă) al respectivelor entităţi în care s-a investit.**

(iii) **proporţia în capitalurile proprii (și proporţia în drepturile de vot, dacă diferă) deţinute la respectivele entităţi în care s-a investit.**

(c) **o descriere a metodei folosite pentru a contabiliza investiţiile enumerate la litera (b).**

▼M38

16A **Atunci când o entitate de investiţii care este o societate-mamă (alta decât cea vizată la punctul 16) întocmește, în conformitate cu punctul 8A, situaţii financiare individuale drept singurele sale situaţii financiare, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. Entitatea de investiţii trebuie să prezinte, de asemenea, informaţiile referitoare la entităţi de investiţii care sunt prevăzute de IFRS 12 *Prezentarea informaţiilor privind interesele în alte entităţi*.**

17 **Atunci când o societate-mamă (alta decât cea prezentată la punctele 16 și 16A) sau un investitor care exercită un control comun sau o influenţă semnificativă asupra unei entităţi în care s-a investit întocmește situaţii financiare individuale, societatea-mamă sau investitorul trebuie să precizeze care sunt situaţiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS 10, IFRS 11 sau IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011) la care se referă. Societatea-mamă sau investitorul trebuie să prezinte, de asemenea, în situaţiile sale financiare individuale:**

▼M32

(a) **faptul că situaţiile sunt situaţii financiare individuale și motivele pentru care sunt întocmite acele situaţii, dacă acest lucru nu este prevăzut de lege.**

(b) **o listă a investiţiilor semnificative în filiale, asocieri în participaţie și entităţi asociate, inclusiv:**

(i) **numele respectivelor entităţi în care s-a investit.**

(ii) **locul principal de desfășurare a activităţii (și ţara de înregistrare, dacă diferă) al respectivelor entităţi în care s-a investit.**

▼M32

(iii) **proporţia în capitalurile proprii (și proporţia în drepturile de vot, dacă diferă) deţinute la respectivele entităţi în care s-a investit.**

(c) **o descriere a metodei folosite pentru a contabiliza investiţiile enumerate la litera (b).**

Societatea-mamă sau investitorul va specifica și situaţiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS 10, IFRS 11 sau IAS 28 (modificat în 2011) la care se referă.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIŢIA

18 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. ►M38 Dacă o entitate aplică prezentul standard mai devreme, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice concomitent IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 și IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011). ◄

▼M38

18A Documentul Entităţi de investiţii (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctele 5, 6, 17 și 18 și a adăugat punctele 8A, 11A, 11B, 16A și 18B–18I. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Adoptarea mai devreme a acestora este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, entitatea trebuie să facă cunoscut acest fapt și să aplice toate amendamentele incluse în documentul Entităţi de investiţii în același timp.

18B În cazul în care, la data aplicării iniţiale a amendamentelor din documentul *Entităţi de investiţii* (care, în sensul prezentului IFRS, este începutul perioadei anuale de raportare pentru care aceste amendamente sunt aplicate pentru prima dată), o societate-mamă concluzionează că este o entitate de investiţii, ea trebuie să aplice punctele 18C–18I pentru investiţia sa într-o filială.

18C La data aplicării iniţiale, o entitate de investiţii care, anterior, și-a evaluat la cost investiţia într-o filială trebuie, în schimb, să evalueze investiţia respectivă la valoarea justă prin profit sau pierdere ca și cum cerinţele prezentului IFRS ar fi fost întotdeauna în vigoare. Entitatea de investiţii trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat precedentă datei aplicării iniţiale și trebuie să ajusteze rezultatele reportate la începutul perioadei imediat precedente pentru orice diferenţă dintre:

(a) valoarea contabilă anterioară a investiţiei și

(b) valoarea justă a investiţiei realizate de investitor în filială.

18D La data aplicării iniţiale, o entitate de investiţii care și-a evaluat anterior investiţia într-o filială la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global trebuie să continue să evalueze investiţia respectivă la valoarea justă. Valoarea cumulată a oricărei ajustări a valorii juste recunoscută anterior în alte elemente ale rezultatului global trebuie să fie transferate în rezultatul reportat la începutul perioadei anuale imediat precedente datei aplicării iniţiale.

18E La data aplicării iniţiale, o entitate de investiţii nu trebuie să facă ajustări ale contabilizării anterioare pentru un interes într-o filială pe care, în prealabil, o alesese pentru a o evalua la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 9, astfel cum se permite la punctul 10.

▼M38

18F Înainte de data adoptării IFRS 13 *Evaluare la valoarea justă*, o entitate de investiţii trebuie să utilizeze sumele corespunzătoare valorii juste raportate anterior către investitori sau către conducere, în cazul în care aceste sume reprezintă suma pentru care investiţia ar fi putut fi schimbată între părţi interesate şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective la data evaluării.

18G Dacă evaluarea investiţiei în filială în conformitate cu punctele 18C–18 F este imposibilă (conform definiţiei din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*), o entitate de investiţii trebuie să aplice dispoziţiile prezentului IFRS la începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea punctelor 18C–18F, care ar putea fi perioada curentă. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat precedentă datei aplicării iniţiale, cu excepţia cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea prezentului punct este perioada curentă. În cazul în care data la care este posibil ca entitatea de investiţii să evalueze valoarea justă a filialei este anterioară începutului perioadei imediat precedente, investitorul trebuie să îşi ajusteze capitalurile proprii la începutul perioadei imediat precedente pentru orice diferenţă dintre:

(a) valoarea contabilă anterioară a investiţiei şi

(b) valoarea justă a investiţiei realizate de investitor în filială.

Dacă prima perioadă pentru care este posibilă aplicarea prezentului punct este perioada curentă, ajustarea capitalurilor proprii trebuie să fie recunoscută la începutul perioadei curente.

18H În cazul în care o entitate de investiţii a renunţat la o investiţie într-o filială sau a pierdut controlul asupra acesteia înainte de data aplicării iniţiale a amendamentelor din documentul *Entităţi de investiţii*, entitatea de investiţii nu este obligată să facă ajustări ale contabilizării anterioare pentru investiţia respectivă.

18I Fără a se aduce atingere trimiterilor la perioada anuală imediat precedentă datei aplicării iniţiale („perioada imediat precedentă”) de la punctele 18C–18G, o entitate poate, de asemenea, să prezinte informaţii comparative ajustate pentru orice perioade anterioare prezentate, dar nu este obligată să facă acest lucru. În cazul în care o entitate prezintă informaţii comparative ajustate pentru o perioadă anterioară, toate trimiterile la „perioada imediat precedentă” de la punctele 18C–18G se interpretează ca trimiteri la „prima perioadă comparativă ajustată prezentată”. Dacă o entitate prezintă informaţii comparative neajustate pentru o perioadă anterioară, aceasta trebuie să identifice în mod clar informaţiile care nu au fost ajustate, să precizeze că au fost pregătite pe baza unor norme diferite şi să explice aceste norme.

▼M50

18J ***Metoda punerii în echivalenţă în situaţiile financiare individuale*** **(amendamente la IAS 27), emisă în august 2014, a modificat punctele 4-7, 10, 11B şi 12. Entităţile trebuie să aplice retroactiv respectivele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau după această dată, în conformitate cu IAS 8** ***Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori.*** **Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să comunice acest fapt.**

▼M32

Referinţe la IFRS 9

19 Dacă o entitate aplică prezentul standard, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referinţă la IFRS 9 trebuie interpretată ca o referinţă la IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaştere şi evaluare*.

RETRAGEREA IAS 27 (2008)

20 Prezentul standard este emis concomitent cu IFRS 10. Împreună, cele două standarde IFRS înlocuiesc IAS 27 *Situaţii financiare consolidate şi individuale* (modificat în 2008).

▼M32

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 28

Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație

OBIECTIV

1 **Obiectivul prezentului standard este de a prescrie contabilizarea referitoare la investițiile în entități asociate și de a stabili dispozițiile pentru aplicarea metodei punerii în echivalență la contabilizarea investițiilor în entități asociate și asocieri în participație.**

DOMENIUL DE APLICARE

2 **Prezentul standard trebuie aplicat de toate entitățile care sunt investitori cu control comun sau influență semnificativă asupra unei entități în care s-a investit.**

DEFINIȚII

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

O *entitate asociată* este o entitate asupra căreia investitorul exercită o influență semnificativă.

***Situațiile financiare consolidate* sunt situațiile financiare ale unui grup, în care activele, datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale societății-mamă și ale filialelor acesteia sunt prezentate ca situații financiare ale unei entități economice unice.**

***Metoda punerii în echivalență* este o metodă de contabilizare prin care investiția este inițial recunoscută la cost și ajustată ulterior în funcție de modificările post-achiziționare în cota investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota sa din profitul sau pierderea entității în care a investit, iar alte elemente ale rezultatului global includ cota investitorului din celelalte elemente ale rezultatului global al entității în care a investit.**

Un *angajament comun* este un acord în care două sau mai multe părți au control comun.

***Controlul comun* reprezintă controlul partajat al unui angajament, convenit într-o formă contractuală, care se manifestă doar atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.**

O *asociere în participație* este un angajament comun în care părțile care au control comun asupra angajamentului au drepturi asupra activelor nete ale acestuia.

Un *asociat* într-o *asociere în participație* este o parte într-o asociere în participație care are control comun asupra acelei asocieri în participație.

***Influența semnificativă* este capacitatea de a participa la luarea deciziilor de politică financiară și de exploatare ale entității în care s-a investit, fără a exercita un control sau un control comun asupra acestor politici.**

▼M32

4 Următorii termeni sunt definiţi la punctul 4 din IAS 27 *Situaţii financiare individuale* și în anexa A la IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* și sunt folosiţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în standardele IFRS în care sunt definiţi:

— control asupra unei entităţi în care s-a investit

— grup

— societate-mamă

— situaţii financiare individuale

— filială.

INFLUENŢA SEMNIFICATIVĂ

5 Dacă o entitate deţine, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), 20 % sau mai mult din drepturile de vot ale entităţii în care s-a investit, se presupune că aceasta exercită o influenţă semnificativă, cu excepţia cazului în care se poate demonstra clar că nu este așa. Dimpotrivă, dacă entitatea deţine, direct sau indirect (de exemplu, prin filiale), mai puţin de 20 % din drepturile de vot ale entităţii în care s-a investit, se presupune că aceasta nu exercită o influenţă semnificativă, cu excepţia cazului în care o astfel de influenţă poate fi demonstrată clar. O participaţie substanţială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca o entitate să exercite o influenţă semnificativă.

6 Existenţa influenţei semnificative exercitate de o entitate este de obicei reflectată în unul sau mai multe din modurile următoare:

(a) reprezentarea în consiliul de administraţie sau în organul de conducere echivalent al entităţii în care s-a investit;

(b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende și alte distribuiri;

(c) tranzacţii semnificative între entitate și entitatea în care aceasta a investit;

(d) interschimbarea personalului de conducere; sau

(e) furnizarea de informaţii tehnice esenţiale.

7 O entitate poate să deţină warrante 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 drepturi suplimentare de vot sau să reducă drepturile de vot ale altei părţi cu privire la politicile financiare și de exploatare ale unei alte entităţi (adică, drepturi de vot potenţiale). Existenţa și efectul drepturilor de vot potenţiale care sunt actualmente exercitabile sau convertibile, 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 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.

8 Atunci când se evaluează măsura în care drepturile de vot potenţiale contribuie la exercitarea unei influenţe semnificative, entitatea examinează toate faptele și circumstanţele (inclusiv termenii exercitării drepturilor de vot potenţiale, precum și alte angajamente contractuale, analizate fie individual, fie în combinaţie) care afectează drepturile potenţiale, cu excepţia intenţiilor conducerii și a capacităţii financiare de a exercita sau de a converti aceste drepturi potenţiale.

▼M32

9 O entitate își pierde influența semnificativă asupra unei entități în care s-a investit atunci când își pierde puterea de a participa la deciziile privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit. Pierderea influenței semnificative poate să coincidă sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative ale participației. Ea poate apărea, de exemplu, atunci când o entitate asociată intră sub controlul statului, al justiției, al unui administrator sau al unui organism de reglementare. De asemenea, ea poate să apară ca rezultat al unui angajament contractual.

METODA PUNERII ÎN ECHIVALENȚĂ

10 Pe baza metodei punerii în echivalență, investiția într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație este inițial recunoscută la cost, iar valoarea contabilă este majorată sau redusă, pentru a recunoaște cota investitorului din profitul sau pierderea entității în care acesta a investit, după data achiziției. Cota investitorului din profitul sau pierderea entității 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 investiției. Ajustările valorii contabile pot fi, de asemenea, necesare în cazul modificării interesului proporțional al investitorului în entitatea în care acesta a investit, rezultată din modificările altor elemente ale rezultatului global al entității în care s-a investit. Astfel de modificări le includ pe cele care rezultă din reevaluarea imobilizărilor corporale și din diferențele de conversie a cursului valutar. Cota investitorului din aceste modificări este recunoscută în alte elemente ale rezultatului global al investitorului (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*).

11 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 sau o asociere în participație, pentru că distribuirile primite ar putea avea prea puțin legătură cu performanța entității asociate sau a asocierii în participație. Pentru că investitorul are control comun sau exercită o influență semnificativă asupra entității în care a investit, investitorul are un interes în performanța entității asociate sau a asocierii în participație și, implicit, în rentabilitatea investiției sale. Investitorul contabilizează acest interes prin extinderea domeniului de aplicare al situațiilor sale financiare, pentru a include cota sa din profit sau pierdere într-o astfel de entitate în care a investit. Ca rezultat, aplicarea metodei punerii în echivalență furnizează mai multe informații despre activele nete și profitul sau pierderea investitorului.

12 Atunci când există drepturi de vot potențiale sau alte instrumente derivate cu drepturi de vot potențiale, interesul unei entități într-o entitate asociată sau o asociere în participație este stabilit în exclusivitate pe baza participațiilor în capitalurile proprii existente și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale și a altor instrumente derivate, cu excepția cazurilor în care se aplică punctul 13.

13 În astfel de împrejurări, o entitate are, în fond, o participație existentă ca rezultat al unei tranzacții care îi permite în prezent să beneficieze de rezultatele asociate cu o participație în capitalurile proprii. În astfel de împrejurări, proporția alocată entității este stabilită luând în considerare eventuala exercitare a respectivelor drepturi de vot potențiale și a altor instrumente derivate care îi permit în prezent entității să beneficieze de aceste rezultate.

▼M32

14 IFRS 9 *Instrumente financiare* nu se aplică intereselor în entități asociate și asocieri în participație care sunt contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență. Atunci când instrumentele cu drepturi de vot potențiale acordă actualmente acces, în fond, la rezultatele asociate cu o participație în capitalurile proprii ale unei entități asociate sau ale unei asocieri în participație, instrumentele nu fac obiectul IFRS 9. În toate celelalte cazuri, instrumentele cu drepturi de vot potențiale la o entitate asociată sau o asociere în participație sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 9.

▼M65

14A O entitate aplică, de asemenea, IFRS 9 și la alte instrumente financiare într-o entitate asociată sau o asociere în participație pentru care metoda punerii în echivalență nu se aplică. Printre acestea se numără interesele pe termen lung care, în fond, fac parte din investiția netă a entității într-o entitate asociată sau o asociere în participație (a se vedea punctul 38). O entitate aplică IFRS 9 acestor interese pe termen lung înainte de a aplica punctul 38 și punctele 40-43 din prezentul standard. În aplicarea IFRS 9, entitatea nu ia în considerare eventualele ajustări ale valorii contabile a intereselor pe termen lung care apar ca urmare a aplicării prezentului standard.

▼M32

15 În afară de cazul în care o investiție sau o parte dintr-o investiție la o entitate asociată sau o asociere în participație este clasificată drept deținută în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 A*ctive imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, investiția sau orice interes păstrat în investiția neclasificată drept deținută în vederea vânzării trebuie clasificat drept activ imobilizat.

APLICAREA METODEI PUNERII ÎN ECHIVALENȚĂ

16 O entitate care are control comun sau exercită o influență semnificativă asupra unei entități în care a investit trebuie să își contabilizeze investiția în entitatea asociată sau asocierea în participație utilizând metoda punerii în echivalență, cu excepția cazurilor în care investiția respectivă îndeplinește condițiile pentru scutire, în conformitate cu punctele 17-19.

Scutiri de la aplicarea metodei punerii în echivalență

▼M51

17 O entitate nu este obligată să aplice metoda punerii în echivalență pentru investiția sa într-o entitate asociată sau o asociere în participație dacă entitatea este o societate-mamă scutită de la întocmirea situațiilor financiare consolidate în virtutea excepției de la punctul 4 litera (a) din IFRS 10 sau dacă sunt îndeplinite toate condițiile de mai jos:

(a) entitatea 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 entitatea nu aplică metoda punerii în echivalență;

(b) instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale entității nu sunt tranzacționate pe o piață publică [o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată (OTC), inclusiv piețele locale și regionale];

(c) entitatea nu și-a depus și nici nu este pe cale să-și depună situațiile financiare la o comisie pentru valori mobiliare sau la un alt organism de reglementare, în scopul emiterii oricărei clase de instrumente pe o piață publică;

▼M51

(d) societatea-mamă finală sau intermediară a entității întocmește situații financiare disponibile pentru uzul public și conforme cu IFRS-urile, în care filialele sunt consolidate sau evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 10.

▼M59

18 Atunci când o investiție într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație este deținută de către o entitate sau în mod indirect printr-o entitate care este o organizație cu capital de risc sau un fond mutual, un fond de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții, entitatea poate alege să evalueze acea investiție la valoarea justă prin profit sau pierdere, în conformitate cu IFRS 9. O entitate trebuie să facă această alegere separat pentru fiecare entitate asociată sau asociere în participație, cu ocazia recunoașterii inițiale a entității asociate sau a asocierii în participație.

▼M32

19 Atunci când o entitate deține o investiție într-o entitate asociată, iar o parte din aceasta este deținută în mod indirect printr-o organizație cu capital de risc sau un fond mutual, un fond de investiții sau o entitate similară, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții, entitatea poate alege să evalueze respectiva parte din investiția în entitatea asociată la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, în conformitate cu IFRS 9, indiferent dacă organizația cu capital de risc sau fondul mutual, fondul de investiții sau o entitate similară, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții, exercită o influență semnificativă asupra respectivei părți din investiție. Dacă face această alegere, entitatea aplică metoda punerii în echivalență pentru orice parte rămasă din investiția sa într-o entitate asociată care nu este deținută printr-o organizație cu capital de risc sau un fond mutual, un fond de investiții sau o entitate similară, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții.

Clasificarea drept deținut în vederea vânzării

20 O entitate trebuie să aplice IFRS 5 pentru o investiție sau pentru o parte a investiției într-o entitate asociată sau o asociație în participație care îndeplinește criteriile pentru a fi clasificată drept deținută în vederea vânzării. Orice parte păstrată dintr-o investiție într-o entitate asociată sau o asociere în participație care nu a fost clasificată drept deținută în vederea vânzării trebuie să fie contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență până când are loc cedarea părții care este clasificată drept deținută în vederea vânzării. După ce are loc cedarea, o entitate trebuie să contabilizeze orice interes păstrat într-o entitate asociată sau asociere în participație, în conformitate cu IFRS 9, în afară de cazul în care interesul păstrat continuă să fie o entitate asociată sau o asociere în participație, caz în care entitatea utilizează metoda punerii în echivalență.

21 Atunci când o investiție sau o parte dintr-o investiție într-o entitate asociată sau o asociere în participație clasificată anterior drept deținută în vederea vânzării nu mai întrunește criteriile de clasificare, aceasta trebuie contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență în mod retroactiv, 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.

Întreruperea utilizării metodei punerii în echivalență

22 O entitate trebuie să întrerupă utilizarea metodei punerii în echivalență de la data la care investiția sa încetează să fie o entitate asociată sau o asociere în participație, după cum urmează:

(a) **Dacă investiția devine o filială, entitatea trebuie să-și contabilizeze investiția în conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* și IFRS 10.**

▼M32

(b) **Dacă interesul păstrat în fosta entitate asociată sau asociere în participaţie este un activ financiar, entitatea trebuie să evalueze interesul păstrat la valoarea justă. Valoarea justă a interesului păstrat trebuie să fie considerată drept valoarea sa justă la recunoaşterea iniţială drept activ financiar în conformitate cu IFRS 9. Entitatea trebuie să recunoască, în profit sau pierdere, orice diferenţă dintre:**

(i) **valoarea justă a oricărui interes păstrat şi a oricăror încasări din cedarea unei părţi din interesul în entitatea asociată sau asocierea în participaţie; şi**

(ii) **valoarea contabilă a investiţiei la data întreruperii utilizării metodei punerii în echivalenţă.**

(c) **Dacă o entitate întrerupe utilizarea metodei punerii în echivalenţă, entitatea trebuie să contabilizeze toate valorile recunoscute anterior la alte elemente ale rezultatului global în raport cu respectiva investiţie, pe aceeaşi bază care ar fi fost prevăzută în cazul în care entitatea în care s-a investit ar fi cedat direct activele sau datoriile aferente.**

23 Prin urmare, dacă un câştig sau o pierdere recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global al entităţii în care s-a investit ar fi reclasificat(ă) în profit sau pierdere la cedarea activelor sau datoriilor aferente, entitatea reclasifică câştigul sau pierderea din capitalurile proprii în profit sau pierdere (drept ajustare din reclasificare) atunci când se întrerupe utilizarea metodei punerii în echivalenţă. De exemplu, dacă o entitate asociată sau o asociere în participaţie are diferenţe de curs valutar cumulate în legătură cu o operaţiune din străinătate, iar entitatea întrerupe utilizarea metodei punerii în echivalenţă, entitatea trebuie să reclasifice în profit sau pierdere câştigul sau pierderea care a fost recunoscut(ă) anterior la alte elemente ale rezultatului global în legătură cu operaţiunea din străinătate.

24 Dacă o investiţie într-o entitate asociată devine o investiţie într-o asociere în participaţie sau o investiţie într-o asociere în participaţie devine o investiţie într-o entitate asociată, entitatea continuă să aplice metoda punerii în echivalenţă şi nu reevaluează interesul păstrat.

Modificări ale participaţiei în capitalurile proprii

▼M50

25 Dacă participaţia unei entităţi în capitalurile proprii ale unei entităţi asociate sau ale unei asocieri în participaţie este redusă, însă investiţia este clasificată în continuare fie drept entitate asociată, fie drept asociere în participaţie, entitatea trebuie să reclasifice ca profit sau pierdere partea din câştig sau pierdere care fusese recunoscută anterior la alte elemente ale rezultatului global în legătură cu reducerea participaţiei în capitalurile proprii, dacă câştigul sau pierderea în cauză ar trebui reclasificată ca profit sau pierdere la cedarea activelor sau a datoriilor aferente.

▼M32

Proceduri privind metoda punerii în echivalenţă

26 Multe din procedurile adecvate pentru aplicarea metodei punerii în echivalenţă sunt similare procedurilor de consolidare descrise în IFRS 10. Mai mult, conceptele care stau la baza procedurilor folosite în contabilizarea achiziţiei unei filiale sunt, de asemenea, adoptate în contabilizarea achiziţiei unei investiţii într-o entitate asociată sau o asociere în participaţie.

▼**M51**

27 Partea unui grup într-o entitate asociată sau o asociere în participaţie este dată de suma pachetelor de acţiuni deţinute de societatea-mamă și de filialele sale în respectiva entitate asociată sau asociere în participaţie. Pachetele de acţiuni ale altor entităţi asociate ale grupului sau ale asocierilor în participaţie nu sunt luate în considerare în acest scop. Atunci când o entitate asociată sau o asociere în participaţie are filiale, entităţi asociate sau asocieri în participaţie, profitul sau pierderea, alte elemente ale rezultatului global și activele nete luate în considerare la aplicarea metodei punerii în echivalenţă sunt cele recunoscute în situaţiile financiare ale entităţii asociate sau ale asocierii în participaţie (inclusiv cota din profitul sau pierderea entităţii asociate sau a asocierii în participaţie, din alte elemente ale rezultatului global și din activele nete ale entităţilor sale asociate și ale asocierilor în participaţie) după efectuarea ajustărilor necesare pentru a se putea aplica politici contabile uniforme (a se vedea punctele 35-36A).

▼**M32**

28 Câștigurile și pierderile rezultate din tranzacţiile „în aval” și „în amonte” dintre o entitate (inclusiv filialele sale consolidate) și o entitate asociată sau o asociere în participaţie sunt recunoscute în situaţiile financiare ale entităţii doar în funcţie de participaţia altor investitori în entitatea asociată sau asocierea în participaţie în cauză. Tranzacţiile „în amonte” sunt, de exemplu, vânzările de active ale unei entităţi asociate sau asocieri în participaţie către un investitor. Tranzacţiile „în aval” sunt, de exemplu, vânzările sau contribuţiile de active de la un investitor către entitatea sa asociată sau către asocierea sa în participaţie. Cota investitorului din câștigurile sau pierderile entităţii asociate sau a asocierii în participaţie ce rezultă din aceste tranzacţii este eliminată.

29 Atunci când tranzacţiile „în aval” oferă dovezi privind o reducere a valorii realizabile nete a activelor care urmează a fi vândute sau aduse drept contribuţie ori privind o pierdere prin deprecierea activelor respective, pierderea trebuie să fie recunoscută integral de către investitor. Atunci când tranzacţiile „în amonte” oferă dovezi privind o reducere a valorii realizabile nete a activelor care urmează a fi achiziţionate sau privind o pierdere prin deprecierea activelor respective, investitorul trebuie să recunoască cota sa din pierderile respective.

30 Contribuţia unui activ nemonetar la o entitate asociată sau o asociere în participaţie în schimbul unei participaţii în capitalurile proprii ale entităţii asociate sau ale asocierii în participaţie trebuie să fie contabilizată în conformitate cu punctul 28, cu excepţia cazului în care aportul nu are conţinut comercial, așa cum este descris acest termen în IAS 16 *Imobilizări corporale*. Dacă o astfel de contribuţie nu are conţinut comercial, câștigul sau pierderea este considerat(ă) drept nerealizat(ă) și nu este recunoscut(ă), cu excepţia cazurilor în care se aplică, de asemenea, punctul 31. Astfel de câștiguri sau pierderi nerealizate trebuie scăzute din investiţia contabilizată utilizând metoda punerii în echivalenţă și nu trebuie prezentate drept câștiguri sau pierderi amânate în situaţia consolidată a poziţiei financiare a entităţii sau în situaţia poziţiei financiare a entităţii în care investiţiile sunt contabilizate utilizând metoda punerii în echivalenţă.

31 Dacă, în plus faţă de o participaţie în capitalurile proprii ale unei entităţi asociate sau ale unei asocieri în participaţie, o entitate primește și active monetare sau nemonetare, entitatea recunoaște integral, în profit sau pierdere, partea de câștig sau pierdere aferent activelor monetare sau nemonetare primite.

▼M32

32 O investiție este contabilizată folosind metoda punerii în echivalență începând cu data la care entitatea devine o entitate asociată sau o asociere în participație. Odată cu achiziția investiției, orice diferență între costul investiției și cota entității din valoarea justă netă a activelor și datoriilor identificabile ale entității în care s–a investit este contabilizată după cum urmează:

(a) fondul comercial corespunzător unei entități asociate sau unei asocieri în participație este inclus în valoarea contabilă a investiției. Nu se permite amortizarea fondului comercial respectiv;

(b) orice surplus al cotei entității din valoarea justă netă a activelor și a datoriilor identificabile ale entității în care s-a investit față de costul investiției este inclus ca venit la stabilirea cotei entității din profitul sau pierderea entității asociate sau a asocierii în participație în perioada în care investiția a fost dobândită.

Se realizează ajustări adecvate ale cotei entității din profitul sau pierderea entității asociate sau a asocierii în participație după dobândire pentru a contabiliza, de exemplu, amortizarea activelor amortizabile pe baza valorilor lor juste la data dobândirii. În mod similar, se realizează ajustări adecvate ale cotei entității din profitul sau pierderea entității asociate sau a asocierii în participație după dobândire pentru a lua în considerare pierderile din depreciere, cum ar fi pentru fondul comercial sau imobilizările corporale.

33 Cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate sau ale asocierii în participație sunt folosite de entitate la aplicarea metodei punerii în echivalență. Când finalul perioadei de raportare a entității este diferit de cel al entității asociate sau al asocierii în participație, entitatea asociată sau asocierea în participație întocmește, pentru uzul entității, situații financiare la aceeași dată de raportare ca cea a situațiilor financiare ale entității, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

34 Atunci când, în conformitate cu punctul 33, situațiile financiare ale unei entități asociate sau ale unei asocieri în participație folosite la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt întocmite pentru o dată diferită de cea folosită de entitate, 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 entității. În orice caz, diferența dintre finalul perioadei de raportare a entității asociate sau a asocierii în participație și cel al perioadei de raportare a entității nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Durata perioadelor de raportare și orice diferență între finalurile perioadelor de raportare trebuie să fie aceleași, de la o perioadă la alta.

35 Situațiile financiare ale entității trebuie întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente similare care au loc în circumstanțe similare.

▼M51

36 Cu excepția celor descrise la punctul 36A, dacă o entitate asociată sau o asociere în participație utilizează politici contabile diferite de cele ale entității pentru tranzacții și evenimente similare care au loc în circumstanțe similare, trebuie realizate ajustări astfel încât politicile contabile ale entității asociate sau ale asocierii în participație să fie conforme cu cele ale entității atunci când entitatea folosește situațiile financiare ale entității asociate sau ale asocierii în participație la aplicarea metodei punerii în echivalență.

▼M59

36A În pofida cerinţei de la punctul 36, în cazul în care o entitate care nu este ea însăși o entitate de investiţii are un interes într-o entitate asociată sau într-o asociere în participaţie care este o entitate de investiţii, entitatea poate, atunci când aplică metoda punerii în echivalenţă, să opteze să reţină evaluarea la valoarea justă aplicată de către acea entitate de investiţii asociată sau asociere în participaţie intereselor deţinute în filiale de entitatea de investiţii asociată sau de asocierea în participaţie. Această alegere se face separat pentru fiecare entitate de investiţii asociată sau asociere în participaţie, la cea mai târzie dintre datele următoare: (a) data la care entitatea de investiţii asociată sau asocierea în participaţie este recunoscută iniţial; (b) data la care entitatea asociată sau asocierea în participaţie devine entitate de investiţii; și (c) data la care entitatea de investiţii asociată sau asocierea în participaţie devine pentru prima dată societate-mamă.

▼M32

37 Dacă o entitate asociată sau o asociere în participaţie are în circulaţie acţiuni preferenţiale cumulative, care sunt deţinute de alte părţi decât entitatea și sunt clasificate drept capitaluri proprii, entitatea își calculează cota din profit sau pierdere după ajustarea efectuată pentru a lua în considerare dividendele aferente unor asemenea acţiuni, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate.

38 Dacă cota unei entităţi din pierderile unei entităţi asociate sau asocieri în participaţie este egală sau mai mare decât participaţia acesteia în entitatea asociată sau asocierea în participaţie, entitatea întrerupe recunoașterea cotei sale din pierderile viitoare. Participaţia într-o entitate asociată sau asociere în participaţie este valoarea contabilă a investiţiei în entitatea asociată sau asocierea în participaţie, stabilită prin metoda punerii în echivalenţă, precum și orice interese pe termen lung care, în fond, fac parte din investiţia netă a entităţii în entitatea asociată sau asocierea în participaţie. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este planificată și nici probabilă într-un viitor apropiat este, în fond, o extindere a investiţiei entităţii în entitatea asociată sau asocierea în participaţie. Astfel de elemente pot să includă acţiuni preferenţiale, creanţe sau împrumuturi pe termen lung, însă nu includ creanţe comerciale, datorii comerciale sau orice creanţă pe termen lung pentru care există garanţii adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute prin metoda punerii în echivalenţă care depășesc investiţia entităţii în acţiuni ordinare se impută celorlalte componente ale interesului entităţii într-o entitate asociată sau într-o asociaţie în participaţie în ordinea inversă a vechimii lor (adică, prioritatea la lichidare).

39 După ce participaţia entităţii este redusă la zero, se contabilizează pierderile suplimentare și se recunoaște o datorie doar în măsura în care entitatea a suportat obligaţiile legale sau implicite ori a efectuat plăţi în numele entităţii asociate sau al asocierii în participaţie. Dacă entitatea asociată sau asocierea în participaţie raportează ulterior profituri, entitatea reia recunoașterea cotei sale din aceste profituri doar după ce cota sa din profituri este egală cu cota din pierderi nerecunoscută.

Pierderi din depreciere

▼M53

40 După aplicarea metodei punerii în echivalenţă, inclusiv recunoașterea pierderilor entităţii asociate sau a asocierii în participaţie în conformitate cu punctul 38, entitatea aplică punctele 41A- 41C pentru a stabili dacă există vreo dovadă obiectivă că investiţia sa netă în entitatea asociată sau în asocierea în participaţie este depreciată.

▼**M65**

41 [Eliminat]

▼**M53**

41A Investiția netă în entitatea asociată sau în asocierea în participație este depreciată și sunt suportate pierderi din depreciere dacă și numai dacă există dovezi obiective ale faptului că deprecierea este rezultatul unuia sau al mai multor evenimente care au apărut după recunoașterea inițială a investiției nete (un „eveniment care ocazionează pierderi”), și dacă acel eveniment (sau acele evenimente) care ocazionează pierderi are (au) un impact asupra viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate ale investiției nete care poate fi estimat în mod 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 entității asociate sau a asocierii în participație;

(b) o încălcare a contractului, de exemplu, neîndeplinirea obligațiilor de plată de către entitatea asociată sau asocierea în participație;

(c) entitatea, din motive economice sau juridice legate de dificultățile financiare în care se află entitatea asociată sau asocierea în participație, îi acordă entității asociate sau asocierii în participație o concesie pe care altminteri entitatea nu ar lua-o în considerare;

(d) devine probabil că entitatea asociată sau în asocierea în participație va intra în faliment sau în altă formă de reorganizare financiară; sau

(e) dispariția unei piețe active pentru investiția netă din cauza dificultăților financiare ale entității asociate sau ale asocierii în participație.

41B Dispariția unei piețe active din cauza faptului că instrumentele de capitaluri proprii sau instrumentele financiare ale entității asociate sau ale asocierii în participație nu mai sunt tranzacționate public nu constituie în sine o dovadă de depreciere. Reducerea ratingului de credit al unei entități asociate sau al unei asocieri în participație sau o scădere a valorii juste a entității asociate sau a asocierii în participație 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.

41C În plus față de tipurile de evenimente de la punctul 41A, dovezile obiective ale deprecierii unei investiții nete în instrumentele de capitaluri proprii ale unei entități asociate sau asocieri în participație 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 entitatea asociată sau în asocierea în participație, și care indică faptul că s-ar putea să nu mai fie recuperat costul investiției 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.

▼M53

42 Deoarece fondul comercial care face parte din valoarea contabilă a investiției într-o entitate asociată sau o asociere în participație 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 punctelor 41A-41C indică faptul că investiția netă 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 nete în entitatea asociată sau asocierea în participație. În mod corespunzător, 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 nete, o entitate estimează:

(a) cota sa din valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate, ce se așteaptă a fi generate de către entitatea asociată sau asocierea în participație, inclusiv fluxurile de trezorerie rezultate din activitățile entității asociate sau a asocierii în participație 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.

Dacă se utilizează ipoteze corespunzătoare, cele două metode dau același rezultat.

▼M32

43 Valoarea recuperabilă a unei investiții într-o entitate asociată sau o asociere în participație este stabilită pentru fiecare entitate asociată sau asociere în participație în parte, cu excepția cazului în care entitatea asociată sau asocierea în participație nu generează, prin utilizare continuă, intrări de numerar care sunt în mare măsură independente de cele generate de alte active ale entității.

SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE

44 O investiție într-o entitate asociată sau o asociere în participație trebuie contabilizată în cadrul situațiilor financiare individuale ale entității, în conformitate cu punctul 10 din IAS 27 (revizuit în 2011).

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

45 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard mai devreme, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie să aplice concomitent IFRS 10, IFRS 11 *Angajamente comune*, IFRS 12 *Prezentarea intereselor deținute în alte entități* și IAS 27 (revizuit în 2011).

▼M53

45A IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele 40-42 și a adăugat punctele 41A-41C. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M50

45B *Metoda punerii în echivalență în situațiile financiare individuale* (amendamente la IAS 27), emisă în august 2014, a modificat punctul 25. Entitățile trebuie să aplice retroactiv respectivele amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau după această dată, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să comunice acest fapt.

▼**M51**

45D Documentul *Entități de investiții: aplicarea excepției de consolidare* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 28), publicat în decembrie 2014, a modificat punctele 17, 27 și 36 și a adăugat punctul 36A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M59**

45E Documentul *Îmbunătățiri anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2014-2016*, publicat în decembrie 2016, a modificat punctele 18 și 36A. O entitate trebuie să aplice retroactiv modificările respective în conformitate cu IAS 8 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest lucru.

▼**M65**

45G *Investiții pe termen lung în entitățile asociate și în asocierile în participație*, emis în octombrie 2017, a adăugat punctul 14A și a eliminat punctul 41. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective retrospectiv, în conformitate cu IAS 8 pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date, cu excepția situațiilor specificate la punctele 45H-45K. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective mai devreme, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

45H O entitate care aplică pentru prima dată amendamentele de la punctul 45G odată cu aplicarea pentru prima dată a IFRS 9 trebuie să aplice cerințele tranzitorii din IFRS 9 intereselor pe termen lung descrise la punctul 14A.

45I O entitate care aplică pentru prima dată amendamentele de la punctul 45G după ce a aplicat pentru prima dată IFRS 9 trebuie să aplice cerințele tranzitorii din IFRS 9 care sunt necesare pentru aplicarea cerințelor prevăzute la punctul 14A în cazul intereselor pe termen lung. În acest scop, trimiterile la data aplicării inițiale din IFRS 9 se interpretează ca trimiteri la începutul perioadei de raportare anuală în care entitatea aplică pentru prima dată amendamentele (data aplicării inițiale a amendamentelor). Entitatea nu este obligată să retrateze perioadele anterioare pentru a reflecta aplicarea amendamentelor. Entitatea poate să retrateze perioadele anterioare numai dacă este posibil acest lucru fără a se utiliza înțelegerea ulterioară.

45J Atunci când aplică pentru prima dată amendamentele de la punctul 45G, o entitate care aplică derogarea temporară de la IFRS 9 în conformitate cu IFRS 4 *Contracte de asigurare* nu este obligată să retrateze perioadele anterioare pentru a reflecta aplicarea amendamentelor. Entitatea poate să retrateze perioadele anterioare numai dacă este posibil acest lucru fără a se utiliza înțelegerea ulterioară.

▼**M65**

45K Dacă o entitate nu își retratează perioadele anterioare atunci când aplică punctul 45I sau 45J, aceasta trebuie, la data aplicării inițiale a amendamentelor, să recunoască în rezultatul reportat de deschidere (sau în orice altă componentă a capitalurilor proprii, după caz), orice diferență dintre:

(a) valoarea contabilă anterioară a intereselor pe termen lung descrise la punctul 14A la data respectivă; și

(b) valoarea contabilă a acestor interese pe termen lung la data respectivă.

▼**M32**

Referințe la IFRS 9

46 Dacă o entitate aplică prezentul standard, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referință la IFRS 9 trebuie interpretată ca o referință la IAS 39.

RETRAGEREA IAS 28 (2003)

47 Prezentul standard înlocuiește IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* (revizuit în 2003).

▼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. Entităţile care întocmesc situaţiile financiare pe baza costurilor istorice nu ţin seama nici de schimbările nivelului general al preţurilor și nici de creșterea preţurilor specifice ale activelor sau datoriilor recunoscute. Fac excepţie 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 entităţi prezintă totuși situaţii financiare bazate pe metoda costului curent, care reflectă efectele modificărilor preţurilor specifice ale activelor deţinute.

▼B

7. Într-o economie hiperinflaţionistă, situaţiile 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 consecinţă, prezentul standard se aplică situaţiilor financiare ale entităţilor ce raportează în moneda unei economii hiperinflaţioniste. Prezentarea informaţiilor impuse de prezentul standard ca anexă la situaţiile financiare nere-tratate nu este permisă. Mai mult, nu este recomandată prezentarea separată a situaţiilor financiare înainte de retratare.

▼M8

8. Situaţiile financiare ale unei entităţi a cărei monedă funcţională este moneda unei economii hiperinflaţioniste, 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 situaţiilor financiare* (revizuit în 2007) și orice informaţii 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 variaţiei cursurilor de schimb valutar*.

▼B

9. Câștigul sau pierderea din poziţia monetară netă trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere și prezentat(ă) separat.

10. Retratarea situaţiilor financiare în conformitate cu prezentul standard impune aplicarea anumitor proceduri, precum și a raţionamentului profesional. Aplicarea consecventă a acestor proceduri și raţionamente de la o perioadă la alta este mult mai importantă decât acurateţea absolută a valorilor rezultate incluse în situaţiile financiare retratate.

Situaţii financiare la cost istoric

▼M5

Situaţia poziţiei financiare

▼B

11. Valorile din ►M5 situaţia poziţiei 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 preţurilor.

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 disponibilităţile băneşti 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. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă este inclus(ă) în profit sau pierdere. Ajustarea activelor și datoriilor respective legate prin contract de variația prețurilor în conformitate cu punctul 13 se compensează cu câștigul sau pierderea din poziția monetară netă. Alte elemente din venituri și cheltuieli, cum sunt veniturile din dobânzi și cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente fondurilor investite sau împrumutate sunt, de asemenea, asociate cu poziția monetară netă. Deși astfel de elemente sunt prezentate separat, poate fi utilă prezentarea lor împreună cu câștigul 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 și a cheltuielilor

30. Situația veniturilor și 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 și amortizarea sunt înregistrate la costuri curente la momentul consumului; vânzările și 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.

Câștig sau pierdere din poziția monetară netă

31. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă este contabilizat(ă) în conformitate cu punctele 27 și 28.

Impozite

32. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard poate da naștere la diferențe între valoarea contabilă a activelor și datoriilor individuale din ►M5 situația poziției financiare ◄ și 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.

▼M32

_____

▼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.

▼M53

3. Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaștere și evaluare a activelor și datoriilor financiare din IFRS 9 *Instrumente financiare*, precum și principiile de prezentare a informațiilor referitoare la acestea din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*.

▼B

DOMENIU DE APLICARE

▼M53

4. Prezentul standard trebuie să fie aplicat de toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:

(a) acelor interese deținute în filiale, entități asociate sau asocieri în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IAS 27 *Situații financiare individuale* sau IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*. Totuși, în unele cazuri, IFRS 10, IAS 27 sau IAS 28 impun sau permit unei entități să contabilizeze un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație utilizând IFRS 9; în aceste cazuri, entitățile trebuie să aplice prevederile prezentului standard. De asemenea, entitățile trebuie să aplice prezentul standard tuturor instrumentelor financiare derivate aferente intereselor 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

_____

▼M53

(d) contractele 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 IFRS 9 impune entității să le contabilizeze separat. Mai mult, un emitent trebuie să aplice prezentul standard contractelor de garanție financiară dacă emitentul aplică IFRS 9 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;

▼M53

(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 IFRS 9);

▼B

(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]

▼M53

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 inițiate și menținute în vigoare în vederea primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entității. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică acelor contracte pe care o entitate le desemnează ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 2.5 din IFRS 9 *Instrumente financiare.*

▼B

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 cerinţele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entităţii și, în consecinţă, intră sub incidenţa prezentului standard. Alte contracte, pentru care se aplică punctul 8, sunt evaluate pentru a se determina dacă au fost încheiate și sunt menţinute în vigoare în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerinţele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entităţii, și, în consecinţă, pentru a se determina dacă intră sub incidenţa prezentului standard.

10. O opţiune 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 incidenţa prezentului standard. Un astfel de contract nu poate fi încheiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerinţele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare.

DEFINIŢII (A SE VEDEA ȘI PUNCTELE AG3-AG23)

11. Următorii termeni sunt folosiţi în prezentul standard cu înţelesul 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 entităţi.

Un *activ financiar* este orice activ care reprezintă:

(a) numerar;

(b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entităţi;

(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 condiţii care sunt potenţial favorabile entităţii; sau

(d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii 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 entităţii. În acest sens, propriile instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii nu includ instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadenţă clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B, instrumente care impun entităţii o obligaţie de a livra unei alte părţi o parte proporţională din activele nete ale entităţii 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 entităţii.

▼M6

O *datorie financiară* este orice datorie care este:

(a) o obligaţie contractuală:

(i) de a ceda numerar sau alt activ financiar unei alte entităţi; sau

(ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiţii care sunt potenţial nefavorabile entităţii; sau

(b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii 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 entităţii. În acest sens drepturile, opţiunile sau warantele de achiziţionare a unui număr fix de instrumente de capitaluri proprii ale entităţii în schimbul unei sume fixe în orice monedă sunt instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea oferă proporţional tuturor proprietarilor săi existenţi drepturile, opţiunile sau warantele din aceeași clasă de instrumente proprii nederivate de capitaluri proprii. Tot în acest sens, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii ◄ nu includ instrumente financiare care pot fi lichidate înainte de scadenţă și sunt clasificate drept instrumente de capitaluri proprii în conformitate cu punctele 16A și 16B, instrumente care impun entităţii o obligaţie de a livra unei alte părţi o parte proporţională din activele nete ale entităţii 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 entităţii.

Ca excepţie, instrument care corespunde definiţiei unei datorii financiare este clasificat drept un instrument de capitaluri propriii dacă are toate caracteristicile și îndeplinește condiţiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D.

▼B

Un *instrument de capitaluri proprii* este orice contract care certifică existenţa unui interes rezidual în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor acesteia.

▼M33

Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)

▼M6

Un *instrument care poate fi lichidat înainte de scadenţă* este un instrument care îi dă deţinătorului 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 apariţiei unui eveniment viitor incert sau în cazul morţii sau pensionării deţinătorului instrumentului.

▼M53

12. Următorii termeni sunt definiţi în anexa A la IFRS 9 sau la punctul 9 din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* și sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în IAS 39 și IFRS 9.

— costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare

— derecunoaștere

— instrument derivat

— metoda ratei efective a dobânzii

— contract de garanţie financiară

— datoria financiară evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere

— angajament ferm

— tranzacţie prognozată

— eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor

— element acoperit împotriva riscurilor

— instrument de acoperire împotriva riscurilor

— deţinut în vederea tranzacţionării

— cumpărare sau vânzare standard

— costuri de tranzacţie.

▼B

13. În prezentul standard, „contract” și „contractual” se referă la un acord între două sau mai multe părţi care are consecinţe economice clare, astfel încât părţile 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 agenţiile guvernamentale.

PREZENTARE

▼M6

Datorii și capitaluri proprii (a se vedea și punctele AG13-AG14J și AG25-AG29)

▼B

15. Emitentul unui instrument financiar trebuie să clasifice instrumentul sau părţile componente ale acestuia la recunoașterea iniţială drept datorie financiară, activ financiar sau instrument de capitaluri proprii, în conformitate cu fondul angajamentului contractual și cu definiţiile unei datorii financiare, a unui activ financiar și a unui instrument de capitaluri proprii.

16. Atunci când un emitent aplică definiţiile 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 condiţii de la literele (a) și (b) de mai jos.

(a) Instrumentul nu include nicio obligaţie contractuală:

(i) de a livra numerar sau alt activ financiar unei alte entităţi; sau

(ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiţii potenţial 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 obligaţie contractuală pentru emitent de a livra un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii; 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, opţiunile sau warantele de achiziţionare a unui număr fix de instrumente de capitaluri proprii ale entităţii în schimbul unei sume fixe în orice monedă sunt instrumente de capitaluri proprii dacă entitatea oferă proporţional tuturor proprietarilor săi existenţi drepturile, opţiunile sau warantele din aceeaşi 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 condiţiile 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 obligaţie 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 condiţiile de la literele (a) și (b) de mai sus, nu este un instrument de capitaluri proprii. Ca excepţie, instrument care corespunde definiţiei unei datorii financiare este clasificat drept un instrument de capitaluri propriii dacă are toate caracteristicile și îndeplinește condiţiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D.

Instrumente care pot fi lichidate înainte de scadenţă

16A. Un instrument financiar care poate fi lichidat înainte de scadenţă conţine o obligaţie 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 opţiunii. Ca excepţie de la definiţia unei datorii financiare, un instrument care conţine o asemenea obligaţie este clasificat drept instrument de capitaluri proprii dacă are toate caracteristicile următoare:

(a) Dă dreptul deţinătorului la o parte proporţională din activele nete ale entităţii în cazul lichidării entităţii. Activele nete ale entităţii sunt activele care rămân după deducerea tuturor celorlalte pretenţii asupra activelor sale. O parte proporţională se determină prin:

(i) divizarea în unităţi de valoare egală a activelor nete ale entităţii la lichidare; și

(ii) înmulţirea acestei valori cu numărul de unităţi deţinute de deţinătorul 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 faţă de alte pretenţii la activele entităţii 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 deţinătorului la o parte proporţională din activele nete ale entităţii în cazul lichidării entităţii. Activele nete ale entităţii sunt activele care rămân după deducerea tuturor celorlalte pretenţii asupra activelor sale. O parte proporţională se determină prin:

(i) divizarea în unităţi de valoare egală a activelor nete ale entităţii la lichidare; și

(ii) înmulţirea acestei valori cu numărul de unităţi deţinute de deţinătorul 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 faţă de alte pretenţii la activele entităţii 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 obligaţie contractuală identică pentru entitatea emitentă de a livra o parte proporţională 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 entităţii pe durata de viaţă a instrumentului (excluzând orice efecte ale instrumentului) și

(b) efectul de a restrânge în mod substanţial sau de a fixa rentabilitatea reziduală a deţinătorilor instrumentului.

În scopul aplicării acestei condiţii, entitatea nu trebuie să ia în considerare contractele nefinanciare cu deţinătorul unui instrument descris la punctul 16C care au termeni și condiţii contractuale similare termenilor și condiţiilor contractuale ale unui contract echivalent care ar putea interveni între un ne-deţinător al instrumentului și entitatea emitentă. Dacă entitatea nu poate stabili dacă această condiţie e îndeplinită, ea nu trebuie să clasifice instrumentul drept instrument de capitaluri proprii.

▼M6

Reclasificarea instrumentelor care pot fi lichidate înainte de scadenţă şi a instrumentelor care impun entităţii o obligaţie de a livra unei alte părţi o parte proporţională din activele nete ale entităţii 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 menţionate 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 menţionate la respectivele puncte. De exemplu, dacă o entitate răscumpără toate instrumentele sale emise care nu pot fi lichidate înainte de scadenţă iar instrumentele care pot fi răscumpărate înainte de scadenţă și care au rămas în circulaţie au toate caracteristicile și îndeplinesc toate condițiile de la punctele 16A și 16B, entitatea trebuie să reclasifice instrumentele care pot fi lichidate înainte de scadenţă în instrumente de capitaluri proprii de la data la care răscumpără instrumentele care nu pot fi lichidate înainte de scadenţă.

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 diferenţă 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 obligaţie contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar [punctul 16 litera (a)]

►M6 17. Cu excepţia situaţiilor 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 existenţa unei obligaţii contractuale pentru unul dintre participanţii la instrumentul financiar (emitentul) de a ceda fie numerar, fie un activ financiar celeilalte părţi (deţinătorul) sau de a schimba active financiare sau datorii financiare cu deţinătorul în condiţii potenţial nefavorabile pentru emitent. ◄ Deși deţinătorul unui instrument de capitaluri proprii poate fi îndreptăţit să primească o parte proporţională din dividende sau alte repartizări din capitalurile proprii, emitentul nu are obligaţia 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 influenţează clasificarea sa în situaţia poziţiei financiare a entităţii. 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:

▼B

(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;

▼M6

(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 stabilește în mod explicit o obligație contractuală de a livra numerar sau un alt activ financiar poate stabili o obligație indirect, prin termenii și condițiile sale. De exemplu:

(a) un instrument financiar poate conține o obligație nefinanciară care trebuie să fie decontată dacă și 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 obligației 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 acțiuni a căror valoare este determinată astfel încât să depășească în mod substanțial valoarea numerarului sau a unui alt activ financiar.

Deși entitatea nu are o obligație contractuală explicită de a livra numerar sau un alt activ financiar, valoarea alternativei de decontare prin acțiuni este de o asemenea natură încât entitatea o va deconta în numerar. În orice caz, deținătorului i s-a garantat în fond primirea unei valori care este cel puțin egală cu opțiunea de decontare în numerar (a se vedea punctul 21).

Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității [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 entității. O entitate poate avea un drept contractual sau o obligație contractuală de a primi sau livra un număr din propriile acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii care variază astfel încât valoarea justă a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității care trebuie primite sau livrate să fie egală cu valoarea dreptului contractual sau a obligației contractuale. Un astfel de drept contractual sau o astfel de obligație contractuală se poate referi la o sumă fixă sau la o valoare care fluctuează parțial sau total în funcție de modificările unei variabile, alta decât prețul de piață a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității (de exemplu, o rată de dobândă, prețul unei mărfi sau prețul unui instrument financiar). Două exemple sunt (a) un contract de a livra instrumente de capitaluri proprii ale entității, egale ca valoare cu 100 u.m. ([1]), și (b) un contract de a livra instrumente de capitaluri proprii ale entității egale ca valoare cu valoarea a 100 uncii de aur. Un astfel de contract este o datorie financiară a entității, 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 consecință, contractul nu evidențiază un interes rezidual în activele entității după deducerea tuturor datoriilor sale.

([1]) În acest standard, valorile monetare sunt denominate în „unități monetare” (u.m.).

▼B

►M6 22. Cu excepţia cazurilor menţionate 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 opţiune pe acţiuni emisă care dă partenerului dreptul de a cumpăra un număr fix din acţiunile entităţii pentru o sumă fix sau pentru o sumă fixă declarată a principalului unei obligaţiuni este un instrument de capitaluri proprii. Modificările valorii juste a unui contract care rezultă din variaţiile ratei dobânzii de pe piaţă 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 opţiune emisă sau un warrant pe propriile acţiuni ale entităţii) se adaugă direct la capitalurile proprii. Orice contravaloare plătită (cum ar fi prima plătită pentru o opţiune cumpărată) este dedusă direct din capitalurile proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situaţiile financiare.

▼M6

22A. Dacă instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii care trebuie primite sau livrate de entitate la decontarea unui contract sunt instrumente care pot fi lichidate înainte de scadenţă cu toate caracteristicile și îndeplinind condiţiile menţionate la punctele 16A și 16B, sau instrumente care impun entităţii o obligaţie de a livra unei alte părţi o parte proporţională din activele nete ale entităţii doar la lichidare, cu toate caracteristicile și îndeplinind condiţiile menţionate 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.

▼M53

23. Cu excepţia cazurilor descrise la punctele 16A și 16B sau la punctele 16C și 16D, un contract care conţine o obligaţie 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 preţului de reachiziţie la termen, preţul de exercitare al opţiunii sau o altă valoare de răscumpărare). Acesta este cazul chiar dacă însuși contractul este un instrument de capitaluri proprii. Un exemplu îl constituie obligaţia unei entităţi, conform unui contract forward, de a cumpăra propriile instrumente de capitaluri proprii în schimbul numerarului. Datoria financiară este recunoscută iniţial la valoarea actualizată a valorii de răscumpărare și este reclasificată din capitaluri proprii. Ulterior, datoria financiară este evaluată în conformitate cu IFRS 9. Dacă respectivul contract expiră fără livrare, valoarea contabilă a datoriei financiare este reclasificată la capitaluri proprii. Obligaţia contractuală a unei entităţi de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii generează o datorie financiară pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare, chiar dacă obligaţia de cumpărare este condiţionată de exercitarea de către partener a dreptului de răscumpărare (de exemplu, o opţiune put emisă care dă dreptul partenerului de a vinde entităţii propriile instrumente de capitaluri proprii ale acesteia pentru un preţ 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.

▼B

Prevederi privind decontările contingente

▼M6

25. Un instrument financiar poate impune entităţii să livreze numerar ori un alt activ financiar, sau să-l deconteze astfel încât să constituie o datorie financiară, în eventualitatea apariţiei sau absenţei unor evenimente viitoare incerte (sau ca rezultat al unor circumstanţe incerte) care nu pot fi controlate nici de emitent, nici de deţinătorul instrumentului, cum ar fi o modificare a indicelui bursier, a indicelui preţului de consum, a ratei dobânzii sau a cerinţelor fiscale, a veniturilor viitoare ale emitentului, a venitului net sau a ratei de îndatorare a capitalului. Emitentul unui astfel de instrument nu are dreptul necondiţionat 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 excepţia 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 obligaţie 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 condiţiile de la punctele 16A și 16B.

▼B

Opţiuni de decontare

26. Atunci când un instrument financiar derivat oferă unei părţi posibilitatea de alegere a modului de decontare (de exemplu, emitentul sau deţinătorul poate alege decontarea netă în numerar sau prin schimbul de acţiuni cu numerar), acesta este un activ financiar sau o datorie financiară, cu excepţia situaţiei 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 opţiune de decontare care este o datorie financiară este o opţiune pe acţiuni pe care emitentul se poate decide să o deconteze net în numerar sau prin schimbul propriilor sale acţiuni cu numerar. În mod similar, unele contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar în schimbul propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii intră sub incidenţa 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.

▼M53

31. IFRS 9 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 obligaţiuni convertibile în acţiuni 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 opţiunea de a converti instrumentul în acţiuni ordinare poate fi apoi determinată prin deducerea valorii juste a datoriei financiare din valoarea justă a instrumentului financiar compus în ansamblul său.

Acţiuni de trezorerie (a se vedea şi punctul AG36)

33. Dacă o entitate îşi reachiziţionează propriile instrumente de capitaluri proprii, acele instrumente („acţiunile de trezorerie") trebuie deduse din capitalurile proprii. Câștigurile sau pierderile legate de cumpărarea, vânzarea, emiterea sau anularea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entităţii nu trebuie recunoscute în profit sau pierdere. Astfel de acţiuni de trezorerie pot fi achiziţionate și deţinute de entitate sau de alţi membri ai grupului consolidat. Contravaloarea primită sau plătită trebuie recunoscută direct în capitalurile proprii.

34. Valoarea acţiunilor de trezorerie deţinute este prezentată separat fie în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄, fie în note, în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*. O entitate prezintă informaţii în conformitate cu IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate* dacă entitatea își reachiziţionează propriile sale instrumente de capitaluri proprii de la părţile afiliate.

Dobânzi, dividende, pierderi și câștiguri (a se vedea și punctul AG37)

▼M36

35. Dobânzile, dividendele, pierderile și câștigurile aferente unui instrument financiar sau unei componente care reprezintă o datorie financiară trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în profit sau pierdere. Distribuirile către deţinătorii unui instrument de capitaluri proprii trebuie recunoscute de către entitate direct în capitalurile proprii. Costurile unei tranzacţii de capitaluri proprii trebuie contabilizate ca o deducere din capitalurile proprii.

35A. Impozitul pe profit aferent distribuirilor către deţinătorii unui instrument de capitaluri proprii și cel aferent costurilor unei tranzacţii de capitaluri proprii trebuie contabilizate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.

▼B

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, plăţile de dividende pentru acţiuni recunoscute în întregime ca datorii sunt recunoscute drept cheltuieli în aceeași manieră ca și dobânda aferentă unei obligaţiuni. În mod similar, pierderile și câștigurile asociate cu răscumpărările sau refinanţările datoriilor financiare sunt recunoscute în profit sau pierdere, în timp ce răscumpărările sau refinanţările instrumentelor de capitaluri proprii sunt recunoscute ca modificări ale capitalurilor proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situaţiile financiare.

▼M36

37. O entitate suportă în general diferite costuri aferente emiterii sau achiziţionării propriilor sale instrumente de capitaluri proprii. Aceste costuri pot include taxele de înregistrare și alte taxe plătite autorităţii de reglementare, sumele plătite consilierilor juridici, experţilor contabili și altor consilieri profesionali, costuri de tipărire și taxe de timbru. Costurile unei tranzacţii de capitaluri proprii sunt contabilizate ca o deducere din capitalurile proprii în măsura în care acestea sunt costuri incrementale direct atribuibile tranzacţiei de capitaluri proprii și care altfel ar fi fost evitate. Costurile unei tranzacţii de capitaluri proprii care este abandonată sunt recunoscute drept cheltuieli.

▼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.

▼M36

39. Valoarea costurilor de tranzacție contabilizată ca o deducere din capitalurile proprii în cursul perioadei este prezentată separat conform IAS 1.

▼M31

40. Dividendele clasificate ca cheltuieli pot fi prezentate în situația (situațiile) profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global fie împreună cu dobânzile aferente altor datorii, fie ca element separat. Pe lângă dispozițiile prezentului standard, prezentarea dobânzilor și a dividendelor este supusă dispozițiilor IAS 1 și IFRS 7. În unele situații, din cauza diferențelor dintre dobânzi și dividende în ceea ce privește aspecte cum ar fi deductibilitatea fiscală, este preferabilă prezentarea lor separată în situația (situațiile) profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global. Prezentarea efectelor fiscale se realizează în conformitate cu IAS 12.

▼B

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)

▼M53

42. Un activ financiar și o datorie financiară trebuie să fie compensate, iar valoarea netă trebuie prezentată în situația poziției financiare atunci, și numai atunci, când o entitate:

▼B

(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.

▼M53

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 IFRS 9, punctul 3.2.22).

▼M34

43. Prezentul standard prevede prezentarea activelor și a datoriilor financiare pe o bază netă atunci când, procedând astfel, se obține o reflectare a fluxurilor 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 sumă netă și intenționează să facă acest lucru, ea are, de fapt, un singur activ financiar

▼M34

sau o singură datorie financiară. În alte circumstanţe, activele financiare și datoriile financiare sunt prezentate separat unele de celelalte conform caracteristicilor lor de resurse sau obligaţii ale entităţii. O entitate trebuie să prezinte informaţiile cerute la punctele 13B – 13E din IFRS 7 pentru instrumentele financiare recunoscute care intră sub incidenţa punctului 13A din IFRS 7.

▼B

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 situaţia poziţiei 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 terţ din valoarea datorată creditorului, cu condiţia să existe o înţelegere între cele trei părţi care să specifice clar dreptul de compensare al debitorului. Deoarece dreptul de compensare este un drept legal, condiţiile care stau la baza dreptului respectiv pot varia de la o jurisdicţie la alta și, de aceea, trebuie analizate reglementările care se aplică raportului dintre părţi.

46. Existenţa unui drept legal de a compensa un activ financiar și o datorie financiară afectează drepturile și obligaţiile asociate cu un activ financiar sau o datorie financiară și poate afecta expunerea unei entităţi la riscul de creditare și lichiditate. Totuși, existenţa dreptului, prin el însuși, nu este un temei suficient pentru compensare. În absenţa intenţiei de a exercita dreptul sau de a deconta obligaţia simultan, valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie viitoare ale unei entităţi nu sunt afectate. Când o entitate intenţionează să exercite dreptul sau să deconteze obligaţia 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. Intenţia uneia sau a ambelor părţi 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 obligaţiile asociate activului financiar individual și datoriei financiare individuale rămân neschimbate.

47. Intenţiile unei entităţi cu privire la decontarea anumitor active și datorii pot fi influenţate de practicile sale normale de afaceri, de cerinţele pieţelor financiare, cât și de alte circumstanţe 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 intenţionează să deconteze valoarea netă sau să valorifice activul și să deconteze obligaţia simultan, efectul acestui drept asupra expunerii entităţii 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 compensaţie pe o piaţă financiară organizată sau printr-o tranzacţie directă. În aceste circumstanţe, 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 consecinţă, valorificarea unui activ financiar și decontarea unei datorii financiare sunt tratate ca fiind simultane numai când tranzacţiile au loc în același moment.

49. Condiţiile 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 părţi 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 terţ, în scopul de a deconta o obligaţie, fără ca activele respective să fi fost acceptate de creditor pentru decontarea obligaţiei (de exemplu, cazul fondurilor de amortizare); sau

(e) se așteaptă ca obligaţiile generate ca rezultat al unor evenimente care dau naștere la pierderi să fie recuperate de la o terţă parte în virtutea unui drept pretins ►**M5** într-un ◄ contract de asigurări.

50. O entitate care încheie o serie de tranzacţii 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 instituţiile financiare pentru a se proteja împotriva pierderilor în eventualitatea unui faliment sau a altor circumstanţe care au drept rezultat incapacitatea uneia dintre părţi 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 obligaţiilor sau în alte împrejurări neașteptate să apară în desfășurarea normală a activităţii. 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 entităţii la riscul de credit este prezentat în conformitate cu punctul 36 din IFRS 7.

▼B

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

51-95. [Eliminat]

▼M8

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIŢIA

▼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 scadenţă și obligaţii 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 condiţiile 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 scadenţă și obligaţii ce decurg din lichidare* a introdus o excepţie cu domeniu de aplicare limitat; prin urmare o entitate nu trebuie să aplice excepţia prin analogie.

▼M53

96C. Clasificarea instrumentelor în cadrul acestei excepţii trebuie restricţionată la contabilizarea unui asemenea instrument conform IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 și IFRS 9. Instrumentul nu trebuie considerat un instrument de capitaluri proprii în baza altor îndrumări, de exemplu IFRS 2.

▼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.

▼M29

97B. IFRS 3 (revizuit 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, modificarea trebuie aplicată și pentru respectiva perioadă anterioară. Modificarea nu se aplică însă contraprestaţiilor contingente care apar în urma unei combinări de întreprinderi în cazul în care data achiziţiei a precedat aplicarea IFRS 3 (revizuit în 2008). În schimb entitatea trebuie să contabilizeze aceste contraprestaţii în conformitate cu punctele 65A-65E din IFRS 3 (modificat în 2010).

▼**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.

▼**M29**

97G. Punctul 97B a fost modificat de *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010. 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.

▼**M32**

97I. IFRS 10 și IFRS 11, publicate în mai 2011, au modificat punctele 4 litera (a) și AG29. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼**M33**

97J. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiția valorii juste de la punctul 11 și a modificat punctele 23 și AG31. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼**M31**

97K. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctul 40. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼**M34**

97L. *Compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare* (Amendamente la IAS 32), publicat în decembrie 2011, a eliminat punctul AG38 și a adăugat punctele AG38A – AG38F. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retrospectiv. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste modificări de la o dată anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și trebuie, de asemenea, să prezinte informațiile prevăzute în *Informații de furnizat – compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare* (amendamente la IFRS 7), publicat în decembrie 2011.

▼**M36**

97M. *Ciclul de îmbunătăţiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctele 35, 37 și 39 și a adăugat punctul 35A. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M38**

97N. Documentul *Entităţi de investiţii* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctul 4. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Aplicarea dispoziţiilor din documentul *Entităţi de investiţii* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice și toate amendamentele incluse în *Entităţi de investiţii* în același timp.

▼**M52**

97Q. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat punctul AG21. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

▼**M53**

97R. IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctele 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 și AG30 și a eliminat punctele 97F, 97H și 97P. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M54**

97S. IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele AG9 și AG10. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼**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 reachiziţionate (Acţiuni de trezorerie);* și

(c) SIC-17 *Capitaluri proprii – Costurile unei tranzacţii de capital*.

100. Prezentul standard retrage proiectul de interpretare SIC D34 *Instrumente financiare – Instrumente sau drepturi răscumpărabile de deţinător*.

([1]) În august 2005 IASB a transferat toate furnizările de informaţii privind instrumentele financiare în IFRS 7 *Instrumente financiare: informaţii de furnizat.*

▼B

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.

▼M53

AG2 Standardul nu tratează recunoașterea sau evaluarea instrumentelor financiare. Dispoziţiile privind recunoașterea și evaluarea activelor financiare și datoriilor financiare sunt stipulate în IFRS 9.

▼B

DEFINIŢII (PUNCTELE 11-14)

Active financiare și datorii financiare

AG3 Moneda (numerarul) este un activ financiar deoarece reprezintă mijlocul de schimb și de aceea este baza de evaluare și recunoaștere 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 și de datorii financiare corespunzătoare reprezentând o obligaţie contractuală de a plăti numerarul în viitor sunt:

(a) conturi de creanţe și datorii comerciale;

(b) efecte comerciale de încasat și de plătit;

(c) împrumuturi de încasat și de plătit;

(d) obligaţiuni de încasat și 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, și 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 și o datorie financiară a emitentului.

AG6 Instrumentele de datorie „perpetue” (cum ar fi obligaţiunile „perpetue”, obligaţiunile negarantate și 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

▼B

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 recunoașterea inițială. Deţinătorul și emitentul instrumentului au un activ financiar și, respectiv, o datorie financiară.

AG7 Un drept contractual sau o obligaţie contractuală de a primi, livra sau schimba instrumente financiare este prin el (ea) însuși (însăși) un instrument financiar. Un lanţ de drepturi contractuale sau de obligaţii contractuale corespunde definiţiei unui instrument financiar dacă duce în final la primirea sau plata de numerar ori la achiziţionarea sau emiterea unui instrument de capitaluri proprii.

AG8 Capacitatea de a exercita un drept contractual sau cerinţa de a satisface o obligaţie contractuală poate fi absolută sau poate fi contingentă apariţiei unui eveniment viitor. De exemplu, o garanţie financiară este un drept contractual al creditorului să primească numerar de la girant și o obligaţie contractuală corespunzătoare a girantului de a plăti creditorului, dacă debitorul nu-și respectă obligaţia. Dreptul contractual și obligaţia contractuală există datorită unei tranzacţii sau unui eveniment anterior (asumarea unei garanţii), chiar dacă atât capacitatea creditorului de a-și exercita dreptul, cât și obligaţia girantului de a acţiona sunt ambele contingente unui act de nerespectare a obligaţiilor de către debitor. Dreptul contingent și obligaţia contingentă corespund definiţiei unui activ financiar și a unei datorii financiare, chiar dacă astfel de active și datorii nu sunt întotdeauna recunoscute în situaţiile financiare. Unele dintre aceste drepturi și obligaţii contingente pot fi contractele de asigurări care intră sub incidenţa IFRS 4.

▼M54

AG9 Un contract de leasing creează, de regulă, un drept al locatorului de a primi, precum și o obligaţie a locatarului de a plăti un flux de plăţi care sunt, în esenţă, identice cu plăţile comune ale principalului și dobânzii din cadrul unui contract de împrumut. Locatorul contabilizează investiţia sa în creanţa de încasat printr-un contract de leasing financiar, și nu în valoarea activului-suport care face obiectul contractului de leasing financiar. În consecinţă, un locator tratează un contract de leasing financiar drept instrument financiar. Înconformitate cu IFRS 16, un locator nu recunoaște dreptul său de a primi plăți de leasing în cadrul unui contract de leasing operaţional. Locatorul continuă să contabilizeze activul-suport propriu-zis și nu creanţele de încasat în viitor în cadrul contractului. În consecinţă, un locator nu tratează un leasing operaţional drept instrument financiar, mai puţin în ceea ce privește plăţile individuale datorate și plătibile în prezent de către locatar.

AG10 Activele corporale (cum ar fi stocurile și imobilizările corporale), activele aferente dreptului de utilizare și imobilizările necorporale (cum ar fi brevetele și mărcile) nu sunt active financiare. Controlul asupra unor astfel de active corporale, active aferente dreptului de utilizare și active necorporale creează oportunitatea generării unei intrări de numerar sau a unui alt activ financiar, dar nu generează în prezent un drept de a primi numerar sau un alt activ financiar.

▼B

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 obligaţiilor de garanţie nu sunt datorii financiare deoarece ieșirea de beneficii economice asociate acestora reprezintă furnizarea de bunuri și servicii, și nu o obligaţie contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar.

([1]) În aceste îndrumări, valorile monetare sunt exprimate în „unităţi monetare” (u.m.).

▼B

AG12 Datoriile sau activele care nu sunt contractuale (cum ar fi impozitul pe profit generat ca rezultat al dispoziţiilor legale impuse de autorităţi) nu sunt datorii financiare sau active financiare. Contabilizarea impozitului pe profit este tratată în IAS 12. În mod similar, obligaţiile implicite, aşa cum sunt definite în IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*, nu rezultă din contracte şi nu sunt datorii financiare.

Instrumente de capitaluri proprii

▼M6

AG13 Exemplele de instrumente de capitaluri proprii includ acţiunile ordinare care nu pot fi lichidate de deţinător înainte de scadenţă, unele instrumente care pot fi lichidate înainte de scadenţă (a se vedea punctele 16A şi 16B), unele instrumente care impun entităţii o obligaţie de a livra unei alte părţi o parte proporţională din activele nete ale entităţii doar la lichidare (a se vedea punctele 16C şi 16D), unele tipuri de acţiuni preferenţiale (a se vedea punctele AG25 şi AG26), precum şi warrantele şi opţiunile call emise care permit deţinătorului subscrierea sau cumpărarea unui număr fix de acţiuni ordinare ale entităţii emitente care nu pot fi lichidate înainte de scadenţă în schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar. Obligaţia unei entităţi 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 entităţii (cu excepţiile menţionate la punctul 22A). Cu toate acestea, dacă un astfel de contract conţine o obligaţie 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 şi 16B sau cu punctele 16C şi 16D), el generează şi o datorie pentru valoarea actualizată a sumei de răscumpărare [a se vedea punctul AG27 litera (a)]. Emitentul unor acţiuni ordinare care nu pot fi lichidate înainte de scadenţă îşi asumă o datorie atunci când acţionează în mod oficial pentru a face distribuiri şi devine obligat legal faţă de acţionari 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 acţionarilor.

AG14 O opţiune call cumpărată sau alt contract similar achiziţionat de o entitate care îi dă dreptul de a reachiziţiona 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 entităţii (cu excepţiile menţionate 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) şi 16C litera (b)]

AG14A Una din caracteristicile punctelor 16A şi 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 pretenţiile asupra instrumentului la lichidare ca şi cum aceasta ar trebui să lichideze la data la care clasifică instrumentul. O entitate trebuie să reevalueze clasificarea dacă intervine o schimbare în circumstanţele 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 condiţiile unei tranzacţii între deţinătorul instrumentului (în calitatea sa de non-proprietar) și entitatea emitentă trebuie să fie similari unei tranzacţii echivalente care ar putea interveni între un ne-deţinător al instrumentului și entitatea emitentă.

Niciun alt instrument financiar sau contract cu fluxuri totale de trezorerie care fixează sau restricţionează în mod substanţial rentabilitatea reziduală a deţinătorului instrumentului (punctele 16B și 16D)

AG14J O condiţie 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 substanţial pe profit sau pierdere, schimbarea activelor nete recunoscute sau schimbarea valorii juste a activelor nete recunoscute sau nerecunoscute ale entităţii și (b) efectul de a restricţiona sau fixa în mod substanţial rentabilitatea reziduală. Următoarele instrumente, când sunt încheiate în termeni comerciali normali cu părţi neafiliate, este puţin 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 substanţial pe active specifice al entităţii;

(b) instrumente cu fluxurile totale de trezorerie bazate pe un procentaj din venituri;

(c) contracte concepute pentru a recompensa angajaţi individuali pentru servicii prestate entităţii;

(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 creanţele, datoriile și instrumentele de capitaluri proprii) și instrumente financiare derivate (cum ar fi opţiunile financiare, futures și forward, swap-urile pe rata dobânzii și swap-urile valutare). Instrumentele financiare derivate corespund definiţiei unui instrument financiar și, în consecinţă, intră sub incidenţa prezentului standard.

AG16 Instrumentele financiare derivate creează drepturi și obligaţii care au drept efect transferul între părţile instrumentului al unuia sau al mai multor riscuri financiare inerente unui instrument financiar primar suport. La iniţiere, instrumentele financiare derivate dau unei părţi dreptul contractual de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă parte în condiţii potenţial favorabile, sau o obligaţie contractuală de a schimba active financiare sau datorii financiare cu o altă parte în condiţii care sunt potenţial 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 scadenţa contractului. Unele instrumente înglobează atât dreptul, cât și obligaţia de a face schimbul. Din cauză că termenii schimbului sunt determinaţi la iniţierea instrumentului derivat, deoarece preţurile de pe pieţele 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 scadenţă).

▼B

AG17 O opţiune put sau call pentru schimbarea instrumentelor financiare sau datoriilor financiare (adică instrumente financiare, altele decât propriile instrumente de capitaluri proprii ale entităţii) dă deţinătorului dreptul de a obţine beneficii economice viitoare potenţiale asociate cu modificări ale valorii juste a instrumentului financiar care stă la baza contractului. În mod contrar, emitentul opţiunii își asumă o obligaţie de a nu beneficia de potenţiale 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 deţinătorului, precum și obligaţia emitentului corespund definiţiei activului financiar, respectiv definiţiei datoriei financiare. Instrumentul financiar suport al unui contract de opţiune poate fi orice activ financiar, inclusiv acţiuni ale altor entităţi și instrumente purtătoare de dobândă. Opţiunea poate impune emitentului să emită un instrument de datorie mai degrabă decât să transfere un activ financiar, dar instrumentul suport al opţiunii va continua să fie un activ financiar al deţinătorului dacă opţiunea este exercitată. Dreptul deţinătorului opţiunii de a schimba active financiare în condiţii potenţial favorabile, precum și obligaţia emitentului de a schimba active financiare în condiţii potenţial nefavorabile sunt diferite faţă de activele financiare suport ce urmează a fi schimbate prin exercitarea opţiunii. Natura dreptului deţinătorului și a obligaţiei emitentului nu este afectată de probabilitatea exercitării opţiunii.

AG18 Un alt exemplu de instrument financiar derivat este un contract forward ce urmează a fi lichidat peste șase luni, în care una dintre părţi (cumpărătorul) promite să livreze 1 000 000 u.m. în numerar în schimbul unor obligaţiuni guvernamentale cu rată fixă, cu valoare nominală de 1 000 000 u.m., iar cealaltă parte (vânzătorul) promite să livreze obligaţiunile 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 părţi au atât un drept contractual, cât și o obligaţie contractuală de a schimba instrumente financiare. Dacă preţul pieţei pentru obligaţiunile guvernamentale crește peste 1 000 000 u.m., condiţiile vor fi favorabile cumpărătorului și nefavorabile vânzătorului; dacă preţul pieţei scade sub 1 000 000 u.m., efectul va fi contrar. Cumpărătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului generat de deţinerea unei opţiuni call, cât și o obligaţie contractuală (datorie financiară) similară obligaţiei generate de emiterea unei opţiuni put; vânzătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului aferent deţinerii unei opţiuni put, cât și o obligaţie contractuală (o datorie financiară) similară obligaţiei generate de emiterea unei opţiuni call. Ca și în cazul opţiunilor, aceste drepturi și obligaţii contractuale constituie active financiare și datorii financiare separate și distincte de instrumentele financiare suport (obligaţiunile și lichidităţile care fac obiectul schimbului). Ambele părţi dintr-un contract forward au obligaţia de a executa la momentul convenit, în timp ce executarea unui contract de opţiuni are loc numai dacă și când deţinătorul opţiunii alege să o exercite.

AG19 Multe alte tipuri de instrumente derivate încorporează un drept sau o obligaţie 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, facilităţile de emitere de efecte comerciale și acreditivele. Un contract swap pe rata dobânzii poate fi privit ca o variaţie a unui contract forward în care părţile sunt

▼B

de acord să facă o serie de schimburi viitoare de valori sub formă de numerar, o valoare fiind calculată în funcţie de o rată fluctuantă a dobânzii, iar cealaltă în funcţie de o rată fixă a dobânzii. Contractele futures sunt o altă variaţie a contractelor forward, deosebindu-se în principal prin faptul că sunt standardizate și tranzacţionate 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 definiţiei unui instrument financiar deoarece dreptul contractual al unei părţi de a primi un activ nefinanciar sau un serviciu și obligaţia corespunzătoare a celeilalte părţi nu stabilesc un drept actual sau o obligaţie al(a) niciuneia dintre părţi 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 opţiune, 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 tranzacţionate pe pieţe organizate aproape la fel ca unele instrumente financiare derivate. De exemplu, un contract futures pe mărfuri poate fi fără dificultăţi vândut sau cumpărat contra numerar, deoarece este cotat pentru tranzacţionare la o bursă și poate schimba deţinătorul de mai multe ori. În orice caz, părţile care vând sau cumpără contractul tranzacţionează de fapt marfa de bază. Capacitatea de a vinde sau cumpăra un contract pe mărfuri contra numerar, uşurinţa cu care poate fi cumpărat sau vândut și posibilitatea negocierii unei decontări în numerar a obligaţiei 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 uşor convertibil în numerar intră sub incidenţa standardului, ca și cum ar fi instrumente financiare (a se vedea punctul 8).

▼M52

AG21 Cu excepţia situaţiilor prevăzute în IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, 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 excepţia cazului în care plata corespondentă este amânată după data la care activele corporale sunt transferate. Este cazul vânzării sau cumpărării de bunuri pe credit comercial.

▼B

AG22 Unele contracte se referă la mărfuri, dar nu implică decontarea prin primirea sau livrarea fizică a mărfii. Ele specifică decontarea prin plăţi de numerar care sunt determinate corespunzător unei formule din contract, și nu prin plata unor sume fixe. De exemplu, valoarea principalului unei obligaţiuni poate fi calculată prin aplicarea preţului de piaţă al petrolului existent la scadenţa obligaţiunii aferente unei cantităţi fixe de petrol. Valoarea principalului este indexată prin raportare la preţul unei mărfi, dar este decontată doar în numerar. Un astfel de contract constituie un instrument financiar.

AG23 Definiţia instrumentelor financiare cuprinde, de asemenea, contractul care dă naștere unui activ nefinanciar sau unei datorii nefinanciare, în plus faţă de un activ financiar sau o datorie financiară. Astfel de instrumente financiare deseori dau uneia dintre părţi opţiunea să schimbe un activ financiar cu unul nefinanciar. De exemplu, o obligaţiune legată de petrol poate da dreptul deţinătorului de a primi o serie de plăţi fixe periodice de dobânzi și o sumă fixă de numerar la

▼B

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 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

►M32 AG29 În situațiile financiare consolidate, o entitate prezintă interese care nu controlează - adică interesele deținute de alte părți în capitalurile proprii și venitul filialelor sale - în conformitate cu IAS 1 și IFRS 10. ◄ 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)

▼M53

AG30 Punctul 28 se aplică numai pentru emitenții instrumentelor financiare compuse nederivate. Punctul 28 nu tratează instrumentele financiare compuse din perspectiva deținătorilor. IFRS 9 tratează clasificarea și evaluarea activelor financiare care sunt instrumente financiare compuse din perspectiva deținătorului.

▼M33

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 separat componenta de datorie și componenta de capitaluri proprii în situația poziției financiare, după cum urmează:

▼B

(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.

▼M33

(b) Instrumentul de capitaluri proprii este o opțiune încorporată de a converti datoria în capitaluri proprii ale emitentului. Această opțiune are valoare la recunoașterea inițială chiar și atunci când este „în afara banilor” (out of the money).

▼B

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

(b) contravaloarea legată de componenta de capitaluri proprii este recunoscută în capitalurile proprii.

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)

▼M34

_____

Criteriul ca o entitate să aibă „în mod curent […] dreptul legal de a compensa valorile recunoscute” [punctul 42(a)]

AG38A Un drept de compensare poate fi disponibil în mod curent sau poate fi condiționat de un eveniment viitor (de exemplu, dreptul poate fi declanșat sau exercitat numai în cazul apariției unor evenimente viitoare, cum ar fi neîndeplinirea obligațiilor, insolvența sau falimentul unuia dintre parteneri). Chiar dacă dreptul de compensare nu este condiționat de un eveniment viitor, acesta poate fi exercitat din punct de vedere juridic numai în cursul desfășurării normale a activității sau în caz de neîndeplinire a obligațiilor, de insolvență sau faliment al unuia sau al tuturor partenerilor.

▼**M34**

AG38B Pentru a îndeplini criteriul de la punctul 42(a), o entitate trebuie să aibă în mod curent un drept legal de compensare. Aceasta înseamnă că dreptul de compensare:

(a) nu trebuie să fie condiţionat de un eveniment viitor; și

(b) trebuie să fie exercitabil din punct de vedere juridic în toate situaţiile următoare:

(i) în cursul desfășurării normale a activităţii;

(ii) în caz de neîndeplinire a obligaţiilor; și

(iii) în caz de insolvenţă sau faliment

al entităţii și al tuturor partenerilor.

AG38C Natura și amploarea dreptului de compensare, inclusiv eventualele condiţii legate de exercitarea acestuia și menţinerea sau nu a dreptului în caz de neîndeplinire a obligaţiilor sau de insolvenţă sau faliment pot varia de la o jurisdicţie la alta. În consecinţă, nu se poate presupune că dreptul de compensare este în mod automat disponibil în afara desfășurării normale a activităţii. De exemplu, legislaţia în materie de insolvenţă sau faliment dintr-o jurisdicţie poate interzice sau restricţiona dreptul de compensare în caz de faliment sau insolvenţă în anumite circumstanţe.

AG38D Dispoziţiile aplicabile relaţiilor dintre părţi (de exemplu, prevederile contractuale, legile care reglementează contractul sau legile în materie de neîndeplinire a obligaţiilor, insolvenţă sau faliment aplicabile părţilor) trebuie examinate pentru a stabili dacă dreptul de compensare poate fi exercitat în cursul desfășurării normale a activităţii, în caz de neîndeplinire a obligaţiilor și în caz de insolvenţă sau faliment al entităţii și al tuturor partenerilor [așa cum se specifică la punctul AG38B(b)].

Criteriul ca o entitate să intenţioneze „fie să le deconteze pe o bază netă, fie să valorifice activul și să deconteze datoria în mod simultan” [punctul 42(b)]

AG38E Pentru a îndeplini criteriul de la punctul 42(b), o entitate trebuie să intenţioneze fie să le deconteze pe o bază netă, fie să valorifice activul și să deconteze datoria în mod simultan. Deși entitatea poate avea dreptul de a deconta pe o bază netă, aceasta poate să valorifice activul și să deconteze datoria în mod separat.

AG38F Dacă o entitate poate deconta sumele astfel încât rezultatul este, de fapt, echivalent cu decontarea netă, entitatea va îndeplini criteriul privind decontarea netă de la punctul 42(b). Aceasta se va întâmpla dacă, și numai dacă, mecanismul de decontare brută are caracteristici care îi permit să elimine riscul de credit și riscul de lichiditate sau să le reducă la o valoare nesemnificativă și să proceseze creanţele și datoriile într-un singur proces sau ciclu de decontare. De exemplu, un sistem de decontare brută care prezintă toate caracteristicile următoare va îndeplini criteriul privind decontarea netă de la punctul 42(b):

(a) activele financiare și datoriile financiare eligibile pentru compensare sunt prezentate în același moment pentru procesare;

▼M34

(b) odată ce activele financiare și datoriile financiare sunt prezentate pentru procesare, părţile se angajează să îndeplinească obligaţia de decontare;

(c) nu există posibilitatea ca fluxurile de trezorerie care rezultă din active și datorii să se modifice odată ce acestea au fost prezentate pentru procesare [cu excepţia cazului în care procesarea nu este executată – a se vedea litera (d) de mai jos];

(d) activele și datoriile care sunt garantate cu valori mobiliare vor fi decontate în cadrul unui sistem de transfer de valori mobiliare sau al unui sistem similar (de exemplu, livrare contra plată), astfel încât, dacă transferul de valori mobiliare nu este executat, nu va fi executată nici procesarea creanţei sau a datoriei aferente garantate cu valorile mobiliare respective (și viceversa);

(e) tranzacţiile care nu sunt executate, așa cum se menţionează la litera (d), vor fi prezentate din nou pentru procesare până când sunt decontate;

(f) decontarea este efectuată prin aceeași instituţie de decontare (de exemplu, o bancă de decontare, o bancă centrală sau un depozitar central de valori mobiliare); și

(g) există o facilitate de creditare pe parcursul zilei (intraday) care va oferi sume de tip „descoperit de cont” suficient de mari pentru a permite procesarea plăţilor la data decontării pentru fiecare dintre părţi și este practic sigur că facilitatea de creditare intraday va fi onorată la cerere.

▼B

AG39 Standardul nu prevede un tratament special pentru așa-numitele „instrumente sintetice”, care sunt grupări de instrumente financiare separate achiziţionate și deţinute 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 plăţi variabile și efectuarea de plăţi 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 obligaţie contractuală cu propriii termeni și propriile condiţii, putând fi transferat(ă) sau decontat(ă) separat. Fiecare instrument financiar 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 situaţia poziţiei financiare a ◄ entităţii pe o bază netă decât dacă îndeplinesc condiţiile pentru compensare de la punctul 42.

▼B

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”, acurateţea 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) situaţiilor 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 pieţele locale și regionale); sau

(ii) care își înaintează, sau este pe cale de a își înainta, situaţiile financiare unei comisii de reglementare a titlurilor de valori sau unei alte organizaţii de reglementare, în scopul emiterii de acțiuni ordinare pe o piață publică; și

(b) situaţiilor 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 pieţele locale și regionale); sau

(ii) care își înaintează, sau este pe cale de a își înainta, situaţiile financiare unei comisii de reglementare a titlurilor de valori sau unei alte organizaţii 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.

►M32 4. **Atunci când o entitate prezintă atât situaţiile financiare consolidate, cât și situaţiile financiare individuale, în conformitate cu IFRS 10 *Situaţiile financiare consolidate* și, respectiv IAS 27 *Situaţiile financiare individuale*, prezentarea de informaţii prevăzute de prezentul standard trebuie să se bazeze doar pe informaţiile consolidate.** ◄ O entitate care alege să prezinte rezultatul pe acțiune pe baza situaţiilor sale financiare individuale trebuie să prezinte astfel de informaţii referitoare la rezultatul pe acțiune doar în situaţia individuală a veniturilor și a cheltuielilor. O entitate nu trebuie să prezinte un astfel de rezultat pe acțiune în situaţiile financiare consolidate.

▼M31

4A. Dacă o entitate prezintă elementele profitului sau pierderii într-o situație distinctă, așa cum se prevede la punctul 10A din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (modificat în 2011), 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.

▼M33

8. Termenii definiți în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* sunt utilizați în prezentul standard cu semnificațiile prevăzute la punctul 11 din IAS 32, cu excepția cazului în care se prevede altfel. În IAS 32 sunt definite instrumentul financiar, activul financiar, datoria financiară și instrumentul de capitaluri proprii și sunt prezentate îndrumări de aplicare a acelor definiții. IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă* definește valoarea justă și prevede cerințele de aplicare a acelei definiții.

▼B

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. Acţiuni preferenţiale care prevăd un dividend iniţial scăzut pentru a compensa entitatea pentru vânzarea acţiunilor preferenţiale cu preţ redus, sau un dividend peste preţul pieţei pentru perioadele ulterioare pentru a compensa investitorii pentru cumpărarea acţiunilor preferenţiale la un preţ majorat sunt câteodată considerate acţiuni preferenţiale cu rată crescătoare. Orice element original de reducere sau de majorare aferent acţiunilor preferenţiale cu rată crescătoare este amortizat la rezultatul reportat utilizând metoda dobânzii efective și este tratat ca dividend preferenţial în scopul calculării rezultatului pe acţiune.

16. Acţiunile preferenţiale pot fi răscumpărate printr-o ofertă scrisă de achiziţie din partea entităţii către acţionari. Surplusul valorii juste a contravalorii plătite acţionarilor preferenţiali faţă de valoarea contabilă a acţiunilor preferenţiale reprezintă o rentabilitate pentru deţinătorii de acţiuni preferenţiale și o datorie la rezultatul reportat pentru entitate. Această valoare este dedusă din calculul pierderilor sau profiturilor atribuibile acţionarilor ordinari ai societăţii-mamă.

17. Conversia anticipată a acţiunilor preferenţiale convertibile poate fi generată de către o entitate prin modificări favorabile ale condiţiilor iniţiale ale conversiei sau prin plata unei contraprestaţii suplimentare. Surplusul valorii juste a acţiunilor ordinare sau a altei contravalori plătite faţă de valoarea justă a acţiunilor ordinare care pot fi emise în conformitate cu termenele iniţiale de conversie reprezintă o rentabilitate pentru acţionarii preferenţiali și este dedus din calculul profitului sau pierderii atribuibile acţionarilor ordinari ai societăţii-mamă.

18. Orice surplus al valorii contabile a acţiunilor preferenţiale faţă de valoarea justă a contravalorii plătite pentru decontarea lor se adaugă în calcularea profitului sau pierderii atribuibile acţionarilor ordinari ai societăţii-mamă.

Acţiuni

19. În scopul calculării rezultatului de bază pe acţiune, numărul acţiunilor ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a acţiunilor ordinare în circulaţie în perioada respectivă.

20. Utilizarea mediei ponderate a acţiunilor ordinare în circulaţie în perioada respectivă reflectă posibilitatea ca valoarea capitalului acţionarilor să fi variat în timpul perioadei, ca urmare a unui număr mai mare sau mai mic de acţiuni aflate în circulaţie în orice moment. Media ponderată a acţiunilor ordinare în circulaţie în timpul perioadei este numărul de acţiuni ordinare în circulaţie la începutul perioadei, ajustat cu numărul de acţiuni răscumpărate sau emise în perioada respectivă, înmulţit cu un factor de ponderare a timpului. Factorul de ponderare a timpului este numărul de zile în care acţiunile respective s-au aflat în circulaţie, ca proporţie din numărul total de zile ale perioadei; în multe situaţii, este adecvată o aproximare rezonabilă a acestei medii ponderate.

21. În majoritatea cazurilor, acţiunile sunt incluse în media ponderată a acţiunilor de la data la care contraprestaţia devine creanţă (aceasta este de obicei data la care au fost emise), de exemplu:

(a) acţiunile ordinare emise contra numerar sunt incluse când numerarul se înregistrează drept creanţă;

(b) acţiunile ordinare emise în urma reinvestirii voluntare a dividendelor în acţiunile ordinare sau preferenţiale 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 acţiuni gratuite, ori a unei divizări a acţiunilor, acţiunile ordinare se emit pentru acţionarii existenţi fără nicio contraprestaţie suplimentară. Prin urmare, creşte numărul acţiunilor ordinare în circulaţie fără ca acest lucru să determine o creştere o resurselor. Numărul acţiunilor ordinare în circulaţie înaintea operaţiunii respective se ajustează cu modificarea proporţională a numărului de acţiuni ordinare în circulaţie ca şi când operaţiunea ar fi avut loc la începutul primului exerciţiu raportat. De exemplu, în cazul unei emisiuni de acţiuni gratuite într-un raport de doi la unu, numărul acţiunilor ordinare în circulaţie înainte de emisiune se înmulţeşte cu trei pentru a se obţine noul număr total de acţiuni ordinare, sau cu doi pentru a se obţine numărul suplimentar de acţiuni ordinare.

29. O consolidare a acţiunilor ordinare reduce, în general, numărul acţiunilor ordinare în circulaţie fără o reducere corespunzătoare a resurselor. Cu toate acestea, atunci când efectul general este răscumpărarea acţiunilor la valoarea lor justă, reducerea numărului acţiunilor ordinare în circulaţie este rezultatul unei reduceri corespunzătoare a resurselor. Un exemplu este consolidarea acţiunilor combinată cu un dividend special. Media ponderată a acţiunilor ordinare în circulaţie pentru perioada în care are loc tranzacţia combinată este ajustată pentru reducerea numărului acţiunilor ordinare de la data recunoaşterii dividendului special.

Rezultat pe acţiune diluat

30. O entitate trebuie să calculeze valorile rezultatului pe acţiune diluat pentru profitul sau pierderea de atribuit acţionarilor ordinari ai societăţii-mamă și, dacă sunt prezentate, pentru profitul sau pierderea ce derivă din activităţile continue atribuibile acelor acţionari.

31. În scopul calculării rezultatului pe acţiune diluat, o entitate trebuie să ajusteze profitul sau pierderea atribuibile acţionarilor ordinari ai societăţii-mamă și media ponderată a acţiunilor în circulaţie, cu efectele tuturor acţiunilor ordinare potenţial diluante.

32. Obiectivul rezultatului pe acţiune diluat este conform cu acela al rezultatului de bază pe acţiune – şi anume, de a evalua participarea fiecărei acţiuni ordinare ►M5 în performanţa ◄ unei entităţi – luându-se în considerare influenţa tuturor acţiunilor ordinare potenţiale diluante aflate în circulaţie în exerciţiul respectiv. Drept rezultat:

(a) profitul sau pierderea atribuibilă acţionarilor ordinari ai societăţii-mamă se majorează cu valoarea după impozitare a dividendelor și dobânzii recunoscute în cursul perioadei, aferentă acţiunilor ordinare potenţial diluante, și sunt ajustate în funcţie de orice alte modificări ale veniturilor sau cheltuielilor care ar rezulta din conversia acţiunilor ordinare potenţial diluante; și

(b) media ponderată a acţiunilor ordinare în circulaţie este majorată cu media ponderată a acţiunilor ordinare suplimentare care s-ar fi aflat în circulaţie în cazul conversiei tuturor acţiunilor ordinare potenţial 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.

▼M53

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 IFRS 9).

▼B

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. Acţiunile ordinare potenţiale sunt ponderate pentru perioada în care sunt în circulaţie. Acţiunile ordinare potenţiale care sunt anulate sau care sunt lăsate să își piardă valabilitatea în timpul perioadei sunt incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat doar pentru perioada de timp în care sunt în circulaţie. Acţiunile ordinare potenţiale care sunt convertite în acţiuni ordinare în timpul perioadei sunt incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat de la începutul perioadei până la data conversiei; de la data conversiei, acţiunile ordinare care rezultă sunt incluse atât în rezultatul de bază pe acţiune, cât și în cel pe acţiune diluat.

39. Numărul de acţiuni ordinare emise în cazul conversiei acţiunilor ordinare potenţiale diluante se determină conform clauzelor asociate acţiunilor ordinare potenţiale. Atunci când există mai mult de o bază de conversie, calculul utilizează cea mai avantajoasă rată de conversie sau cel mai avantajos preţ de exercitare din punctul de vedere al deţinătorului de acţiuni ordinare potenţiale.

▼M32

40. O filială, o asociere în participaţie sau o entitate asociată poate să emită către alte părţi decât societatea-mamă sau investitorul care deţin controlul în comun sau o influenţă semnificativă asupra entităţii în care s-a investit acţiuni ordinare potenţiale convertibile fie în acţiuni ordinare în filială, în asocierea în participaţiune sau în entitatea asociată, fie în acţiuni ordinare în societatea mamă sau ale investitorilor care deţin controlul în comun sau o influenţă semnificativă (entitatea raportoare) asupra entităţii în care s-a investit. Dacă aceste acţiuni ordinare potenţiale ale filialei, ale asocierii în participaţie sau ale entităţii asociate au un efect de diluare asupra rezultatului pe acţiune de bază al entităţii raportoare, acestea vor fi incluse în calculul rezultatului pe acţiune diluat.

▼B

Acţiuni ordinare potenţiale diluante

41. Acţiunile ordinare potenţiale trebuie tratate drept diluante atunci și numai atunci când, în urma conversiei lor în acţiuni ordinare, ar scădea rezultatul pe acţiune sau ar crește pierderile pe acţiune din operaţiunile continue.

42. O entitate utilizează profitul sau pierderea din operaţiunile continue atribuibilă societăţii-mamă ca număr de control în a stabili dacă acţiunile ordinare potenţiale sunt diluante sau antidiluante. Profitul sau pierderea din operaţiunile continue atribuibile societăţii-mamă este ajustat(ă) în conformitate cu punctul 12 și exclude elementele referitoare la activităţile întrerupte.

43. Acţiunile ordinare potenţiale sunt antidiluante atunci când conversia lor în acţiuni ordinare ar majora rezultatul pe acţiune sau ar diminua pierderea pe acţiune din activităţile continue. Calcularea rezultatului pe acţiune diluat nu ia în considerare ipoteze precum conversia, exercitarea sau un alt aspect legat de acţiunile potenţiale ordinare care ar avea un efect de antidiluare asupra rezultatului pe acţiune.

44. Atunci când se determină dacă acţiunile ordinare potenţiale sunt diluante sau antidiluante, fiecare emisiune sau serie de acţiuni ordinare potenţiale este luată în considerare separat, și nu în totalitatea lor. Ordinea în care sunt luate în considerare acţiunile ordinare potenţiale poate influenţa calitatea lor de a fi sau nu diluante. Prin urmare, pentru maximizarea diluării rezultatului de bază pe acţiune, fiecare emisiune sau serie de acţiuni ordinare potenţiale este luată în

▼B

considerare în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puţin diluante, adică acţiunile ordinare potenţiale diluante cu cel mai mic „rezultat pe acţiune incrementală” sunt incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluant înaintea celor cu un rezultat mai ridicat pe acţiune incrementală. Opţiunile și warrantele sunt în general incluse primele, deoarece acestea nu afectează numărătorul calculului.

Opţiuni, warrante și echivalentele acestora

45. În scopul calculării rezultatului pe acţiune diluat, o entitate trebuie să plece de la ipoteza că opţiunile și warrantelor diluante ale entităţii au fost executate. Sumele rezultate ca urmare a presupunerii exercitării acestor instrumente trebuie considerate drept primite din emisiunea de acţiuni ordinare la preţul mediu pe piaţă al acţiunilor ordinare ale perioadei. Diferenţa dintre numărul de acţiuni ordinare emise și numărul de acţiuni ordinare care ar fi fost emise la preţul mediu pe piaţă al acţiunilor ordinare pe parcursul perioadei trebuie tratată ca o emisiune de acţiuni ordinare fără nicio contraprestaţie.

46. Opţiunile și warrantele sunt diluante când ar avea drept rezultat o emisiune de acţiuni ordinare cu un preţ mai mic decât preţul mediu pe piaţă al acţiunilor ordinare în perioada respectivă. Valoarea diluării este preţul mediu pe piaţă al acţiunilor ordinare în perioada respectivă minus preţul de emisiune. Prin urmare, pentru a calcula rezultatul pe acţiune diluat, acţiunile potenţiale ordinare sunt tratate ca fiind compuse din:

(a) un contract de emisiune a unui anumit număr de acţiuni ordinare la preţul mediu pe piaţă în perioada respectivă. Se presupune că astfel de acţiuni ordinare sunt evaluate fidel și că nu sunt nici diluante, nici antidiluante. Ele nu se iau în considerare în calcularea rezultatului pe acţiune diluat;

(b) un contract de emisiune a restului de acţiuni ordinare, fără nicio contraprestaţie. Astfel de acţiuni ordinare nu generează niciun fel de încasare și nu au niciun efect asupra profitului sau pierderii atribuibil(e) acţiunilor ordinare în circulaţie. Prin urmare, aceste acţiuni sunt diluante și se adaugă numărului de acţiuni ordinare în circulaţie pentru calcularea rezultatului pe acţiune diluat.

47. Opţiunile și warrantele au un efect de diluare doar atunci când preţul mediu pe piaţă al acţiunilor ordinare în perioada respectivă depășește preţul exerciţiului pentru opţiuni și warrante (adică sunt „în bani” – „in the money”). Rezultatul pe acţiune raportat anterior nu este ajustat retroactiv pentru a reflecta modificările preţului acţiunilor ordinare.

▼M33

47A. În cazul opţiunilor pe acţiuni și a altor angajamente de plată pe bază de acţiuni la care se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*, preţul de emisiune la care se face referire la punctul 46 și preţul de exercitare la care se face referire la punctul 47 trebuie să includă valoarea justă (evaluată în conformitate cu IFRS 2) a oricăror bunuri sau servicii ce trebuie să fie furnizate entităţii în viitor în cadrul opţiunii pe acţiune sau al altui angajament de plată pe bază de acţiuni.

▼B

48. Opţiunile pe acţiuni ale angajaţilor cu termene fixe sau determinabile și acţiunile ordinare revocabile sunt tratate ca opţiuni în calcularea rezultatului pe acţiune diluat, deși ele pot fi condiţionate de intrarea în drepturi. Ele sunt tratate ca fiind în circulaţie la data acordării. Opţiunile pe acţiuni ale angajaţilor condiţionate de performanţă sunt tratate ca fiind acţiuni care pot fi emise în mod condiţionat, deoarece emisiunea lor este condiţionată de îndeplinirea unor condiţii 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 acţiune diluat în conformitate cu punctele 33 și 36.

50. Acţiunile preferenţiale convertibile sunt antidiluante oricând valoarea dividendului unor astfel de acţiuni declarate sau acumulate în perioada curentă pe acţiune ordinară care poate fi obţinut în urma conversiei depășește valoarea rezultatului de bază pe acţiune. 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 acţiune ordinară care poate fi obţinută în urma conversiei depășește valoarea rezultatului de bază pe acţiune.

51. Răscumpărarea sau conversia indusă a acţiunilor preferenţiale convertibile poate afecta doar o parte a acţiunilor preferenţiale convertibile care erau anterior în circulaţie. În astfel de cazuri, orice surplus al contraprestaţiei la care se face referire la punctul 17 este atribuit acelor acţiuni care sunt răscumpărate sau convertite pentru a determina determinării dacă acţiunile preferenţiale care rămân în circulaţie sunt diluante. Acţiunile răscumpărate sau convertite sunt luate în considerare separat de acţiunile care nu sunt răscumpărate sau convertite.

Acţiuni care pot fi emise în mod condiţionat

52. Ca și în cazul calculării rezultatului pe acţiune de bază, acţiunile ordinare care pot fi emise în mod condiţionat sunt tratate ca fiind în circulaţie și sunt incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat dacă sunt îndeplinite condiţiile (adică dacă au avut loc evenimentele). Acţiunile care pot fi emise în mod condiţionat sunt incluse de la începutul perioadei (sau, dacă mai târziu, de la data contractului condiţionat privind emisiunea de acţiuni). Dacă nu sunt îndeplinite condiţiile, numărul acţiunilor care pot fi emise în mod condiţionat, incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat, are la bază numărul acţiunilor care ar fi emise în cazul în care sfârșitul perioadei ar corespunde cu sfârșitul perioadei condiţionate. Nu se permite retratarea dacă nu sunt îndeplinite condiţiile atunci când perioada condiţionată se încheie.

53. Dacă dobândirea sau menţinerea unei valori specifice a rezultatului unei perioade reprezintă condiţia unei emisiuni condiţionate și dacă această valoare a fost obţinută la finalul perioadei de raportare, dar trebuie menţinută pe o perioadă suplimentară după perioada de raportare, atunci acţiunile ordinare suplimentare sunt tratate ca fiind în circulaţie dacă efectul este de diluare atunci când se calculează rezultatul pe acţiuni diluat. În acest caz, calcularea rezultatului pe acţiune diluat are la bază numărul acţiunilor ordinare care ar fi fost emise dacă valoarea rezultatului la finalul perioadei de raportare ar fi fost valoarea rezultatului la încheierea perioadei condiţionate. Deoarece rezultatele pot suferi modificări pe parcursul unei perioade viitoare, calcularea rezultatului pe acţiune de bază nu include asemenea acţiuni care pot fi emise în mod condiţionat până la încheierea perioadei condiţionate deoarece nu au fost îndeplinite toate condiţiile necesare.

54. Numărul acţiunilor ordinare care pot fi emise în mod condiţionat poate depinde de preţul viitor pe piaţă al acţiunilor ordinare. În acest caz, dacă efectul este diluant, calcularea rezultatului pe acţiune diluat are la bază numărul acţiunilor ordinare care ar fi fost emise dacă preţul pe piaţă la finalul perioadei de raportare ar fi fost preţul pe piaţă la sfârșitul perioadei condiţionate. Atunci când condiţia are la bază o medie a preţurilor pieţei aferente unei perioade care se extinde dincolo de finalul perioadei de raportare, se va utiliza media preţurilor pentru perioada de timp care a trecut. Deoarece preţul pe piaţă

▼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 acţiuni ordinare sau în numerar la alegerea deţinătorului, în calcularea rezultatului pe acţiune diluat trebuie utilizată cea mai diluată dintre decontările în numerar și în acţiuni.

61. Un exemplu de contract care poate fi decontat în acţiuni ordinare sau în numerar este un instrument de datorie care, la scadenţă, îi conferă entităţii dreptul nerestricţionat de a deconta valoarea principalului în numerar sau în propriile acţiuni ordinare. Un alt exemplu este o opţiune de vânzare emisă care îi dă deţinătorului posibilitatea de a alege între decontarea în acţiuni ordinare sau în numerar.

Opţiuni cumpărate

62. Contractele de exemplu, opţiunile put și call cumpărate (adică opţiunile deţinute de către o entitate pe propriile acţiuni ordinare) nu sunt incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat deoarece includerea lor ar fi antidiluantă. Opţiunea de vânzare ar fi exercitată doar dacă preţul exerciţiului ar fi mai mare decât preţul pieţei, iar opţiunea de cumpărare ar fi exercitată doar dacă preţul exerciţiului ar fi mai mic decât preţul pieţei.

Opţiuni de vânzare emise

63. Contractele care impun entităţii să își răscumpere propriile acţiuni, de exemplu, opţiunile de vânzare emise și contractele de cumpărare forward, sunt reflectate în calcularea rezultatului pe acţiune diluat dacă efectul este de diluare. Dacă aceste contracte sunt „în bani” („in the money”) pe durata perioadei (adică preţul de exercitare sau preţul de decontare este mai mare decât preţul mediu al pieţei pentru acea perioadă), efectul de diluare potenţial asupra rezultatului pe acţiune trebuie calculat după cum urmează:

(a) trebuie să se presupună că la începutul perioadei se vor emite suficiente acţiuni ordinare (la preţul mediu al pieţei 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 acţiunilor ordinare); și

(c) acţiunile ordinare incrementale (diferenţa dintre numărul de acţiuni ordinare despre care se presupune că sunt emise și numărul de acţiuni ordinare primite în urma îndeplinirii clauzelor contractului) trebuie incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat.

AJUSTĂRI RETROACTIVE

64. Dacă numărul de acţiuni ordinare sau ordinare potenţiale în circulaţie crește ca urmare a unei capitalizări, a unei emisiuni de acţiuni gratuite sau a unei divizări a acţiunilor, sau dacă acest număr scade ca urmare a unei reversii a divizării acţiunilor, calcularea rezultatului de bază și diluat pe acţiune aferent tuturor exerciţiilor prezentate trebuie ajustată retroactiv. Dacă aceste modificări survin ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄, dar înainte ca situaţiile financiare să fie autorizate spre publicare, calcularea valorilor pe acţiune corespunzătoare acestor situaţii financiare, ca și al celor din exerciţiile anterioare, trebuie să aibă la bază noul număr de acţiuni. Trebuie prezentat faptul că acest calcul pe acţiune reflectă aceste modificări în numărul de acţiuni. În plus, rezultatul de bază și diluat pe acţiune aferent tuturor exerciţiilor 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. ◄

▼M31

67A. Dacă o entitate prezintă elementele profitului sau pierderii într-o situație distinctă, așa cum se prevede la punctul 10A din IAS 1 (modificat în 2011), 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.

▼M31

68A. Dacă o entitate prezintă elementele profitului sau pierderii într-o situație distinctă, așa cum se prevede la punctul 10A din IAS 1 (modificat în 2011), entitatea prezintă rezultatul pe acțiune de bază și diluat pentru activitatea întreruptă, conform dispozițiilor 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 acţiunilor ordinare utilizat ca numitor pentru calcularea rezultatului de bază şi diluat pe acţiune, precum şi o reconciliere a acestor numitori. Reconcilierea trebuie să includă efectele individuale ale fiecărei clase de instrumente care afectează rezultatul pe acţiune;

(c) instrumentele (inclusiv acţiunile care pot fi emise în mod condiţionat) care ar putea să dilueze în viitor rezultatul pe acţiune diluat, dar care nu au fost incluse în calcularea rezultatului pe acţiune diluat, deoarece sunt antidiluante pentru perioada (perioadele) prezentată (prezentate);

(d) o descriere a tranzacţiilor cu acţiuni ordinare sau potenţiale ordinare, în afara celor contabilizate în conformitate cu punctul 64, care au loc ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄ şi care ar fi modificat în mod semnificativ numărul acţiunilor ordinare sau potenţiale ordinare în circulaţie la încheierea perioadei dacă acele tranzacţii ar fi avut loc înainte de finalul perioadei de raportare.

71. Exemple ale tranzacţiilor menţionate la punctul 70 litera (d) includ:

(a) o emisiune de acţiuni contra numerar;

(b) o emisiune de acţiuni atunci când încasările sunt utilizate pentru a rambursa o datorie sau acţiunile preferenţiale în circulaţie la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄;

(c) o răscumpărare a acţiunilor ordinare în circulaţie;

(d) conversia în acţiuni ordinare sau exercitarea acţiunilor ordinare potenţiale în circulaţie la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄;

(e) o emisiune de opţiuni, warrante sau alte instrumente convertibile; şi

(f) îndeplinirea condiţiilor care ar avea drept rezultat emisiunea de acţiuni care pot fi emise în mod condiţionat.

Valorile rezultatului pe acţiune nu sunt ajustate pentru tranzacţiile care au loc ►**M5** la finalul următoarei perioade de raportare ◄ deoarece astfel de tranzacţii nu afectează valoarea capitalului utilizat la generarea profitului sau pierderii pentru perioada respectivă.

72. Instrumentele financiare şi alte contracte care generează acţiuni ordinare potenţiale pot include clauze şi condiţii care influenţează evaluarea rezultatului de bază şi diluat pe acţiune Aceste clauze şi condiţii pot stabili dacă toate acţiunile ordinare potenţiale sunt diluante şi dacă da, care este efectul lor asupra mediei ponderate a acţiunilor în circulaţie şi orice ajustări ulterioare ale profitului sau pierderii de atribuit acţionarilor ordinari. Prezentarea termenelor şi condiţiilor pentru astfel de instrumente financiare şi alte contracte este încurajată, în cazul în care nu se prevede altfel (a se vedea IFRS 7 *Instrumente financiare: informaţii 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.

▼M31

73A. Punctul 73 se aplică de asemenea unei entități care prezintă, pe lângă rezultatul pe acțiune de bază și diluat, valorile pe acțiune utilizând un element raportat al profitului sau al pierderii distinct de cel prevăzut în prezentul standard.

▼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.

▼M32

74B. IFRS 10 și IFRS 11 *Angajamente comune*, publicate în mai 2011, au modificat punctele 4, 40 și A11. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼M33

74C. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 8, 47A și A2. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M31

74D. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctele 4A, 67A, 68A și 73A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼M53

74E. IFRS 9 *Instrumente financiare* emis în iulie 2014 a modificat punctul 34. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 9.

▼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 ȘI PIERDEREA ATRIBUIBILE SOCIETĂŢII-MAMĂ

A1 În scopul calculării rezultatului pe acţiune pe baza situaţiilor financiare consolidate, profitul sau pierderea de atribuit societății-mamă se referă la profitul sau pierderea entităţii consolidate după ajustarea intereselor ►M11 care nu controlează ◄.

EMISIUNI DE DREPTURI DE SUBSCRIERE

►M33 A2 Emisiunea de acţiuni ordinare la momentul exercitării sau al conversiei de acţiuni ordinare potenţiale nu dă naștere, de obicei, unui element de prime. Aceasta se datorează faptului că acţiunile ordinare potenţiale sunt evaluate de obicei la valoarea justă, ceea ce duce la o modificare proporţională a resurselor disponibile entității. Totuși, într-o emisiune de drepturi de subscriere, preţul de exercitare este adesea mai mic decât valoarea justă a acţiunilor. ◄ Din acest motiv, așa 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 și 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:

$$\frac{\text{Valoarea justă pe acţiune imediat înainte de exercitarea drepturilor}}{\text{Valoarea justă teoretică anterioară pe acţiune fără exercitarea de drepturi}}$$

▼M33

Valoarea justă teoretică anterioară fără exercitarea de drepturi pe acţiune este calculată prin adăugarea valorii juste agregate a acţiunilor imediat anterioare exercitării drepturilor la încasările din exercitarea drepturilor și împărţindu-le la numărul de acţiuni în circulaţie după exercitarea drepturilor. În cazul în care drepturile urmează să fie tranzacţionate public, separat de acţiunile anterioare datei exercitării, valoarea justă este evaluată la închiderea ultimei zile în care acţiunile sunt tranzacţionate împreună cu drepturile.

▼B

NUMĂRUL DE CONTROL

A3 Pentru a ilustra aplicarea noţiunii de număr de control descrise la punctele 42 și 43, se presupune că o entitate are un profit de 4 800 u.m. ([1]). din activităţi continue atribuibil societății-mamă, o pierdere de (7 200 u.m.) din activităţi întrerupte atribuibil societății-mamă, o pierdere de (2 400 u.m.) atribuibil societății-mamă și 2 000 de acţiuni ordinare și 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 și (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 societății-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 Acţiunile preferenţiale care caracteristici similare sau alte instrumente care au opţiuni de conversie ce permit investitorului să plătească în numerar pentru a obţine o rată de conversie mai avantajoasă sunt tratate similar.

A9 Termenii de bază aparţinând unor opţiuni sau warrante pot prevedea ca încasările primite din exercitarea acestor instrumente să fie aplicate pentru reducerea datoriilor sau a altor instrumente ale entităţii (sau ale societăţii-mamă sau filialei). La calcularea rezultatelor pe acţiune diluate, acele opţiuni sau warrante se presupune că sunt exercitate, iar încasările sunt aplicate pentru a se cumpăra datoria la preţul său mediu pe piaţă mai degrabă decât pentru a se cumpăra acţiuni ordinare. Cu toate acestea, încasările provenite din exercitarea presupusă în plus faţă de suma utilizată pentru cumpărarea presupusă a datoriilor sunt luate în considerare (adică se presupune că sunt utilizate pentru răscumpărarea de acţiuni ordinare) la calcularea rezultatului pe acţiune diluat. Dobânda (netă de impozite) aferentă oricărei datorii care se presupune că este cumpărată se adaugă înapoi ca o ajustare la numărător.

OPŢIUNI DE VÂNZARE EMISE

A10 Pentru a ilustra aplicarea punctului 63, se presupune că o entitate are în circulaţie 120 de opţiuni de vânzare pe acţiunile sale ordinare cu un preţ de exercitare de 35 u.m. În acea perioadă, preţul mediu de piaţă al acţiunilor sale ordinare este de 28 u.m. La calcularea rezultatului pe acţiune diluat, entitatea presupune că a emis 150 de acţiuni ordinare cu 28 u.m. pe acţiune la începutul perioadei, pentru a-și satisface obligaţiile de vânzare de 4 200 u.m. Diferenţa dintre cele 150 de acţiuni ordinare emise și cele 120 de acţiuni ordinare rezultate din satisfacerea opţiunilor de vânzare (30 de acţiuni ordinare incrementale) se adaugă la numitor în calcularea rezultatului pe acţiune diluate.

INSTRUMENTE ALE FILIALELOR, ALE ASOCIERILOR ÎN PARTICIPAŢIE SAU ALE ENTITĂŢILOR ASOCIATE

▼M32

A11 Acţiunile ordinare potenţiale ale unei filiale, asocieri în participaţie sau entităţi asociate care pot fi convertite fie în acţiuni ordinare în filială, în asocierea în participaţiune sau în entitatea asociată, fie în acţiuni ordinare în societatea mamă sau ale investitorilor care deţin controlul în comun sau o influenţă semnificativă (entitatea raportoare) asupra entităţii în care s-a investit sunt incluse în calculul rezultatului pe acţiune diluat, după cum urmează:

▼B

(a) instrumentele emise de o filială, o asociere în participaţie sau o entitate asociată care permit deţinătorilor săi să obţină acţiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participaţie sau ale entităţii asociate sunt incluse în calcularea informaţiilor aferente rezultatului pe acţiune diluat ale filialei, asocierii în participaţie sau entităţii asociate. Acel rezultat pe acţiune este inclus în calcularea rezultatului pe acţiune al entităţii raportoare, pe baza deţinerii de către entitate de instrumente ale filialei, asocierii în participaţie sau entităţii asociate;

▼B

(b) instrumentele unei filiale, asocieri în participaţie sau entităţi asociate care sunt convertibile în acţiuni ordinare ale entităţii raportoare sunt luate în considerare împreună cu acţiunile ordinare potenţiale ale entităţii raportoare la calcularea rezultatului pe acţiune diluat. În același mod, opţiunile sau warrantele emise de o filială, asociere în participaţie sau entitate asociată pentru cumpărarea de acţiuni ordinare ale entităţii raportoare sunt luate în considerare împreună cu acţiunile ordinare potenţiale ale entităţii raportoare, la calcularea rezultatului pe acţiune diluat consolidat.

A12 În scopul determinării efectului rezultatului pe acţiune al instrumentelor emise de o entitate raportoare, care sunt convertibile în acţiuni ordinare ale filialei, asocierii în participaţie sau entităţii asociate, se presupune că instrumentele sunt convertite, iar numărătorul (profitul sau pierderea atribuibile acţionarilor ordinari ai societăţii-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 echivalenţă) de atribuit creşterii numărului de acţiuni ordinare ale filialei, asocierii în participaţie sau entităţii asociate, aflate în circulaţie ca urmare a conversiei presupuse. Numitorul calculului rezultatului pe acţiune diluat nu este afectat deoarece numărul de acţiuni ordinare în circulaţie ale entităţii raportoare nu s-ar modifica ca urmare a conversiei presupuse.

INSTRUMENTE DE CAPITALURI PROPRII PARTICIPATIVE ȘI ACŢIUNI ORDINARE DE DOUĂ CATEGORII

A13 Capitalurile proprii ale unor entităţi includ:

(a) instrumente care participă în dividende cu acţiuni ordinare, în conformitate cu o formulă predeterminată (de exemplu, două pentru una) cu limite superioare, în anumite momente, în funcţie de măsura participaţiei (de exemplu, până la, dar fără a depăși, o anumită valoare pe acţiune);

(b) o clasă de acţiuni ordinare cu o rată de dividende diferită de cea a unei alte clase de acţiuni ordinare, dar fără drepturi prioritare sau anterioare.

A14 În scopul calculării rezultatului pe acţiune diluat se presupune conversia acelor instrumente descrise la punctul A13 care sunt convertibile în acţiuni ordinare dacă efectul este diluant. Pentru acele instrumente care nu sunt convertibile într-o clasă de acţiuni ordinare, profitul sau pierderea pentru perioada respectivă este alocat(ă) unor clase diferite de acţiuni 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 acţiune de bază și diluat:

(a) profitul sau pierderea de atribuit acţionarilor societăţii-mamă se ajustează (un profit redus și o pierdere majorată) cu suma de dividende declarate în perioada respectivă pentru fiecare clasă de acţiuni și cu suma contractuală de dividende (sau dobânzi aferente obligaţiunilor 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 circulaţie cărora le sunt alocate rezultate, pentru a determina rezultatul pe acţiune pentru fiecare instrument.

Pentru calcularea rezultatului pe acţiune diluat, toate acţiunile ordinare potenţiale care se presupune că au fost emise sunt incluse în acţiunile ordinare în circulaţie.

ACŢIUNI ACHITATE PARŢIAL

A15 În cazul în care sunt emise acţiuni ordinare, dar acestea nu sunt integral achitate, ele sunt tratate în calcularea rezultatului pe acţiune de bază ca o fracţiune a unei acţiuni ordinare până la limita la care au fost îndreptăţite să participe la dividende pe parcursul perioadei respective, raportat la o acţiune ordinară integral achitată.

A16 În măsura în care acţiunile plătite parţial nu au dreptul să participe la dividende pe perioada respectivă, ele sunt tratate ca echivalent al unor opţiuni sau warrante în calcularea rezultatului pe acţiune diluat. Soldul neachitat se presupune că reprezintă încasări utilizate pentru cumpărarea de acţiuni ordinare. Numărul de acţiuni incluse în rezultatul pe acţiune diluat reprezintă diferenţa dintre numărul de acţiuni subscrise și numărul de acţiuni care se presupune că vor fi cumpărate.

▼B

STANDARDUL INTERNAŢIONAL DE CONTABILITATE 34

Raportarea financiară interimară

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a prescrie conţinutul minim al unui raport financiar interimar și de a prescrie principiile de recunoaștere și evaluare pentru situaţiile 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 înţelege capacitatea entităţii de a genera venituri și fluxuri de trezorerie, precum și condiţia financiară și lichiditatea acesteia.

DOMENIU DE APLICARE

1. Prezentul standard nu stabileşte care sunt entităţile 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 entităţilor ale căror acţiuni sau titluri de creanţe sunt tranzacţionate 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 concordanţă cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară. Comitetul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate ([1]) încurajează entităţile cotate public să furnizeze rapoarte financiare interimare în conformitate cu principiile de recunoaștere, evaluare și prezentare prevăzute în prezentul standard. Entităţile cotate public sunt încurajate, în mod special:

   (a) să furnizeze rapoarte financiare interimare cel puţin la sfârșitul primei jumătăţi a exerciţiului lor financiar; și

   (b) să pună la dispoziţie 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 conformităţii cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară. Faptul că o entitate nu a furnizat rapoarte financiare interimare în cursul unui anumit exerciţiu financiar sau a furnizat rapoarte financiare interimare care nu îndeplinesc dispoziţiile prezentului standard nu constituie un impediment ca situaţiile financiare anuale ale entităţii să fie în conformitate cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, dacă îndeplinesc toate cerinţele acestora.

3. În cazul în care raportul financiar interimar al unei entităţi este prezentat ca fiind în conformitate cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, acesta trebuie să îndeplinească toate dispoziţiile prezentului standard. Punctul 19 prevede anumite prezentări de informaţii în acest sens.

DEFINIŢII

4. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înţeles:

([1]) Comitetul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate a fost înlocuit de Consiliul pentru Standarde Internaţionale 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

▼M49

5. În conformitate cu IAS 1, un set complet de situații financiare include următoarele componente:

▼M36

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

(b) o situație a profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global pentru perioada respectivă;

(c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii aferentă perioadei;

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

▼M49

(e) note cuprinzând politici contabile semnificative și alte informații explicative;

▼M36

(ea) informații comparative referitoare la perioada precedentă, așa cum se precizează la punctele 38 și 38A din IAS 1; și

(f) o situație a poziției financiare la începutul perioadei precedente, atunci când o entitate aplică retrospectiv o politică contabilă sau realizează o retratare retrospectivă a elementelor din situațiile sale financiare sau atunci când reclasifică elemente din situațiile sale financiare în conformitate cu punctele 40A–40D din IAS 1.

O entitate poate utiliza pentru situații alte titluri decât cele utilizate în prezentul standard. De exemplu, o entitate poate utiliza titlul „situația rezultatului global” în loc de „situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global”.

▼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

▼M31

8. Un raport financiar interimar trebuie să includă cel puţin următoarele componente:

▼M5

(a) situaţia simplificată a poziţiei financiare;

▼M31

(b) o situaţie simplificată sau situaţii simplificate a/ale profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global;

▼M5

(c) situaţia simplificată a modificărilor capitalurilor proprii;

(d) situaţia simplificată a fluxurilor de trezorerie; și

(e) notele explicative selectate.

▼M31

8A. Dacă o entitate prezintă elementele profitului sau pierderii într-o situaţie distinctă, aşa cum se prevede la punctul 10A din IAS 1 (modificat în 2011), entitatea prezintă informaţii interimare simplificate din acea situaţie.

▼B

Forma și conţinutul situaţiilor financiare interimare

9. Dacă o entitate publică, ►M5 în raportul ◄ financiar interimar, un set complet de situaţii financiare, forma și conţinutul acestor situaţii trebuie să îndeplinească dispoziţiile prevăzute de IAS 1 pentru un set complet de situaţii financiare.

10. Dacă o entitate publică, ►M5 în raportul ◄ financiar interimar, un set de situaţii financiare simplificate, aceste situaţii simplificate trebuie să includă cel puţin toate rubricile și subtotalurile care au fost incluse în cele mai recente situaţii 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 situaţiile financiare interimare simplificate să ducă la concluzii eronate.

▼M8

11. În situaţia care prezintă componentele profitului sau pierderii pentru o perioadă interimară, o entitate trebuie să prezinte rezultatele pe acţiune de bază și diluat pentru acea perioadă, atunci când entitatea se încadrează în domeniul de aplicare al IAS *23 Rezultatul pe acţiune*. ([1]).

▼M31

11A. Dacă o entitate prezintă elementele profitului sau pierderii într-o situaţie distinctă, aşa cum se prevede la punctul 10A din IAS 1 (modificat în 2011), entitatea prezintă rezultatul pe acţiune de bază și diluat în acea situaţie.

([1]) Acest punct a fost modificat prin *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008 pentru a clarifica domeniul de aplicare al IAS 34.

▼B

►M5 12. IAS 1 (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.

▼M29

Evenimente și tranzacții semnificative

15. O entitate trebuie să includă în raportul său financiar interimar o explicare a evenimentelor și tranzacțiilor semnificative pentru înțelegerea modificărilor survenite în poziția financiară și performanța entității față de sfârșitul ultimei perioade anuale de raportare. Informațiile prezentate raportat la respectivele evenimente și tranzacții trebuie să actualizeze informațiile relevante prezentate în cel mai recent raport financiar anual.

15A. Un utilizator al raportului financiar interimar al unei entități va avea acces 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 raportate în notele la cel mai recent raport financiar anual.

▼M52

15B. Iată o listă de evenimente și tranzacții pentru care se cere prezentarea de informații dacă acestea sunt semnificative: lista nu este exhaustivă.

▼M29

(a) reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și reluarea unei asemenea reduceri;

▼M52

(b) recunoașterea unei pierderi rezultate din deprecierea activelor financiare, a imobilizărilor corporale, a imobilizărilor necorporale, a activelor care decurg din contractele cu clienții sau a altor active, precum și reluarea unei astfel de pierderi din depreciere;

▼M29

(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) modificarea situației entității sau a condițiilor economice care afectează valoarea justă a activelor și datoriilor financiare ale entității, indiferent dacă respectivele active sau datorii sunt recunoscute la valoarea justă sau la costul amortizat;

(i) orice împrumut neachitat sau orice încălcare a unui acord de împrumut care nu a fost remediată la sau înainte de sfârșitul perioadei de raportare;

▼M29

(j) tranzacţii cu părţile afiliate;

(k) transferuri între nivelurile ierarhiei valorii juste utilizate la evaluarea valorii juste a instrumentelor financiare;

(l) modificarea clasificării activelor financiare ca rezultat al modificării scopului sau utilizării respectivelor active; și

(m) modificarea datoriilor sau activelor contingente.

15C. IFRS-urile individuale oferă îndrumări cu privire la cerinţele de prezentare de informaţii pentru multe dintre elementele enumerate la punctul 15B. Atunci când un eveniment sau o tranzacţie sunt semnificative pentru a înţelege modificarea poziţiei financiare sau a performanţei entităţii de la ultima perioadă anuală de raportare, raportul său financiar anual trebuie să ofere o explicaţie și o actualizare a informaţiilor relevante incluse în situaţiile financiare din ultima perioadă anuală de raportare.

———————

Alte prezentări

▼M52

16A. **Pe lângă prezentarea evenimentelor și tranzacţiilor semnificative în conformitate cu punctele 15-15C, o entitate trebuie să includă următoarele informaţii în notele la situaţiile sale financiare interimare, dacă acestea nu au fost prezentate în altă parte în raportul financiar interimar. Informaţiile trebuie raportate, în mod normal, de la începutul exerciţiului până în prezent.**

▼M29

(a) o declaraţie conform căreia, în situaţiile financiare interimare, au fost aplicate aceleași politici contabile și metode de calcul ca în ultimele situaţii 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 operaţiunilor 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 incidenţa lor.

(d) natura și valoarea schimbării estimărilor valorilor raportate în perioadele interimare anterioare din exerciţiul financiar curent sau modificarea estimării valorilor raportate în exerciţiile financiare anterioare.

(e) emisiuni, răscumpărări și rambursări de titluri de creanţă și de acţiuni.

(f) dividendele plătite (agregat sau pe acţiune) distinct pentru acţiunile ordinare și pentru alte acţiuni.

▼M36

(g) următoarele informaţii pe segmente (furnizarea informaţiilor pe segmente este prevăzută în raportul financiar interimar al unei entităţi doar dacă IFRS 8 *Segmente operaţionale* prevede ca entitatea să prezinte informaţii pe segmente în cadrul situaţiilor sale financiare anuale):

▼M29

(i) veniturile de la clienţi externi, dacă acestea sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment examinată de principalul factor decizional operaţional sau sunt puse altminteri la dispoziţia acestuia în mod periodic.

(ii) veniturile inter-segmente, dacă acestea sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment examinată de principalul factor decizional operaţional sau sunt puse altminteri la dispoziţia acestuia în mod periodic.

(iii) o evaluare a profitului sau pierderii pe segment.

▼M36

(iv) o evaluare a activelor totale și a datoriilor pentru un anumit segment raportabil, dacă astfel de valori sunt furnizate în mod periodic principalului factor decizional operațional și dacă au existat modificări semnificative față de valoarea prezentată în ultimele situații financiare anuale pentru acel segment raportabil.

▼M29

(v) o descriere a diferenţelor faţă de ultimele situaţii 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 entităţii înainte de cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit) și activităţile 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 în cadrul respectivei reconcilieri.

(h) evenimente ulterioare perioadei interimare care nu au fost reflectate în situaţiile financiare aferente perioadei interimare.

(i) efectul modificărilor survenite în structura entităţii în perioada interimară, inclusiv combinări de întreprinderi, obţinerea sau pierderea controlului asupra filialelor și investiţii pe termen lung, restructurări și activităţi întrerupte. În cazul combinărilor de întreprinderi entitatea trebuie să prezinte informaţiile cerute de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*.

▼M33

(j) pentru instrumentele financiare, prezentările de informaţii prevăzute la punctele 91–93 litera (h), 94–96, 98 și 99 din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă* și punctele 25, 26 și 28–30 din IFRS 7 *Instrumente financiare: informaţii de furnizat*.

▼M38

(k) în cazul entităţilor care devin sau care încetează să mai fie entităţi de investiţii, astfel cum sunt definite în IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate*, informaţiile de furnizat prevăzute la punctul 9B din IFRS 12 *Prezentarea informaţiilor privind interesele în alte entităţi*.

▼M52

(l) dezagregarea veniturilor din contractele cu clienţii prevăzută la punctele 114-115 din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*.

▼M29

_____

▼B

Prezentări de informaţii privind conformitatea cu IFRS-urile

19. Dacă raportul financiar interimar al unei entităţi este în conformitate cu dispoziţiile prezentului standard, acest fapt trebuie prezentat. Un raport financiar interimar nu trebuie prezentat ca fiind în conformitate cu standardele decât dacă satisface toate dispoziţiile Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară.

Perioade pentru care se prevede prezentarea situaţiilor financiare interimare

▼M31

20. Rapoartele interimare trebuie să includă situaţii financiare interimare (simplificate sau complete), pentru perioade, după cum urmează:

▼B

(a) ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄ la sfârşitul perioadei interimare curente şi ►M5 situaţia poziţiei financiare comparativă ◄ de la sfârşitul exerciţiului financiar imediat anterior;

▼M31

(b) situaţiile profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global pentru perioada interimară curentă şi, în mod cumulativ, pentru exerciţiul financiar curent până la zi, împreună cu situaţiile comparative ale profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultantului global pentru perioadele interimare comparabile (curente şi de la începutul exerciţiului până la zi) pentru exerciţiul financiar imediat anterior. Conform dispoziţiilor IAS 1 (modificat în 2011), un raport interimar poate prezenta pentru fiecare perioadă o situaţie (situaţii) a/ale profitului sau pierderii şi altor elemente ale rezultatului global;

▼B

(c) situaţia care ilustrează modificările capitalurilor proprii, cumulativ pentru exerciţiul financiar curent până la zi, împreună cu situaţia comparativă aferentă perioadei comparabile de la începutul exerciţiului până la zi, din exerciţiul financiar imediat anterior; şi

(d) ►M5 situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie ◄, cumulativ pentru exerciţiul financiar curent până la zi, împreună cu situaţia comparativă pentru perioada comparabilă de la începutul exerciţiului până la zi, din exerciţiul financiar imediat anterior.

21. În cazul unei entităţi a cărei activitate prezintă un puternic caracter sezonier, pot fi utile informaţiile financiare pentru cele douăsprezece luni care se încheie la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ interimare şi informaţiile comparative pentru perioada precedentă de douăsprezece luni. În consecinţă, entităţile care au o activitate cu un puternic caracter sezonier sunt încurajate să aibă în vedere raportarea unor astfel de informaţii în plus faţă de informaţiile a căror prezentare este impusă de punctul anterior.

22. Apendicele A ilustrează perioadele pe care trebuie să le prezinte o entitate care raportează semestrial şi o entitate care raportează trimestrial.

Prag de semnificaţie

23. Pentru luarea unei decizii asupra modului de recunoaştere, evaluare, clasificare sau prezentare a unui element, în vederea efectuării raportării financiare interimare, pragul de semnificaţie trebuie evaluat în funcţie de datele financiare aferente perioadei interimare. Pentru efectuarea evaluărilor privind pragul de semnificaţie, trebuie să se recunoască faptul că evaluarea interimară se poate baza pe estimări într-o măsură mai mare decât evaluarea datelor financiare anuale.

▼M69

24. IAS 1 defineşte informaţiile semnificative şi impune prezentarea separată a elementelor semnificative, inclusiv (de exemplu) activităţile întrerupte, iar IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori* impune prezentarea modificărilor estimărilor contabile, a erorilor şi a modificărilor politicilor contabile. Cele două standarde nu conţin îndrumări cantitative referitoare la pragul de semnificaţie.

▼B

25. În timp ce, pentru evaluarea pragului de semnificaţie, se impune întotdeauna utilizarea unui raţionament profesional, prezentul standard bazează decizia de recunoaştere şi prezentare a informaţiilor doar pe datele aferente perioadei interimare, pentru o mai bună înţelegere a cifrelor interimare. Astfel, de exemplu, elementele neobişnuite, modificările politicilor contabile sau ale estimărilor, precum şi erorile sunt recunoscute şi prezentate pe baza pragului de semnificaţie stabilit în funcţie de datele aferente perioadei interimare, pentru a evita concluziile greşite care ar putea rezulta din neprezentarea acestora. Obiectivul prioritar este acela de a asigura întocmirea unui raport financiar interimar care să cuprindă toate informaţiile relevante pentru înţelegerea poziţiei financiare şi a performanţei entităţii pe durata perioadei interimare.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR ÎN SITUAŢIILE FINANCIARE ANUALE

26. Dacă estimarea unei sume raportate într-o perioadă interimară se modifică semnificativ pe durata perioadei interimare finale a exerciţiului financiar, dar pentru perioada interimară finală în cauză nu se publică un raport financiar separat, natura şi valoarea acelei modificări a estimării trebuie prezentată într-o notă la situaţiile financiare anuale aferente exerciţiului financiar respectiv.

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.

RECUNOAȘTERE ȘI 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.

▼B

30. Exemple:

(a) principiile de recunoaștere și evaluare a pierderilor rezultate din reduceri ale valorii stocurilor, din restructurări sau din deprecieri într-o perioadă interimară sunt aceleași cu cele pe care o entitate le-ar utiliza dacă ar întocmi numai situații financiare anuale. Cu toate acestea, dacă astfel de elemente sunt recunoscute și evaluate într-o perioadă interimară, iar estimarea se modifică într-o perioadă interimară ulterioară a exercițiului financiar respectiv, estimarea inițială este modificată în perioada interimară ulterioară fie prin constatarea unei pierderi suplimentare, fie prin reluarea valorii recunoscute anterior;

(b) un cost care nu corespunde definiției unui activ la sfârșitul unei perioade interimare nu este amânat în ►M5 situația poziției financiare ◄ nici în așteptarea unor informații viitoare referitoare la respectarea definiției activului, nici pentru egalizarea rezultatelor în perioadele interimare din cadrul unui exercițiu financiar; și

(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.

▼M68

31. Conform *Cadrului general conceptual de raportare financiară* (*Cadrul general conceptual*), recunoașterea reprezintă procesul de reflectare, în vederea includerii în situația poziției financiare sau în contul (conturile) de profit și pierdere, a unui element care corespunde definiției unuia dintre elementele situațiilor financiare. Definițiile activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor sunt fundamentale pentru recunoaștere atât la finalul perioadei de raportare financiară anuală, cât și la finalul perioadei de raportare financiară interimară.

▼B

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.

▼M68

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; în caz contrar, ele nu sunt recunoscute. *Cadrul general conceptual* nu permite recunoașterea în situația poziției financiare a elementelor care nu corespund definiției activelor sau datoriilor.

▼B

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.

▼B

35. Pentru efectuarea evaluărilor din situaţiile sale financiare pentru primele șase luni, o entitate care raportează semestrial utilizează informaţiile care devin disponibile până la jumătatea anului sau imediat după aceea, iar pentru o perioadă de douăsprezece luni, informaţiile 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 situaţiile 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.

36. O entitate care raportează mai frecvent decât semestrial evaluează veniturile și cheltuielile de la începutul exerciţiului până la zi pentru fiecare perioadă interimară, utilizând informaţiile de care dispune în momentul întocmirii fiecărui set de situaţii 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 exerciţiului 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 exerciţiu financiar nu trebuie anticipate sau amânate la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ interimare dacă anticiparea sau amânarea nu ar fi oportune la sfârșitul exerciţiului financiar al entităţii.

38. Exemplele includ veniturile din dividende, redevenţele și subvenţiile guvernamentale. În plus, unele entităţi obţin în mod constant mai multe venituri în anumite perioade interimare ale exerciţiului financiar decât în altele, de exemplu, veniturile sezoniere ale comercianţilor cu amănuntul. Aceste venituri sunt recunoscute atunci când survin.

Costuri suportate inegal în cursul exerciţiului financiar

39. Costurile care sunt suportate inegal în cursul exerciţiului financiar al unei entităţi 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 exerciţiului 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 informaţiile rezultate sunt fiabile și că toate informaţiile financiare semnificative care sunt relevante pentru înţelegerea poziţiei financiare sau a performanţei entităţii 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.

▼B

42. Apendicele C prezintă exemple de utilizare a estimărilor în perioadele interimare.

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**.

▼**M29**

49. Punctul 15 a fost modificat, punctele 15A-15C și 16A au fost adăugate, iar punctele 16-18 au fost eliminate de *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010. O entitate trebuie să aplice aceste modificări 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, ea trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M33**

50. IFRS 13, emis în mai 2011, a adăugat punctul 16A litera (j). O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼**M31**

51. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctele 8, 8A, 11A și 20. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼**M36**

52. *Ciclul de îmbunătățiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul 5, amendamentul respectiv rezultând din amendamentul la IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, trebuie să prezinte acest fapt.

53. *Ciclul de îmbunătățiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul 16A. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M38**

54. Documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a adăugat punctul 16A. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014. Aplicarea dispozițiilor din documentul *Entități de investiții* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice și toate amendamentele incluse în *Entități de investiții* în același timp.

▼**M52**

55. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 15B și 16A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼**M48**

56. Documentul *Îmbunătățiri anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2012–2014*, emis în septembrie 2014, a modificat punctul 16A. O entitate trebuie să aplice retroactiv respectiva modificare, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 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.

▼**M49**

57. Documentul *Inițiativa privind prezentarea de informații* (Amendamente la IAS 1), publicat în decembrie 2014, a modificat punctul 5 O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea amendamentului respectiv anterior acestei date.

▼**M68**

58. Documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS*, publicat în 2018, a modificat punctele 31 și 33. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Aplicarea anterior acestei date este permisă dacă o entitate aplică în același timp toate celelalte modificări cuprinse în documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS.* O entitate trebuie să aplice modificările IAS 34 retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Cu toate acestea, dacă o entitate stabilește că aplicarea retroactivă ar fi imposibilă sau ar determina costuri sau eforturi nejustificate, aceasta trebuie să aplice modificările IAS 34 prin trimitere la punctele 43-45 din prezentul standard și la punctele 23-28, 50-53 și 54F din IAS 8.

▼**M69**

58. *Definiția termenului „semnificativ”* (Amendamente la IAS 1 și IAS 8), publicată în octombrie 2018, a modificat punctul 24. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică amendamentele la definiția termenului „semnificativ” de la punctul 7 din IAS 1 și de la punctele 5 și 6 din IAS 8.

▼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

▼M53

2. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea deprecierii tuturor activelor, în afară de:

▼B

(a) stocuri (a se vedea IAS 2 *Stocuri*);

▼M52

(b) active aferente contractului și active care rezultă din costurile de obținere sau de îndeplinire a unui contract care sunt recunoscute în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*;

▼B

(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);*

▼M53

(e) active financiare care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare*;

▼B

(f) investiții imobiliare care sunt evaluate la valoarea justă (a se vedea IAS 40 *Investiții imobiliare*);

▼M45

(g) active biologice aferente activității agricole, care intră sub incidența IAS 41 *Agricultura* și care sunt evaluate la valoarea justă minus costurile asociate cedării;

▼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.

▼M53

4. Prezentul standard se aplică pentru activele financiare clasificate drept:

(a) filiale, așa cum sunt definite în IFRS 10 *Situații financiare consolidate*;

(b) entități asociate, așa cum sunt definite în IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*; și

(c) asocieri în participație, conform definiției din IFRS 11 *Angajamente comune*.

Pentru deprecierea altor active financiare, se va consulta IFRS 9.

5. Prezentul standard nu se aplică activelor financiare care intră sub incidența IFRS 9, investițiilor imobiliare evaluate la valoarea justă care intră sub incidența IAS 40 sau activelor biologice legate de activitatea agricolă evaluate la valoarea justă minus costurile generate de vânzare care intră sub incidența IAS 41. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică activelor contabilizate la valoarea reevaluată (adică valoarea justă la data reevaluării minus orice amortizare cumulată ulterioară și pierderi prin depreciere cumulate ulterior) în conformitate cu alte IFRS-uri, cum ar fi modelul de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Singura diferență dintre valoarea justă a unui activ și valoarea sa justă minus costurile asociate cedării o reprezintă costurile marginale directe atribuibile cedării activului.

▼M33

(a) (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. În acest caz, după aplicarea dispozițiilor privind reevaluarea, este puțin probabil ca activul reevaluat să fie depreciat, nefiind necesară estimarea valorii recuperabile.

(ii) [eliminat]

(b) [eliminat]

(c) în cazul în care costurile de cedare nu sunt neglijabile, valoarea justă minus costurile asociate cedării 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 sa reevaluată. În acest caz, după aplicarea dispozițiilor privind reevaluarea, o entitate aplică prezentul standard pentru a stabili dacă activul poate fi depreciat.

▼B

DEFINIȚII

▼M33

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

[eliminat]

(a) [eliminat]

(b) [eliminat]

(c) [eliminat]

▼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]).

▼M33

***Valoarea justă* reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

▼B

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 ►M33 valoarea sa justă minus costurile asociate cedării ◄ 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 obţină 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 dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar. Restul prezentului standard este structurat după cum urmează:

(a) punctele 18-57 stabilesc dispoziţii privind evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziţii utilizează, de asemenea, termenul „activ”, referindu-se atât la activele individuale, cât și la unităţile generatoare de numerar;

(b) punctele 58-108 stabilesc dispoziţii 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 unităţilor generatoare de numerar și fondului comercial;

(c) punctele 109-116 stabilesc dispoziţii privind reluarea unei pierderi din depreciere aferente unui activ sau unei unităţi generatoare de numerar, pierdere recunoscută în perioadele anterioare. Din nou, aceste dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar. Punctele 117-121 stabilesc dispoziţii suplimentare pentru un activ individual, punctele 122 și 123, pentru o unitate generatoare de numerar, iar la punctele 124 și 125 sunt prezentate dispoziţii similare pentru fondul comercial;

(d) punctele 126-133 specifică informaţiile care trebuie prezentate pentru pierderile din depreciere, respectiv reluările pierderilor din depreciere aferente activelor și unităţilor generatoare de numerar. Punctele 134-137 stabilesc dispoziţii suplimentare de prezentare de informaţii pentru unităţile generatoare de numerar cărora le-au fost alocate imobilizări necorporale cu durată de viaţă 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 prezenţa oricăruia dintre aceste indicii, unei entităţi i se impune să facă o estimare formală a valorii recuperabile. Cu excepţia prevederilor de la punctul 10, prezentul standard nu impune unei entităţi 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 viaţă utilă nedeterminată sau imobilizările necorporale care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă. Testul de depreciere se poate desfăşura oricând pe parcursul perioadei anuale, cu condiţia 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 iniţial 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 situaţia 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 puţin o dată pe an.

▼M33

12. **La evaluarea existenţei indiciilor de depreciere a activelor o entitate trebuie să ia în considerare cel puţin următoarele indicii:**

Surse externe de informaţii

(a) **există indicaţii observabile că valoarea ~~de piaţă~~ a activului a scăzut semnificativ mai mult în decursul perioadei decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau al utilizării;**

▼B

(b) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entităţii, 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 piaţa căreia îi este dedicat activul;

(c) ratele dobânzilor pe piaţă sau alte rate de piaţă ale rentabilităţii investiţiilor 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 entităţii este superioară capitalizării sale bursiere;

Surse interne de informaţii

(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, ►M32 asociere în participație ◄ sau entitate asociată

(h) pentru o investiție într-o filială, ►M32 asociere în participație ◄ 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, ►M32 asocierii în participație ◄ 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 puţin odată pe an, testarea pentru depreciere a imobilizărilor necorporale cu o durată de viaţă utilă nedeterminată, respectiv a celor care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, precum şi a fondului comercial. În afară de situaţiile care fac obiectul dispoziţiilor de la punctul 10, pentru identificarea cazurilor în care este necesară estimarea valorii recuperabile a unui activ se aplică principiul pragului de semnificaţie. 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 diferenţa 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 situaţiile de la punctul 15, dacă ratele dobânzii pe piaţă sau oricare alte rate de piaţă ale rentabilităţii investiţiilor au crescut în timpul perioadei, unei entităţi nu i se impune o estimare formală a valorii recuperabile a unui activ în cazurile următoare:

(a) dacă este puţin probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de creşterea acestor rate de piaţă. 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 viaţă 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 piaţă, dar analizele anterioare ale sensibilităţii aferente valorii recuperabile ilustrează faptul că:

(i) este puţin probabil ca valoarea recuperabilă să fie afectată de o reducere substanţială, întrucât este foarte probabil ca fluxurile de trezorerie să crească (de exemplu, în anumite cazuri o entitate poate să demonstreze că îşi ajustează veniturile pentru a compensa orice majorare a ratelor de pe piaţă); sau

(ii) este puţin 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 viaţă utilă rămasă, metoda de depreciere (amortizare) sau valoarea reziduală a activului trebuie revizuit(ă) şi ajustat(ă) în conformitate cu standardul aplicabil activului chiar dacă nu se recunoaşte nicio pierdere din depreciere pentru acel activ.

EVALUAREA VALORII RECUPERABILE

18. Prezentul standard defineşte valoarea recuperabilă ca fiind cea mai mare valoare dintre ►**M33** valoarea justă a unui activ sau a unei unităţi generatoare de numerar minus costurile asociate cedării ◄ şi valoarea sa de utilizare. Punctele 19-57 stabilesc dispoziţiile cu privire la evaluarea valorii recuperabile. Aceste dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar.

19. Nu este întotdeauna necesar atât calculul ►**M33** valorii juste a unui activ minus costurile asociate cedării ◄, cât şi al valorii de utilizare. Dacă oricare dintre aceste valori depăşeşte valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară.

▼M33

20. Poate fi posibil să se evalueze valoarea justă minus costurile asociate cedării, chiar dacă nu există un preţ cotat pe o piaţă activă pentru un activ identic. Cu toate acestea, uneori nu va fi posibil să se evalueze valoarea justă minus costurile asociate cedării deoarece nu există o bază pentru a calcula o estimare fiabilă a preţului care s-ar putea obţine din vânzarea activului în cadrul unei tranzacţii normale care are loc între participanţi pe piaţă, la data de evaluare, în condiţii de piaţă actuale. În acest caz, entitatea poate folosi valoarea de utilizare a activului ca valoare recuperabilă.

▼B

21. Dacă nu există motive pentru a crede că valoarea de utilizare a unui activ depășește semnificativ ►M33 valoarea sa justă minus costurile asociate cedării ◄, aceasta din urmă poate fi utilizată ca valoare recuperabilă. În această situaţie se găsesc, de cele mai multe ori, activele care sunt deţinute în vederea cedării. Aceasta se datorează faptului că valoarea de utilizare a unui activ deţinut 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 excepţia 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 aparţine activul (a se vedea punctele 65-103), în afară de cazul în care fie:

(a) ►M33 valoarea justă a activului minus costurile asociate cedării ◄ este mai mare decât valoarea sa contabilă; fie

▼M33

(b) valoarea de utilizare poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile asociate cedării, iar valoarea justă minus costurile asociate cedării poate fi evaluată.

▼B

23. În unele cazuri, estimările, mediile și formulele de calcul pot să ofere aproximări veridice ale calculelor detaliate expuse în prezentul standard pentru determinarea ►M33 valorii juste minus costurile asociate cedării ◄ sau a valorii de utilizare.

Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă nedeterminată

24. În conformitate cu punctul 10, imobilizările necorporale cu o durată de viaţă utilă nedeterminată vor fi testate anual, în vederea identificării deprecierii, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă, independent de existenţa 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 condiţia 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 aşadar supusă unui test de depreciere ca parte a unităţii generatoare de numerar din care face parte, iar activele și datoriile care formează acea unitate nu s-au modificat substanţial de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile;

▼B

(b) ultima valoare recuperabilă calculată a fost substanţial superioară valorii contabile a activului; și

(c) pe baza analizei evenimentelor survenite și 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.

▼M33

Valoarea justă minus costurile asociate cedării

———————

▼B

►M33 28. Cu ocazia evaluării valorii juste minus costurile asociate cedării, 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 și alte taxe similare, costurile aferente îndepărtării activului, precum și 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) și 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 ►M33 valoare justă minus costurile asociate cedării ◄ atât pentru activ, cât și pentru datorie. Punctul 78 furnizează explicaţiile necesare cu privire la modul în care trebuie tratate astfel de situaţii.

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 așteaptă să le obţină de la activul respectiv;

(b) așteptări 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; și

(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 așteaptă să le obţină de la activul respectiv.

31. Estimarea valorii de utilizare a unui activ implică următorii pași:

(a) estimarea viitoarelor intrări și ieșiri de numerar generate de utilizarea continuă a activului și de cedarea acestuia; și

(b) aplicarea ratei potrivite de actualizare acestor fluxuri de trezorerie viitoare.

▼B

32. Elementele identificate la punctul 30 literele (b), (d) și (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 așteptărilor privind posibilele variaţii 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. Anexa A oferă îndrumări suplimentare în ceea ce privește 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-și bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe ipoteze rezonabile și 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-și bazeze previziunile fluxurilor de trezorerie pe cele mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere, dar trebuie să excludă intrările sau ieșirile de numerar viitoare așteptate 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;

(c) trebuie să-și 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 creștere în scădere sau stabilă pentru anii următori, doar în cazul în care nu poate fi justificată o rată crescătoare. Această rată de creștere nu trebuie să depășească rata medie de creștere pe termen lung pentru produsele, domeniile, ţara sau ţările în care entitatea își desfășoară 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 și 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 și 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 și în cazul în care își demonstrează, pe baza experienţei anterioare, capacitatea de a prevedea cu acurateţe fluxurile de trezorerie pe o perioadă mai lungă de cinci ani.

▼B

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 creștere pentru anii următori. Această rată este constantă sau în scădere, în afară de cazul în care o creștere 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 creștere utilizate este zero sau negativă.

37. Atunci când condiţiile sunt favorabile, este foarte probabil ca pe piaţă să se accentueze competiţia, limitându-se astfel creșterea. De aceea, entităţile vor putea cu greu depăși rata istorică medie de creștere pe termen lung (de exemplu, pe 20 de ani) în cazul produselor, domeniilor de activitate, ţării sau ţărilor unde entitatea își desfășoară 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 și 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) previziunile ieșirilor de numerar care trebuie suportate pentru a genera intrări de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieșirile de numerar pentru pregătirea dării în folosinţă a activului) și care pot fi direct repartizate sau alocate activului în mod rezonabil și consecvent; și

(c) fluxurile de trezorerie nete (dacă există) care vor fi primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârșitul duratei sale de viaţă utilă.

40. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare și rata de actualizare reflectă ipoteze consecvente asupra creșterilor de preţ datorate inflaţiei generale. În acest sens, dacă rata de actualizare ţine cont de efectul creșterilor de preţ datorate inflaţiei generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni nominali. Dacă rata de actualizare nu ţine cont de efectul creșterilor de preţ datorate inflaţiei generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni reali (luându-se în calcul creșterile sau scăderile preţurilor specifice viitoare).

41. Previziunile ieșirilor de numerar le includ și pe acelea aferente întreţinerii curente a activului și cheltuielilor de regie viitoare, ieșiri care pot fi atribuite direct utilizării activului sau îi pot fi repartizate în mod rezonabil și consecvent.

42. În cazul în care valoarea contabilă a unui activ nu include încă toate ieșirile de numerar care trebuie suportate înainte ca activul să fie gata pentru utilizare sau vânzare, estimarea viitoarelor ieșiri de numerar include ieșirile 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.

▼B

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); și

(b) ieșirile 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 ieșirilor 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) ieșirile 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) ieșirile de numerar viitoare care vor îmbunătăţi sau vor întări rezultatele activului sau intrările de numerar conexe care se preconizează să fie generate de aceste ieșiri.

46. Restructurarea este un program planificat și controlat de către conducere, program care modifică în mod semnificativ fie domeniul de activitate al unei entităţi, fie modul de desfășurare a activităţii entităţii. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* conţine 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 îmbunătăţirii sau întăririi performanţei 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).

▼B

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.

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 ►**M33** valorii juste a unui activ minus costurile asociate cedării ◄, 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.

▼M33

53A. Valoarea justă este diferită de valoare de utilizare. Valoarea justă reflectă ipotezele pe care le-ar utiliza participanţii pe piaţă atunci când stabilesc valoarea activului. În schimb, valoarea de utilizare reflectă efectele factorilor ce pot fi specifici entităţii, dar care nu se aplică entităţilor în general. De exemplu, valoarea justă nu reflectă niciunul dintre factorii următori în măsura în care aceştia, în general, nu ar fi disponibili participanţilor de pe piaţă:

(a) valoarea suplimentară derivată din gruparea activelor (cum ar fi crearea unui portofoliu de investiţii imobiliare în diferite amplasamente);

(b) sinergiile dintre activele evaluate și alte active;

(c) drepturile sau restricţiile legale specifice doar proprietarului actual al activului; și

(d) beneficiile sau poverile fiscale specifice doar proprietarului actual al activului.

▼B

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 obţinută 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 piaţă 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 pieţei 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 investiţie 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 obţină de la activ. Această rată este estimată pornind de la rata utilizată în tranzacţiile curente de pe piaţă, pentru active similare, sau pe baza costului mediu ponderat al capitalului înregistrat de o entitate cotată la bursă care deţine 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 folosinţă 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 ►**M33** valoarea justă minus costurile asociate cedării ◄ (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 ►**M33** valoarea sa justă minus costurile asociate cedării ◄ 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 acelorași 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 ►**M33** valoarea justă minus costurile asociate cedării ◄ 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.

▼M33

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 asociate cedării (sau fluxurile de trezorerie estimate din cedarea definitivă) ale unității generatoare de numerar este prețul de vânzare al ansamblului activelor unității generatoare de numerar împreună cu datoriile 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 datoriei se deduce la determinarea atât a valorii unității generatoare de numerar, cât și a valorii sale contabile.

▼B

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.

►M33 *Valoarea justă minus costurile asociate cedării* ◄ *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 unităţilor generatoare de numerar

▼M22

80. În scopul efectuării testelor de depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi trebuie alocat, de la data achiziţionării, fiecărei unităţi sau fiecărui grup de unităţi 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 entităţii dobândite sunt alocate respectivelor unităţi sau grupuri de unităţi. Fiecare unitate sau grup de unităţi căreia (căruia) îi este alocat fondul comercial trebuie:

(a) să reprezinte cel mai mic nivel din cadrul entităţii, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne; şi

(b) să nu fie mai mare decât un segment de activitate, conform definiţiei de la punctul 5 din IFRS 8 *Segmente operaţionale*, 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 şi recunoscute separat. Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent faţă de alte active sau grupuri de active şi contribuie adesea la fluxurile de trezorerie ale mai multor unităţi generatoare de numerar. Uneori, fondul comercial nu poate fi alocat în mod raţional unităţilor individuale generatoare de numerar, ci numai grupurilor de unităţi generatoare de numerar. Ca urmare, cel mai redus nivel din cadrul entităţii la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne cuprinde uneori un număr de unităţi generatoare de numerar care au legătură cu fondul comercial, dar cărora nu li se poate repartiza fondul comercial. Menţiunile de la punctele 83-99 şi din Anexa C privind o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fond comercial vor fi interpretate ca menţiuni referitoare la un grup de unităţi generatoare de numerar cărora le este alocat fond comercial.

▼B

82. Aplicarea dispoziţiilor 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 îşi 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 variaţiei cursurilor de schimb valutar* în sensul evaluării câştigurilor sau pierderilor din fluctuaţiile cursului de schimb. De exemplu, dacă unei entităţi i se impune prin IAS 21 să aloce fondul comercial la un nivel relativ scăzut în sensul evaluării câştigurilor şi pierderilor din fluctuaţia cursului valutar, entităţii nu i se impune să testeze deprecierea fondului comercial la acelaşi nivel, cu excepţia cazului în care fondul comercial este monitorizat la acelaşi nivel în scopul gestionării interne.

84. Dacă alocarea iniţială a fondului comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi nu poate fi încheiată înainte de sfârşitul perioadei anuale în care are loc combinarea de întreprinderi, alocarea iniţială poate fi finalizată înainte de sfârşitul primei perioade anuale care începe după data achiziţionării.

▼**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 unităţilor generatoare de numerar care deţin 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 unităţi generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, ar putea exista un indiciu al deprecierii unui activ component. În această situaţie, entitatea testează mai întâi activul pentru depreciere și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acel activ înainte de a testa deprecierea unităţii generatoare de numerar care conţine fondul comercial. În mod similar, ar putea exista un indiciu privind deprecierea unei unităţi generatoare de numerar din cadrul unui grup de unităţi deţinător 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 unităţi căruia i s-a alocat fondul comercial.

99. Cele mai recente calcule detaliate efectuate într-o perioadă precedentă cu privire la valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial pot fi utilizate în testul de depreciere pentru unitatea respectivă în perioada curentă, cu condiţia 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 substanţial valoarea contabilă a unităţii; 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 entităţi determină dacă un activ corespunde definiţiei din prezentul standard dată unui activ corporativ în cazul unei anumite unităţi 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 unităţii 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 consecinţă, 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 unităţi generatoare de numerar căreia (căruia) îi aparţine activul corporativ și este comparată cu valoarea contabilă a acestei unităţi generatoare de numerar sau a grupului de unităţi 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.

▼M33

105. **La alocarea unei pierderi prin depreciere în conformitate cu punctul 104, o entitate nu trebuie să reducă valoarea contabilă a activului sub valoarea cea mai mare dintre:**

(a) **valoarea sa justă minus costurile asociate cedării (dacă poate fi evaluată);**

▼B

(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 proporţional celorlalte active ale unităţii (grupului de unităţi).

106. Dacă nu se poate estima valoarea recuperabilă a fiecărui activ individual al unei unităţi generatoare de numerar, prezentul standard impune alocarea arbitrară a pierderii din depreciere între activele acelei unităţi, altele decât fondul comercial, deoarece activele unei unităţi 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 ►M33 valoarea justă minus costurile asociate cedării ◄ 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 aparţine nu este depreciată. Aceasta se aplică chiar dacă ►M33 valoarea justă a activului minus costurile asociate cedării ◄ este mai mică decât valoarea sa contabilă.

Exemplu

Un utilaj a suferit un accident, dar încă funcţionează, cu toate că nu la fel de bine ca înainte de accident. ►M33 Valoarea justă a utilajului minus costurile asociate cedării ◄ 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 producţie căreia îi aparţine utilajul. Valoarea recuperabilă a liniei de producţie indică faptul că linia de producţie, luată ca întreg, nu este depreciată.

Ipoteza 1: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entităţii nu reflectă intenţia de a înlocui utilajul.

Valoarea recuperabilă a utilajului nu poate fi estimată deoarece valoarea de utilizare a utilajului:

(a) *poate diferi de* ►M33 *valoarea sa justă minus costurile asociate cedării* ◄*; și*

(b) *poate fi determinată doar pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparţine utilajul (linia de producţie).*

Linia de producţie 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 viaţă utilă rămasă a utilajului sau modul în care beneficiile economice vor fi utilizate de către entitate.

Ipoteza 2: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entităţii reflectă intenţia 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 ►M33 *valoarea sa justă minus costurile asociate cedării* ◄*. De aceea, valoarea recuperabilă a utilajului poate fi calculată fără a fi nevoie să se ia în discuţie unitatea generatoare de numerar căreia îi aparţine utilajul (respectiv linia de producţie). Deoarece* ►M33 *valoarea justă a utilajului minus costurile asociate cedării* ◄ *este mai mică decât valoarea sa contabilă, se va recunoaşte o pierdere din depreciere pentru utilaj.*

108. După aplicarea dispoziţiilor de la punctele 104 și 105, trebuie să se recunoască o datorie pentru orice sumă rămasă dintr-o pierdere din depreciere aferentă unei unităţi 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 dispoziţiile privind reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de numerar. Aceste dispoziţii utilizează termenul „activ”, dar se aplică, de asemenea, unui activ individual sau unei unităţi generatoare de numerar. Punctele 117-121 stabilesc dispoziţii suplimentare pentru activele individuale, punctele 122 și 123, pentru unităţile generatoare de numerar, iar punctele 124 și 125, pentru fondul comercial.

110. La ►M5 finalul fiecărei perioade de raportare ◄ o entitate trebuie să evalueze existenţa 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.

▼M33

111. **La evaluarea existenţei sau inexistenţei unui indiciu conform căruia o pierdere prin depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, o entitate trebuie să ţină cont cel puţin de următoarele indicii:**

Surse externe de informaţii

(a) **există indicii observabile că valoarea activului a crescut semnificativ în decursul perioadei;**

▼B

(b) în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entităţii sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic, juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piaţa căreia îi este dedicat activul;

(c) ratele dobânzilor pe piaţă sau alte rate de piaţă ale rentabilităţii investiţiilor 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 informaţii

(d) pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entităţii, 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 îmbunătăţi și a întări performanţa activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparţine activul;

▼B

(e) raportările interne furnizează probe care indică faptul că performanţa economică a unui activ este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut iniţial.

112. Indiciile privitoare la o potenţială reducere a unei pierderi din depreciere de la punctul 111 sunt imaginea în oglindă a indiciilor unei pierderi potenţiale 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 viaţă 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 situaţie, valoarea contabilă a activului trebuie să crească până la valoarea sa recuperabilă, cu excepţia situaţiei prevăzute la punctul 117. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere.

115. O reluare a unei pierderi din depreciere reflectă o creştere a potenţialului 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 ►**M33** valoarea justă minus costurile asociate cedării ◄ 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 ►**M33** valorii juste minus costurile asociate cedării ◄, dacă valoarea recuperabilă a fost bazată pe ►**M33** valoarea justă minus costurile asociate cedării ◄.

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, potenţialul 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 exerciţiile 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.

▼M39

130. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru un activ individual (inclusiv pentru fondul comercial) sau pentru o unitate generatoare de numerar, pentru care a fost recunoscută sau reluată o pierdere din depreciere în cursul perioadei:

▼B

(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;

▼M39

(e) valoarea recuperabilă a activului (a unității generatoare de numerar) și dacă valoarea recuperabilă a activului (a unității generatoare de numerar) este valoarea sa justă minus costurile asociate cedării sau valoarea sa de utilizare;

(f) dacă valoarea recuperabilă este valoarea justă minus costurile asociate cedării, entitatea trebuie să prezinte următoarele informații:

(i) nivelul din ierarhia valorii juste (a se vedea IFRS 13) în cadrul căreia evaluarea valorii juste a activului (a unității generatoare de numerar) este clasificată în totalitate (fără a se lua în considerare dacă „costurile asociate cedării" sunt observabile);

(ii) pentru evaluările valorii juste clasificate la nivelul 2 și la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, o descriere a tehnicii (tehnicilor) de evaluare utilizate în evaluarea valorii juste minus costurile asociate cedării. Dacă a existat o schimbare a tehnicii de evaluare, entitatea trebuie să prezinte respectiva schimbare și motivul (motivele) realizării acesteia; precum și

(iii) pentru evaluările valorii juste clasificate la nivelul 2 și la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, fiecare ipoteză principală pe care conducerea entității a utilizat-o pentru stabilirea valorii juste minus costurile asociate cedării. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a activului (a unității generatoare de numerar) este cea mai sensibilă. De asemenea, entitatea trebuie să prezinte rata (ratele) de actualizare utilizată (utilizate) în evaluările actuale și anterioare dacă valoarea justă minus costurile asociate cedării se evaluează prin tehnica valorii actualizate.

▼B

(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.

▼M39

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

▼B

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

(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

▼M39

134. O entitate trebuie să prezinte informațiile prevăzute la literele (a)-(f) pentru fiecare unitate (grup de unități) generatoare de numerar 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 comparativ cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată ale entității:

▼B

(a) valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității (grupului de unități);

(b) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocate unității (grupului de unități);

▼M39

(c) modul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) a fost determinată (adică valoarea de utilizare sau valoarea justă minus costurile asociate cedării).

▼M33

(d) **dacă valoarea recuperabilă a unității (a grupului de unități) are la bază valoarea de utilizare:**

(i) **fiecare ipoteză principală 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 (a grupului de unități) este cea mai sensibilă;**

▼B

(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;

▼B

(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;

▼M33

(e) **dacă valoarea recuperabilă a unității (a grupului de unități) este bazată pe valoarea justă minus costurile asociate cedării, metodologia (metodologiile) de evaluare utilizate pentru a evalua valoarea justă minus costurile asociate cedării. O entitate nu are obligația să prezinte informațiile prevăzute în IFRS 13. Dacă valoarea justă minus costurile asociate cedării nu este evaluată pe baza unui preț cotat pentru o unitate (grup de unități) identică(e), o entitate trebuie să prezinte următoarele informații:**

(i) **fiecare ipoteză principală pe care se bazează determinarea valorii juste minus costurile asociate cedării efectuate de conducere. Ipotezele principale sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (a grupului de unități) este cea mai sensibilă.**

▼M8

(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.

▼M33

(iiA) nivelul din ierarhia valorii juste (a se vedea IFRS 13) la care este clasificată întreaga evaluare la valoarea justă (fără a mai ține cont de caracterul observabil al „costurilor asociate cedării”).

(iiB) dacă s-a schimbat metodologia (metodologiile) de evaluare, modificarea respectivă și motivele pentru efectuarea sa.

Dacă valoarea justă minus costurile asociate cedării se evaluează pe baza previziunilor actualizate ale fluxurilor de trezorerie, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații:

(iii) **perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie.**

(iv) **rata de creștere utilizată pentru a extrapola previziunile fluxurilor de trezorerie.**

(v) **rata(ratele) de actualizare aplicată(e) 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;

▼B

(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;

(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.

▼B

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.

▼M39

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.

▼M32

140H. IFRS 10 și IFRS 11, publicate în mai 2011, au modificat punctul 4, titlul dinaintea punctului 12 litera (h) și punctul 12 litera (h). O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼M33

140I. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 și 134, a eliminat punctele 25–27 și a adăugat punctele 25A și 53A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M39

140J. În mai 2013 au fost modificate punctele 130 și 134 și titlul anterior punctului 138. O entitate trebuie să aplice aceste modificări retrospectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. O entitate nu trebuie să aplice aceste amendamente în perioade (inclusiv perioade comparative) în care nici IFRS 13 nu se aplică.

▼M52

140L. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 2. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

▼M53

140M. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele 2, 4 și 5 și a eliminat punctele 140F, 140G și 140K. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼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.

▼B

Componentele evaluării valorii actualizate

A1 Următoarele elemente pun în lumină diferenţele economice dintre active:

(a) o estimare a fluxului de trezorerie viitor sau, în situaţii mai complexe, a seriei de fluxuri de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obţină de la activul respectiv;

(b) așteptările cu privire la variaţiile posibile ale valorii sau plasării în timp a fluxurilor de trezorerie respective;

(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; și

(e) alţi factori, nu întotdeauna identificabili (precum lichiditatea), pe care participanţii pe piaţă i-ar lua în calcul la estimarea valorii fluxurilor de trezorerie viitoare pe care entitatea se așteaptă să le obţină de la activul respectiv.

A2 Prezenta anexă pune în balanţă două modalităţi de a calcula valoarea actualizată, fiecare dintre ele putând fi folosită pentru a estima valoarea de utilizare a unui activ, în funcţie de circumstanţe. Abordarea „tradiţională” încorporează ajustările pentru factorii (b)-(e) prezentaţi la punctul A1 în rata de actualizare. În conformitate cu abordarea „fluxurilor de trezorerie preconizate”, factorii (b), (d) și (e) sunt utilizaţi pentru a efectua anumite ajustări astfel încât să se obţină fluxuri de trezorerie ajustate în funcţie de riscurile specifice. Indiferent de abordarea adoptată de o entitate pentru a reflecta așteptările în ceea ce privește variaţiile 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 situaţie la alta, în funcţie de situaţia 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 intenţionat fluxurile de trezorerie nete estimate pentru a îmbunătăţi rentabilitatea viitoare aparentă a unui activ;

▼B

(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 tradiţională şi abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate

Abordarea tradiţională

A4 Aplicaţiile contabile ale valorii actualizate au folosit în mod tradiţional 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 tradiţională presupune că o singură convenţie a ratei de actualizare poate încorpora toate așteptările legate de fluxurile de trezorerie viitoare și de prima de risc adecvată. Prin urmare, abordarea tradiţională pune în special accentul pe selectarea ratei de actualizare.

A5 În anumite situaţii, cum ar fi cele în care active comparabile pot fi observate pe piaţă, o abordare tradiţională este destul de ușor de aplicat. Pentru activele cu fluxuri de trezorerie contractuale, această abordare este consecventă cu modul în care participanţii descriu activele, ca în cazul „unei obligaţiuni cu 12 % dobândă”.

A6 Cu toate acestea, abordarea tradiţională nu poate soluţiona în mod adecvat unele probleme complexe de evaluare, cum ar fi evaluarea activelor nefinanciare pentru care nu există o piaţă a articolului sau a unui articol similar. Căutarea corectă a „ratei corespunzătoare riscului” prevede analizarea a cel puţin două elemente – un activ care există pe piaţă 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 piaţă. Pentru a face această deducţie, 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 piaţă 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 conţine un aspect care nu este prezent în celălalt (de exemplu, este unul mai puţin 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 condiţii economice schimbătoare.

Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate

A7 Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate este, în unele situaţii, un instrument de evaluare mai eficient decât abordarea tradiţională. 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 probabilităţi de respectiv 10 %, 60 % și 30 %. Fluxul de trezorerie preconizat este de 220 u.m. Abordarea fluxurilor de trezorerie preconizate diferă astfel de abordarea tradiţională, deoarece se concentrează asupra analizei directe a fluxurilor de trezorerie respective și asupra declaraţiilor mai explicite ale ipotezelor folosite în evaluare.

▼B

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.
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.

▼B

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.

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.

▼B

A18 Totuși, aceste rate trebuie ajustate:

(a) pentru a reflecta felul în care piaţa 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.

Trebuie acordată atenţie riscurilor cum sunt riscul de ţară, riscul de schimb valutar și riscul de preţ.

A19 Rata de actualizare este independentă de structura capitalului entităţii și de felul în care entitatea a finanţat cumpărarea activului, deoarece fluxurile de trezorerie viitoare preconizate să survină de la un activ nu depind de felul în care entitatea a finanţat 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 diferenţa 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 unităţilor generatoare de numerar cu fond comercial și a intereselor care nu controlează

C1 În conformitate cu IFRS 3 (revizuit de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate în 2008), dobânditorul evaluează și recunoaște fondul comercial la data achiziţiei, 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 achiziţiei;

(ii) valoarea oricăror interese care nu controlează deţinute în entitatea dobândită, evaluate în conformitate cu IFRS 3; și

(iii) într-o combinare de întreprinderi realizată în etape, valoarea justă de la data achiziţiei a participaţiei în capitalurile proprii deţinute anterior de către dobânditor în entitatea dobândită.

(b) valorile nete de la data achiziţiei 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 unităţi sau fiecărui grup de unităţi 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 entităţii dobândite sunt alocate respectivelor unităţi sau grupuri de unităţi. Este posibil ca unele dintre sinergiile care rezultă dintr-o combinare de întreprinderi să fie alocate unei unităţi generatoare de numerar în care interesele care nu controlează nu au participaţii.

▼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.

▼M53

2. Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiilor) care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare*:

▼B

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]

▼M54

5. În cazul în care un anumit tip de provizion, activ contingent sau datorie contingentă intră sub incidența unui alt standard, o entitate aplică standardul în cauză în locul prezentului standard. De exemplu, anumite tipuri de provizioane sunt tratate de standardele referitoare la:

▼M52

   (a) [eliminat]

▼B

   (b) impozitele pe profit (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);

▼M54

   (c) contractele de leasing (a se vedea IFRS 16 *Contracte de leasing*). Cu toate acestea, prezentul standard se aplică oricăror contracte de leasing care devin oneroase înainte de data începerii derulării contractului de leasing conform definiției din IFRS 16. Prezentul standard se aplică și contractelor de leasing pe termen scurt, precum și contractelor de leasing în care activul suport are o valoare mică, care sunt contabilizate în conformitate cu punctul 6 din IFRS 16 și care au devenit oneroase;

▼M43

   (d) beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*);

▼M52

   (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;

   (f) contraprestația contingentă a unui dobânditor într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*); și

▼M52

(g) veniturile din contractele cu clienţii (a se vedea IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*). Cu toate acestea, întrucât IFRS 15 nu conţine dispoziţii specifice pentru tratamentul contractelor cu clienţii care sunt sau au devenit oneroase, în astfel de cazuri se aplică prezentul standard.

_____

▼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 creanţele 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 consecinţă, 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 activităţile întrerupte). În cazul în care o restructurare corespunde definiţiei unei activităţi întrerupte, IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării și activităţi întrerupte* poate impune prezentarea unor informaţii suplimentare.

DEFINIŢII

10. În sensul prezentului standard, termenii de mai jos au următorul înţeles:

Un *provizion* este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

O *datorie* ([1]) este o obligaţie curentă a entităţii, 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 obligaţie legală sau implicită care nu îi dă entităţii o altă alternativă realistă decât să își îndeplinească obligaţia în cauză.

O *obligaţie legală* este o obligaţie care rezultă:

(a) dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite);

(b) din legislaţie; sau

(c) din alte izvoare de drept.

O *obligaţie implicită* este o obligaţie care rezultă din acţiunile unei entităţi în cazul în care:

(a) entitatea a indicat unor terţe părţi, prin practicile sale stabilite anterior, prin politicile sale făcute publice sau printr-o declaraţie recentă, suficient de clară, că își asumă anumite responsabilităţi; și

(b) în consecinţă, entitatea a determinat terţele părţi în cauză să se aștepte, în mod justificat, că entitatea își va onora responsabilităţile în cauză.

O *datorie contingentă* este:

(a) o obligaţie potenţială apărută ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existenţă va fi confirmată doar de apariţia sau neapariţia unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate; sau

([1]) ►M68 Definiţia unei datorii din prezentul standard nu a fost revizuită în urma revizuirii definiţiei unei datorii din *Cadrul general conceptual de raportare financiară* publicat în 2018. ◄

▼B

(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.

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

(b) datorii contingente – care nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt:

(i) obligaţii potenţiale, deoarece este nevoie să se confirme dacă entitatea are o obligaţie curentă care ar putea genera o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; sau

(ii) obligaţii curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere din prezentul standard (deoarece fie nu este probabil ca pentru decontarea obligaţiei să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligaţiei).

RECUNOAȘTERE

Provizioane

14. Un provizion trebuie recunoscut în cazul în care:

(a) o entitate are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;

(b) este probabil ca pentru decontarea obligaţiei să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice; și

(c) valoarea obligaţiei poate fi estimată credibil.

Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiţii, nu trebuie recunoscut un provizion.

Obligaţia curentă

15. Cazurile în care nu este clar dacă există o obligaţie curentă sunt rare. În astfel de situaţii, se consideră că un eveniment anterior generează o obligaţie curentă dacă, luând în considerare toate probele disponibile, este mai mult probabil decât improbabil să existe o obligaţie curentă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄.

16. În aproape toate cazurile va fi clar dacă un eveniment anterior a generat o obligaţie curentă. În cazuri rare, de exemplu, într-o acţiune în instanţă, poate fi pusă în discuţie producerea anumitor evenimente sau dacă acestea au generat sau nu o obligaţie curentă. În astfel de cazuri, o entitate stabilește dacă există sau nu o obligaţie curentă la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄ luând în considerare toate probele disponibile, inclusiv, de exemplu, opinia unor experţi. 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 obligaţie 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 obligaţie la ►**M5** finalul perioadei de raportare ◄, entitatea prezintă o datorie contingentă, cu excepţia 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 obligaţie 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 obligaţiei generate de evenimentul în cauză. Această situaţie intervine doar:

(a) în cazul în care decontarea obligaţiei 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 funcţie de împrejurări. În cazul în care provizionul în curs de evaluare implică o gamă largă de elemente, obligaţia este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile în funcţie de probabilităţile lor. Această metodă statistică de evaluare este denumită „valoare preconizată”. Prin urmare, provizionul va fi diferit în funcţie de probabilitatea pierderii unei anumite sume, de exemplu 60 % sau 90 %. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile și probabilităţile de realizare ale fiecăruia sunt egale, se utilizează punctul de la mijlocul intervalului.

Exemplu

O entitate vinde produse însoţite de un certificat de garanţie prin care clienţilor le sunt acoperite costurile de reparaţie a oricăror defecte de fabricaţie descoperite în primele șase luni de la data cumpărării. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparaţie s-ar ridica la 1 milion. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte majore, costurile de reparaţie s-ar ridica la 4 milioane. Experienţa anterioară și previziunile entităţii 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 obligaţiilor de garanţie.

Valoarea aşteptată a costului reparaţiilor este:

(75 % × 0) + (20 % × 1 000 000) + (5 % × 4 000 000) = 400 000

40. În cazul în care este evaluată o singură obligaţie, 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 defecţiune gravă a unei fabrici importante pe care a construit-o pentru un client, rezultatul individual cel mai probabil poate fi succesul reparaţiei 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 definiţiei restructurării:

(a) vânzarea sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii;

(b) închiderea sediilor dintr-o ţară sau regiune sau mutarea activităţilor dintr-o ţară 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 activităţilor entităţii.

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 obligaţie implicită de restructurare apare numai atunci când o entitate:

(a) dispune de un plan oficial și detaliat de restructurare, care identifică cel puţin:

(i) activitatea sau partea din activitate vizată;

(ii) principalele locaţii afectate;

(iii) locaţia, funcţia și numărul aproximativ al angajaţilor care vor primi compensaţii pentru încetarea activităţii;

(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 anunţarea publică a principalelor caracteristici ale planului pot constitui dovezi că o întreprindere a început să pună în aplicare planul de restructurare. Un anunţ public privind un plan detaliat de restructurare generează o obligaţie implicită de restructurare numai dacă este făcut în așa fel și într-atât de detaliat (precizând principalele caracteristici ale planului) încât determină alte părţi, precum clienţii, furnizorii și angajaţii (sau reprezentanţii acestora), să se aștepte, în mod justificat, că entitatea va realiza restructurarea.

74. Pentru ca un plan să fie suficient pentru a genera o obligaţie 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 puţin probabil ca planul să determine alte părţi 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.

▼M69

75. O decizie de restructurare adoptată de conducere sau de consiliul de administrație înainte de finalul perioadei de raportare nu generează o obligație implicită la finalul perioadei de raportare, cu excepția cazului în care, înainte de 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 după perioada de raportare, se impune prezentarea informațiilor în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* dacă restructurarea este semnificativă și dacă se poate preconiza în mod rezonabil că neprezentarea informațiilor ar putea influența deciziile pe care utilizatorii primari ai situațiilor financiare cu scop general le iau pe baza respectivelor situații financiare, care furnizează informații financiare cu privire la o anumită entitate raportoare.

▼B

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) investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie.

Aceste cheltuieli sunt aferente gestionării viitoare a activităţilor şi nu reprezintă datorii de restructurare la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄. Astfel de cheltuieli sunt recunoscute ca şi cum ar fi generate independent de restructurare.

82. Viitoarele pierderi din exploatare identificabile până la data restructurării nu sunt incluse într-un provizion, cu excepţia cazului în care sunt generate de un contract oneros, în conformitate cu definiţia de la punctul 10.

83. În conformitate cu punctul 51, câştigurile 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 INFORMAŢIILOR

84. Pentru fiecare clasă de provizioane, o entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea contabilă la începutul şi la sfârşitul perioadei;

(b) provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;

(c) sumele utilizate (cheltuieli suportate şi deduse din provizioane) în cursul perioadei;

(d) sumele neutilizate şi reluate în cursul perioadei; şi

(e) creşterea din cursul perioadei a valorii actualizate datorită trecerii timpului şi efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.

Nu sunt necesare informaţii comparative.

85. O entitate trebuie să prezinte pentru fiecare clasă de provizioane:

(a) o scurtă descriere a naturii obligaţiei şi estimarea plasării în timp a oricăror ieşiri de beneficii economice aferente;

(b) o indicaţie a incertitudinilor privind valoarea sau plasarea în timp a acestor ieşiri. În cazul în care acest lucru este necesar pentru a furniza informaţii adecvate, o entitate trebuie să prezinte principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare, în conformitate cu punctul 48; şi

(c) valoarea oricăror rambursări preconizate, indicând valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.

86. Cu excepţia cazului în care posibilitatea ca, pentru decontarea obligaţiei, să fie necesară o ieşire 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 şi, după caz:

(a) o estimare a efectelor sale financiare, realizată în conformitate cu punctele 36-52;

(b) o indicaţie a incertitudinilor privind suma sau plasarea în timp a oricărei ieşiri de resurse; şi

(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 cerinţele 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 garanţiilor pentru diverse produse, dar nu pot fi incluse în aceeași clasă sumele aferente garanţiilor 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 informaţiile prevăzute la punctele 84-86 astfel încât să scoată în evidenţă 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 indicaţii eronate privind probabilitatea obţinerii veniturilor.

91. În cazul în care prezentarea informaţiilor prevăzute la punctele 86 și 89 nu este posibilă, acest fapt trebuie menţionat.

92. În cazuri extrem de rare, prezentarea unei părţi sau a tuturor informaţiilor prevăzute la punctele 84-89 ar putea aduce prejudicii grave poziţiei entităţii ►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 informaţiile în cauză, dar trebuie să prezinte natura generală a disputei, precum și faptul că și motivul pentru care informaţiile în cauză nu au fost prezentate.

DISPOZIŢII 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. Entităţile sunt încurajate, dar nu obligate, să ajusteze soldul de deschidere al rezultatului reportat pentru prima perioadă prezentată și să retrateze informaţiile comparative. Dacă informaţiile comparative nu sunt retratate, acest fapt trebuie prezentat.

94. [Eliminat]

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

95. Prezentul standard intră în vigoare pentru situaţiile 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]

▼M43

99. În cadrul *Îmbunătăţirilor anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010-2012*, emise în decembrie 2013, s-a modificat punctul 5 ca modificare rezultată în urma modificării IFRS 3. O entitate trebuie să aplice această modificare în mod prospectiv combinărilor de întreprinderi cărora li se aplică modificarea adusă IFRS 3.

▼**M52**

100. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 5 și a eliminat punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼**M53**

101. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctul 2 și a eliminat punctele 97 și 98. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M54**

102. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼**M69**

104. *Definiția termenului „semnificativ”* (Amendamente la IAS 1 și IAS 8), publicată în octombrie 2018, a modificat punctul 75. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective atunci când aplică amendamentele la definiția termenului „semnificativ” de la punctul 7 din IAS 1 și de la punctele 5 și 6 din IAS 8.

▼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.

▼M54

3. Dacă un alt standard dispune contabilizarea unui anumit tip de imobilizare necorporală, o entitate aplică standardul respectiv în locul prezentului standard. De exemplu, prezentul standard nu se aplică:

▼M52

(a) imobilizărilor necorporale deținute de o entitate pentru vânzare în cursul desfășurării activităților obișnuite (a se vedea IAS 2 *Stocuri*);

▼B

(b) creanțelor privind impozitul amânat (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);

▼M54

(c) contractelor de leasing pentru imobilizări necorporale contabilizate în conformitate cu IFRS 16 *Contracte de leasing*;

▼B

(d) activelor generate de beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*);

▼M32

(e) active financiare, așa cum sunt definite în IAS 32. Recunoașterea și evaluarea anumitor active financiare sunt tratate în IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IAS 27 *Situații financiare individuale* și IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocieri în participație*;

▼B

(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 deţinute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*;

▼M52

(i) activelor care rezultă din contractele cu clienţii care sunt recunoscute în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*.

▼B

4. Anumite imobilizări necorporale pot fi conţinute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (în cazul programelor de calculator), documentaţii oficiale (în cazul licenţelor 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 raţionamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, un program de calculator pentru un utilaj computerizat care nu poate funcţiona 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 activităţile de publicitate, cheltuielilor de formare profesională, de constituire, de cercetare și dezvoltare. Activităţile de cercetare și dezvoltare sunt direcţionate către dezvoltarea cunoștinţelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activităţi pot avea ca rezultat o imobilizare cu substanţă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al imobilizării este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoștinţe încorporat în aceasta.

▼M54

6. Drepturile deţinute de un locatar care decurg din acorduri de licenţă pentru elemente precum producţiile cinematografice, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor intră sub incidenţa prezentului standard și sunt excluse din domeniul de aplicare al IFRS 16.

▼B

7. Excluderile din domeniul de aplicare al unui standard pot apărea atunci când anumite activităţi sau tranzacţii 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 extracţie 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 activităţi 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.

DEFINIŢII

▼M33

8. **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

[eliminat]

(a) [eliminat]

(b) [eliminat]

(c) [eliminat]

▼M12

_____

▼B

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări necorporale de-a lungul duratei sale de viaţă utilă.

Un *activ* ([1]) este o resursă:

(a) controlată de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute; și

(b) de la care sunt aşteptate beneficii economice viitoare care să se răsfrângă asupra entităţii.

Valoarea contabilă este suma la care un activ este recunoscut în ►M5 situaţia poziţiei 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 contraprestaţie dată pentru a dobândi un activ la momentul achiziţiei sau construcţiei sale, sau, acolo unde este cazul, suma atribuită activului respectiv atunci când este recunoscut iniţial în conformitate cu dispoziţiile specifice ale altor IFRS-uri, de exemplu, IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*.

Valoarea amortizabilă este costul activului sau o altă valoare substituită costului minus valoarea sa reziduală.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștinţe într-un plan sau proiect care vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale.

Valoarea specifică a unei entităţi este valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate se aşteaptă să le obţină din utilizarea continuă a unei imobilizări și din cedarea acesteia la sfârșitul duratei sale de viaţă utilă sau pe care entitatea se aşteaptă să le suporte la decontarea unei datorii.

▼M33

***Valoarea justă* reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

▼B

Pierderea din depreciere reprezintă diferenţa dintre valoarea contabilă și valoarea recuperabilă a unui activ.

O *imobilizare necorporală* este o imobilizare identificabilă nemonetară fără substanţă fizică.

Activele monetare sunt banii deţinuţi și activele care trebuie primite în sume de bani fixe sau determinabile.

Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștinţe sau înţelesuri știinţifice ori tehnice noi.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale este suma estimată pe care o entitate ar putea să o obţină în momentul de faţă din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate asociate cedării, dacă activul ar fi deja de vârsta și condiţiile preconizate pentru finalul duratei sale de viaţă utilă.

([1]) ►M68 Definiţia unui activ din prezentul standard nu a fost revizuită în urma revizuirii definiţiei unui activ din *Cadrul general conceptual de raportare financiară* publicat în 2018. ◄

▼B

Durata de viaţă utilă este:

(a) perioada în care se preconizează că un activ va fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

(b) numărul de unităţi de producţie sau unităţi similare preconizate a fi obţinute din activ de către o entitate.

Imobilizări necorporale

9. Entităţile cheltuiesc frecvent resurse sau angajează datorii pentru achiziţia, dezvoltarea, întreţinerea sau îmbunătăţirea unor resurse necorporale precum cunoștinţele ştiinţifice sau tehnice, proiectarea și implementarea unor noi procese sau sisteme, licenţele, proprietatea intelectuală, cunoștinţele despre piaţă și mărcile comerciale (inclusiv numele de marcă și titlurile de publicaţii). Exemple uzuale de elemente cuprinse în aceste largi categorii sunt programele de calculator, brevetele, drepturile de autor, producţiile cinematografice, listele de clienţi, drepturile privind serviciile ipotecare, licenţele de pescuit, cotele de import, francizele, relaţiile cu clienţii sau furnizorii, loialitatea clienţilor, cota de piaţă și drepturile de comercializare.

10. Nu toate elementele descrise la punctul 9 corespund definiţiei unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse și existenţa unor beneficii economice viitoare. Dacă un element care intră sub incidenţa prezentului standard nu corespunde definiţiei unei imobilizări necorporale, cheltuiala cu achiziţia 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 achiziţiei (a se vedea punctul 68).

Caracterul identificabil

▼M12

11. Definiţia unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferenţiată 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 situaţiile 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 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 și obligaţii.

▼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) definiţia unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 8-17); și

(b) criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 21-23).

Această dispoziţie se aplică costurilor suportate iniţial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale și costurilor suportate ulterior pentru adăugarea sau înlocuirea unor părţi ale sale sau pentru întreţinerea 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 iniţială a imobilizărilor necorporale dobândite prin subvenţie guvernamentală, punctele 45-47 tratează schimburile de imobilizări necorporale, iar punctele 48-50 prezintă tratamentul fondului comercial generat intern. Punctele 51-67 tratează recunoașterea iniţială 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 menţin beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă, decât corespund definiţiei 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 iniţială 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 clienţi 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 diferenţiate 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 entităţii; 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 raţionale și ușor de susţinut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiţii economice care vor exista pe parcursul duratei de viaţă a imobilizării.

23. O entitate folosește raţionamentul pentru a evalua gradul de siguranţă asociat obţinerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii iniţiale, acordând o importanţă 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 operaţiuni au loc în legătură cu dezvoltarea unei imobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru a aduce activul în starea necesară pentru a putea funcţiona în maniera intenţionată de conducere. Aceste operaţiuni ocazionale pot apărea înaintea sau în timpul activităţilor de dezvoltare. Deoarece operaţiunile ocazionale nu sunt necesare pentru a aduce un activ la starea necesară pentru ca acesta să poată funcţiona în maniera intenţionată 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. Dacă plata pentru o imobilizare necorporală este amânată peste termenele normale de creditare, costul acesteia reprezintă echivalentul în numerar al preţului. Diferenţa dintre această sumă și plăţile totale este recunoscută drept cheltuială cu dobânda pe perioada creditului, cu excepţia cazului în care este capitalizată în conformitate cu IAS 23 *Costurile îndatorării*.

▼B

Achiziţia ca parte a unei combinări de întreprinderi

▼M12

►M33 33. În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, dacă o imobilizare necorporală este dobândită în cadrul unei combinări de întreprinderi, atunci costul imobilizării necorporale respective este valoarea sa justă la data achiziţiei. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale va reflecta așteptările participanţilor pe piaţă la data achiziţiei cu privire la probabilitatea ca beneficiile economice viitoare preconizate încorporate în activ să revină entităţii. ◄ Cu alte cuvinte, entitatea preconizează o intrare de beneficii economice, chiar dacă există o incertitudine în privinţa plasării în timp sau a valorii intrării respective. Astfel, criteriul recunoașterii probabilităţii 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 informaţii 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 Internaţionale de Contabilitate în 2008), un dobânditor recunoaște la data achiziţiei, separat de fondul comercial, o imobilizare necorporală a entităţii 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 entităţii dobândite dacă proiectul corespunde definiţiei unei imobilizări necorporale. Proiectul de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al unei entităţi dobândite corespunde definiţiei unei imobilizări necorporale dacă:

(a) corespunde definiţiei unei imobilizări; și

(b) este identificabil, adică separabil, sau dacă reiese din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale.

▼M33

Imobilizare necorporală dobândită într-o combinare 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 recunoaște 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, aceștia 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

_____

▼M33

_____

▼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.

▼B

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.

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.

▼M33

47. Punctul 21 litera (b) specifică faptul că o condiție pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale o reprezintă posibilitatea de a evalua fiabil costul imobilizării în cauză. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale este evaluată fiabil dacă (a) variabilitatea în gama de evaluări la valoarea justă rezonabile nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilitățile diverselor estimări din acea gamă pot fi evaluate în mod fiabil și utilizate la evaluarea valorii juste. Dacă o entitate poate să evalueze în mod 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 evidentă.

▼B

Fondul comercial generat intern

48. Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.

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.

▼M33

50. Diferenţele dintre valoarea justă a unei entităţi și valoarea contabilă a activelor sale nete identificabile în orice moment pot include o gamă de factori care influenţează valoarea justă a entităţii. Cu toate acestea, astfel de diferenţe nu reprezintă costul imobilizărilor necorporale controlate de entitate.

▼B

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 diferenţiat de costul menţinerii sau majorării fondului comercial generat intern al entităţii sau de costul de funcţionare de zi cu zi.

În consecinţă, pe lângă respectarea dispoziţiilor generale pentru recunoașterea și evaluarea iniţială a unei imobilizări necorporale, o entitate aplică dispoziţiile 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 definiţi, termenii „fază de cercetare” și „fază de dezvoltare” au o semnificaţie mai vastă în sensul prezentului standard.

53. Dacă o entitate nu poate face distincţia 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.

▼B

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.

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.

▼B

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 combinaţie cu alte active, entitatea aplică conceptul de unităţi generatoare de numerar din IAS 36.

61. Disponibilitatea resurselor necesare pentru a finaliza și a utiliza o imobilizare necorporală și pentru a obţine 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 entităţii de a asigura acele resurse. În anumite cazuri, o entitate demonstrează disponibilitatea finanţărilor externe obţinând din partea unui creditor indicii privind disponibilitatea sa de a finanţa 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 obţinerea drepturilor de autor sau a licenţelor sau costurile de dezvoltare a programelor de calculator.

63. Mărcile, titlurile de ziare și reviste, listele de clienţi 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 clienţi și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferenţiate de costul dezvoltării întreprinderii ca întreg. În consecinţă, 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 funcţioneze în maniera intenţionată de conducere. Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

(a) costurile materialelor și serviciilor utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

(b) costurile beneficiilor angajaţilor (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 licenţelor 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 excepţia cazului în care astfel de cheltuieli pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;

(b) ineficienţele identificate și pierderile iniţiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanţa 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 RECUNOAȘTERE

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 aceluiași 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 și 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 și raportarea, în situaţiile financiare, a unor sume reprezentând o combinare de costuri și valori la date diferite.

Modelul bazat pe cost

74. După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate.

Modelul de reevaluare

75. După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la valoarea reevaluată ca fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din depreciere cumulate ulterioare. ►M33 **În scopul reevaluărilor efectuate în conformitate cu prezentul standard, valoarea justă trebuie evaluată 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) recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale la valori diferite de cost.

77. Modelul de reevaluare este aplicat după ce o imobilizare a fost recunoscută inițial la cost. Cu toate acestea, dacă doar o parte a costului imobilizării necorporale este recunoscută ca activ deoarece activul nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere 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 și recunoscută la valoarea nominală (a se vedea punctul 44).

►M33 78. Este puţin obișnuit să existe o piaţă activă pentru o imobilizare necorporală, deși 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 și reviste, drepturi de publicare pentru muzică sau film, brevete și mărci comerciale, deoarece fiecare dintre aceste active este unic. De asemenea, deși imobilizările necorporale sunt vândute și cumpărate, contractele se negociază între cumpărători și 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.

▼M43

80. Atunci când o imobilizare necorporală este reevaluată, valoarea contabilă a imobilizării respective este ajustată la valoarea reevaluată. La data reevaluării, imobilizarea este tratată într-unul din următoarele moduri:

(a) valoarea contabilă brută este ajustată într-un mod compatibil cu reevaluarea valorii contabile a imobilizării. De exemplu, valoarea contabilă brută poate fi retratată prin trimitere la datele observabile pe piață sau poate fi retratată proporțional cu modificarea valorii contabile. Amortizarea cumulată la data reevaluării este ajustată pentru a fi egală cu diferența dintre valoarea contabilă brută și valoarea contabilă a imobilizării după luarea în considerare a pierderilor cumulate din depreciere; sau

(b) amortizarea cumulată este eliminată din valoarea contabilă brută a imobilizării.

Valoarea ajustării amortizării cumulate face parte din creșterea sau reducerea valorii contabile care este contabilizată în conformitate cu punctele 85 și 86.

▼B

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.

▼M33

82. **Dacă valoarea justă a unei imobilizări necorporale reevaluate nu mai poate fi evaluată în raport cu 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 ulterioară și orice pierderi prin depreciere cumulate ulterioare.**

▼B

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.

▼M33

84. Dacă valoarea justă a activului poate fi evaluată în raport cu o piață activă la o dată ulterioară de evaluare, modelul de reevaluare se aplică de la acea dată.

▼B

►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.

▼B

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”. ◄

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;

▼B

(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 viaţă utilă a activului este dependentă de durata de viaţă utilă a altor active ale entităţii.

91. Termenul „nedeterminat” nu înseamnă „infinit”. Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale reflectă doar nivelul de cheltuieli viitoare de întreţinere prevăzute pentru întreţinerea activului la standardul de performanţă evaluat la momentul estimării duratei de viaţă utilă a activului și capacitatea și dorinţa entităţii de a atinge acel nivel. Concluzia că durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale este nedeterminată nu ar trebui să depindă de cheltuieli viitoare prevăzute superioare celor necesare pentru a menţine activul la respectivul standard de performanţă.

▼M47

92. Ţinând cont de ritmul rapid al schimbărilor tehnologice, programele informatice și multe alte imobilizări necorporale sunt supuse uzurii tehnologice. În consecinţă, este probabil ca durata lor de viaţă utilă să fie scurtă. Viitoarele reduceri așteptate ale preţului de vânzare al unui element produs cu utilizarea unei imobilizări necorporale ar putea indica o așteptare legată de uzura morală tehnologică sau comercială a activului, care, la rândul său, ar putea reflecta o diminuare a beneficiilor economice viitoare înglobate în activ.

▼B

93. Durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale poate fi foarte lungă sau chiar nedeterminată. Incertitudinea justifică estimarea duratei de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale cu prudenţă, dar nu justifică alegerea unei durate de viaţă care este nerealist de scurtă.

▼M12

94. Durata de viaţă 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 funcţie 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 viaţă 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 viaţă 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 viaţă utilă a unei imobilizări necorporale poate fi influenţată 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 viaţă utilă este cea mai scurtă dintre perioadele determinate de acești factori.

96. Existenţa următorilor factori, printre alţii, 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 experienţă, că drepturile contractuale sau celelalte drepturi legale vor fi reînnoite. Dacă reînnoirea depinde de consimţământul vreunui terţ, aceasta include dovezile că acel terţ își va da acordul;

(b) există dovezi că toate condiţiile necesare pentru obţinerea reînnoirii vor fi îndeplinite; și

▼B

(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.

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 ►M47 metoda unităților 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.

▼M47

98A. Există o prezumție relativă conform căreia o metodă de amortizare bazată pe veniturile generate de o activitate care include utilizarea unei imobilizări necorporale este inadecvată. Veniturile generate de o activitate care include utilizarea unei imobilizări necorporale reflectă, în general, factori care nu sunt legați în mod direct de consumul beneficiilor economice viitoare încorporate în imobilizarea necorporală. De exemplu, veniturile sunt afectate de alte intrări și procese, de activitățile de vânzare și de modificările volumelor și ale prețurilor de vânzare. Componenta de preț a veniturilor poate fi afectată de inflație, care nu are nicio influență asupra modului în care este consumat activul. Această prezumție poate fi anulată doar în următoarele situații strict limitate:

(a) în cazul în care imobilizarea necorporală este exprimată ca evaluare a veniturilor, astfel cum se descrie la punctul 98C; sau

(b) în cazul în care se poate demonstra că veniturile și consumul de beneficii economice ale imobilizării necorporale sunt strâns corelate.

▼M47

98B. La alegerea unei metode de amortizare adecvate în conformitate cu punctul 98, o entitate ar putea determina factorul limitativ predominant care este inerent imobilizării necorporale. De exemplu, contractul care stabilește drepturile entității asupra utilizării unei imobilizări necorporale ar putea specifica utilizarea de către entitate a imobilizării necorporale ca un număr predeterminat de ani (de exemplu, perioadă de timp), ca un număr de unități produse sau ca valoare totală fixă a veniturilor care urmează să fie generate. Identificarea unui astfel de factor limitativ predominant ar putea servi drept punct de pornire pentru identificarea bazei de amortizare adecvate, însă poate fi aplicată și o altă bază dacă aceasta din urmă reflectă mai îndeaproape modelul așteptat de consum al beneficiilor economice.

98C. În situația în care factorul limitativ predominant care este inerent unei imobilizări necorporale este atingerea unui prag de venituri, veniturile care trebuie generate pot reprezenta o bază adecvată de amortizare. De exemplu, o entitate ar putea dobândi o concesiune pentru a explora o mină de aur și a extrage aur din aceasta. Expirarea contractului ar putea fi bazată pe o sumă fixă a veniturilor totale care urmează să fie generate din extracție (de exemplu, un contract ar putea permite extracția aurului din mină până când venitul cumulat total din vânzarea aurului atinge 2 miliarde unități monetare) și nu pe perioada de timp sau pe cantitatea de aur extrasă. Într-un alt exemplu, dreptul de a exploata un drum cu taxă s-ar putea baza pe o sumă fixă totală a veniturilor care urmează să fie generate din taxele cumulate percepute (de exemplu, un contract ar putea permite exploatarea drumului cu taxă până când suma cumulată a taxelor generate din exploatarea drumului atinge 100 milioane unități monetare). În cazul în care, pentru utilizarea imobilizării necorporale, în contract au fost prevăzute veniturile ca factor limitativ predominant, veniturile care urmează să fie generate ar putea reprezenta o bază adecvată pentru amortizarea imobilizării necorporale, cu condiția ca în contract să se precizeze o sumă fixă totală a veniturilor care urmează să fie generate, pe baza căreia urmează să fie determinată amortizarea.

▼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

▼M33

100. **Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale cu o viață utilă determinată trebuie evaluată la zero, cu excepția cazurilor în care:**

▼B

(a) există un angajament al unei terțe părți de a cumpăra activul la sfârșitul duratei sale de viață utilă; sau

▼M33

(b) **există o piață activă (astfel cum este definită în IFRS 13) pentru activul în cauză și:**

▼B

(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.

▼B

101. Valoarea amortizabilă a unui activ cu o durată de viaţă determinată este stabilită după deducerea valorii sale reziduale. O valoare reziduală diferită de zero sugerează faptul că o entitate se aşteaptă să cedeze imobilizarea necorporală înainte de sfârşitul duratei sale de viaţă economică.

102. O estimare a valorii reziduale a unui activ se bazează pe suma recuperabilă din cedare folosind preţurile prevalente la data de estimare pentru vânzarea unui activ similar care a ajuns la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă şi care a funcţionat în condiţii asemănătoare celor în care activul va fi utilizat. Valoarea reziduală este revizuită cel puţin la sfârşitul fiecărui exerciţiu 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 şi erori.*

103. Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale poate creşte la o valoare egală cu sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. Într-o astfel de situaţie, cheltuiala cu amortizarea activului este zero, cu excepţia cazului în care şi până în momentul în care valoarea sa reziduală descreşte ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului.

Revizuirea perioadei de amortizare şi a metodei de amortizare

104. Perioada de amortizare şi metoda de amortizare pentru o imobilizare necorporală cu o durată de viaţă utilă determinată trebuie revizuite cel puţin la sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar. Dacă durata de viaţă utilă preconizată a activului este diferită de estimările precedente, atunci perioada de amortizare trebuie modificată în consecinţă. 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 vieţii unei imobilizări necorporale, poate deveni evident că estimarea duratei sale de viaţă utilă este inadecvată. De exemplu, recunoaşterea 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 obţinute 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 licenţă este amânată, în aşteptarea derulării unor acţiuni privind alte componente ale planului de afaceri. În acest caz, este posibil ca beneficiile economice care sunt generate de activ să fie obţinute doar în perioade ulterioare.

IMOBILIZĂRI NECORPORALE CU DURATĂ DE VIAŢĂ UTILĂ NEDETERMINATĂ

107. O imobilizare necorporală cu durată de viaţă utilă nedeterminată nu trebuie amortizată.

108. În conformitate cu IAS 36, unei entităţi i se impune să testeze o imobilizare necorporală cu durată de viaţă utilă nedeterminată pentru depreciere comparând valoarea sa recuperabilă cu valoarea sa contabilă

(a) anual; şi

(b) oricând există indicii conform cărora imobilizarea necorporală ar putea fi depreciată.

▼B

Revizuirea estimării duratei de viaţă utilă

109. Durata de viaţă a unei imobilizări necorporale care nu este amortizată trebuie revizuită în fiecare perioadă pentru a stabili dacă evenimentele și circumstanţele continuă să sprijine evaluarea de durată de viaţă utilă nedeterminată pentru acel activ. În caz contrar, modificarea în evaluarea duratei de viaţă 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 viaţă 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.

▼M54

113. Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale trebuie stabilit(ă) ca diferenţă între încasările nete din cedare, dacă există, și valoarea contabilă a activului. Aceasta trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere atunci când activul este derecunoscut (cu excepţia cazului în care IFRS 16 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 donaţie). Data cedării unei imobilizări necorporale este data la care beneficiarul obţine controlul asupra respectivei imobilizări în conformitate cu dispoziţiile privind stabilirea momentului în care este îndeplinită obligaţia de executare din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*. IFRS 16 se aplică cedării prin vânzare și leaseback.

▼B

115. Dacă, în concordanţă cu principiul recunoașterii de la punctul 21, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii unei părţi din imobilizarea necorporală, atunci ea derecunoaște valoarea contabilă a părţii înlocuite. Dacă o entitate nu poate stabili valoarea contabilă a părţii înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe un indiciu al costului părţii 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 terţ, valoarea contabilă aferentă, dacă există, trebuie utilizată la determinarea câștigului sau pierderii din re-emitere.

▼M52

116. Cuantumul contravalorii care trebuie inclus în profitul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale se determină în conformitate cu dispoziţiile privind determinarea preţului tranzacţiei de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale cuantumului contravalorii inclus în profit sau pierdere sunt contabilizate în conformitate cu cerinţele privind modificările preţului tranzacţiei în IFRS 15.

▼B

117. Amortizarea unei imobilizări necorporale cu o durată de viaţă utilă determinată nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată, decât dacă activul a fost depreciat complet sau este clasificat drept fiind deţinut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

Aspecte generale

118. O entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincţia între imobilizările necorporale generate intern și celelalte imobilizări necorporale:

(a) dacă duratele de viaţă utilă sunt nedeterminate sau determinate și, în cazul în care sunt determinate, duratele de viaţă utilă sau ratele de amortizare folosite;

(b) metodele de amortizare utilizate pentru imobilizările necorporale cu durate de viaţă 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 situaţia 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 deţinute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut 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

▼M33

124. **În cazul în care imobilizările necorporale sunt contabilizate la valori reevaluate, o entitate trebuie să prezinte informațiile următoare:**

(a) **pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale:**

▼B

(i) data efectivă a reevaluării;

(ii) valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale reevaluate; și

▼M33

(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; și**

(b) **numărul 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 acționarilor.**

(c) [eliminat]

▼B

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 recunoaștere 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*.

DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI 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; și

(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 viață utilă ale acestor imobilizări necorporale. Dacă, drept consecință a acestei reevaluări, entitatea modifică evaluarea sa privind durata de viață 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 și acelei perioade anterioare.

▼M5

130B. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, au fost modificate punctele 85, 86 și 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 și 130, a eliminat punctele 38 și 129 și a adăugat punctul 115A. *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009 au modificat punctele 36 și 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 și 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 și să prezinte acest fapt.

▼M8

130D. Punctele 69, 70 și 98 au fost modificate, iar punctul 69A 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 modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M33

_____

▼M32

130F. IFRS 10 și IFRS 11 *Angajamente comune*, publicate în mai 2011, au modificat punctul 3 litera (e). O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼M33

130G. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 și 124, a eliminat punctele 39–41 și 130E. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M43

130H. În cadrul *Îmbunătăţirilor anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010–2012*, emise în decembrie 2013, s-a modificat punctul 80. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectiva modificare pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

130I. O entitate trebuie să aplice modificarea introdusă de *Îmbunătăţirile anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 20102012* în cazul tuturor reevaluărilor recunoscute în perioadele anuale care încep la sau după data aplicării iniţiale a modificării în cauză și în perioada anuală imediat precedentă. O entitate poate, de asemenea, să prezinte informaţii comparative ajustate pentru orice perioadă anterioară prezentată, dar nu este obligată să facă acest lucru. Dacă o entitate prezintă informaţii comparative neajustate pentru o perioadă anterioară, aceasta trebuie să identifice în mod clar informaţiile care nu au fost ajustate, să precizeze că au fost prezentate pe baza unor norme diferite și să explice aceste norme.

▼M47

130J. *Clarificarea metodelor acceptabile de amortizare* (Amendamente la IAS 16 și IAS 38), publicată în mai 2014, a modificat punctele 92 și 98 și a adăugat punctele 98A-98C. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv amendamentele în cauză pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele în cauză pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M52

130K. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat punctele 3, 114 și 116. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼M54

130L. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 3, 6, 113 și 114. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼B

Schimburi de active similare

131. Dispoziţia 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 achiziţiei.

▼B

Aplicarea anticipată

132. Entităţile pentru care se aplică punctul 130 sunt încurajate să aplice dispoziţiile 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

▼M53 _____

▼B

DOMENIU DE APLICARE

▼M53

2. Prezentul standard trebuie să fie aplicat de către toate entitățile pentru toate instrumentele financiare care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare* dacă și în măsura în care:

(a) IFRS 9 permite aplicarea dispozițiilor privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard; și

(b) instrumentul financiar face parte dintr-o relație de acoperire împotriva riscurilor care îndeplinește condițiile prescrise pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu prezentul standard.

▼B

(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 obligaţiile din cadrul unui (i) contract de asigurări așa cum sunt ele definite în IFRS 4 *Contracte de asigurări,* altele decât drepturile și obligaţiile unui emitent care rezultă conform unui contract de asigurare care corespunde definiţiei unui contract de garanţie financiară de la punctul 9, sau (ii) din cadrul unui contract care intră sub incidenţa IFRS 4 deoarece conţine o caracteristică de participare discreţionară. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică unui instrument derivat care este încorporat într-un astfel de contract care intră sub incidenţa IFRS 4 dacă instrumentul derivat nu este în sine un contract care intră sub incidenţa 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 garanţii 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 garanţii financiare (a se vedea punctele AG4 și AG4A). Emitentul poate face alegerea contract cu contract, dar alegerea pentru fiecare contract este irevocabilă;

▼M12

_____

▼M38

(g) contractele *forward* dintre un dobânditor și un acţionar vânzător pentru cumpărarea sau vânzarea unei entităţi dobândite care, la o dată viitoare de achiziţie, va avea drept rezultat o combinare de întreprinderi ce se înscrie în domeniul de aplicare al IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*. Termenul de contract forward nu trebuie să depășească o perioadă rezonabilă care este necesară, în mod normal, pentru a obţine toate aprobările necesare și pentru finalizarea tranzacţiei;

▼B

(h) angajamentele de creditare, cu excepţia 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 incidenţa 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 obligaţiile din cadrul tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni pentru care se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*, cu excepţia contractelor care intră sub incidenţa punctelor 5-7 din prezentul standard, cărora li se aplică prezentul standard;

(j) drepturile la plăţi 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;

▼M52

(k) drepturile și obligaţiile care intră sub incidenţa IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii* care sunt instrumente financiare, cu excepţia celor în cazul cărora IFRS 15 precizează că sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 9.

▼M52

2A. **Dispoziţiile privind deprecierea din prezentul standard se aplică acelor drepturi în cazul cărora IFRS 15 precizează că sunt contabilizate în conformitate cu prezentul standard în scopul recunoașterii pierderilor din depreciere.**

▼B

3. [Eliminat]

▼M53

4-7. [Eliminat]

▼B

DEFINIŢII

▼M53

8. Termenii definiți în IFRS 13, în IFRS 9 și în IAS 32 sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesurile specificate în anexa A la IFRS 13, în anexa A la IFRS 9 și la punctul 11 din IAS 32. IFRS 13, IFRS 9 și IAS 32 definesc următorii termeni:

— costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare

— derecunoașterea

— instrumentul derivat

— metoda dobânzii efective

— rata dobânzii efective

— instrumentul de capitaluri proprii

— valoarea justă

— activul financiar

— instrumentul financiar

— datoria financiară

și oferă îndrumări pentru aplicarea acestor definiţii.

▼M43

9. **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard în înţelesul specificat în continuare:**

▼M53

———————

▼B

Definiţii privind contabilitatea operaţiunilor de acoperire împotriva riscurilor

Un *angajament ferm* este un acord irevocabil de a schimba o cantitate specificată de resurse la un preţ specificat, la o dată sau la mai multe date viitoare specificate.

O *tranzacţie prognozată* este o tranzacţie viitoare neangajată, dar anticipată.

Un *instrument de acoperire împotriva riscurilor* este un instrument derivat desemnat sau (doar pentru o acoperire împotriva riscurilor variaţiilor 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 definiţia unui instrument de acoperire împotriva riscurilor).

▼B

Un *element acoperit împotriva riscurilor* este un activ, o datorie, un angajament ferm, o tranzacţie prognozată foarte probabilă sau o investiţie netă într-o operaţiune 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 definiţia 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).

▼M53

_____

▼B

ACOPERIREA ÎMPOTRIVA RISCURILOR

▼M53

71. **În cazul în care o entitate aplică IFRS 9 și încă nu a ales ca politică contabilă să continue aplicarea dispoziţiilor privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard (a se vedea punctul 7.2.19 din IFRS 9), entitatea trebuie să aplice dispoziţiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la capitolul 6 din IFRS 9. Cu toate acestea, în cazul unei acoperiri a valorii juste pentru o expunere a unei părţi dintr-un portofoliu de active financiare sau de datorii financiare la un risc de rată a dobânzii, o entitate poate aplica, în conformitate cu punctul 6.1.3 din IFRS 9, dispoziţiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard în locul celor din IFRS 9. În această situaţie, entitatea trebuie să aplice dispoziţiile specifice pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor și pentru o acoperire a portofoliului împotriva riscului de rată a dobânzii (a se vedea punctele 81A, 89A și AG114AG132).**

▼B

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). Totuși, 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. Totuși, 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 interdependenți. Astfel, o relație de acoperire împotriva riscurilor este desemnată de către o entitate pentru un instrument de acoperire împotriva riscurilor în ansamblul său. Singurele excepții permise sunt:

(a) separarea valorii intrinsece și a valorii-timp pentru un contract pe opțiuni și desemnarea ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar a modificării valorii intrinsece a unei opțiuni și excluderea modificării valorii sale timp; și

(b) separarea elementelor de dobândă de cursul de schimb la vedere al unui contract forward.

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.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. În sensul contabilității de acoperire împotriva riscurilor, doar activele, datoriile, angajamentele ferme sau tranzacţiile prognozate foarte probabile care implică o parte externă entității pot fi desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor. ◄ ►M38 Prin urmare, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor poate fi aplicată tranzacţiilor dintre entități din același grup doar în situaţiile financiare individuale sau separate ale acelor entități, și nu în situaţiile financiare consolidate ale grupului, cu excepția situaţiilor financiare consolidate ale unei entități de investiții, astfel cum este definită în IFRS 10, în acest caz tranzacţiile dintre o entitate de investiții și filialele sale evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere nefiind eliminate în situaţiile financiare consolidate. ◄ 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 tranzacţionat între două entități ale grupului care au monede funcţionale 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 situaţiile 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 dificultăţii de a izola și de a evalua porţiunea 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 proporţională 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 poziţie generală netă (de exemplu, suma netă a tuturor activelor cu rată fixă și datoriilor cu rată fixă cu date de scadenţă similare) decât cu un element specific acoperit împotriva riscurilor, nu îndeplinește condiţiile 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. Relaţiile 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 variaţia 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 plăţi de dobândă aferente creditelor cu dobândă variabilă) sau cu o tranzacţie prognozată foarte probabilă, și care (ii) ar putea afecta profitul sau pierderea;

(c) *acoperirea unei investiţii nete într-o operaţiune din străinătate* conform definiţiei 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.

▼M53

88. **O relație de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește condițiile pentru contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor, conform punctelor 89-102, dacă și numai dacă sunt îndeplinite toate condițiile de mai jos.**

▼B

(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;

▼M53

(d) eficacitatea operațiunii de acoperire împotriva riscurilor poate fi evaluată în mod 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;

▼B

(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

▼M53

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:**

▼B

(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

▼M53

(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 evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A din IFRS 9.

▼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.

▼M53

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 5.7.1 din IFRS 9.

▼M40

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, 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 plus, în acest scop, nu se consideră că este vorba de o expirare sau o reziliere a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor în cazul în care:

(i) ca o consecință a unor acte cu putere de lege sau a unor norme administrative sau a introducerii unor acte cu putere de lege sau a unor norme administrative, părțile la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor sunt de acord ca una sau mai multe contrapărți compensatoare să înlocuiască contrapartea lor inițială pentru a deveni noua contraparte a fiecărei părți. În acest scop, o contraparte compensatoare este o contraparte centrală (denumită uneori „organizație compensatoare” sau „agenție compensatoare”) sau una sau mau multe entități, de exemplu, un membru compensator al unei organizații compensatoare sau un client al unui membru compensator al unei organizații compensatoare, care acționează în calitate de contraparte pentru a se efectua compensarea de către o contraparte centrală. Cu toate acestea, atunci când părțile la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor își înlocuiesc contrapărțile inițiale cu alte contrapărți, prezentul punct se aplică numai în cazul în care fiecare dintre părțile respective realizează compensarea prin intermediul aceleiași contrapărți centrale;

▼M40

(ii) alte modificări, dacă este cazul, ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor sunt limitate la ceea ce este necesar pentru a realiza această înlocuire a contrapărții. Astfel de modificări sunt limitate la ceea ce este conform cu condițiile care ar fi preconizate dacă s-ar fi realizat inițial compensarea pentru instrumentul de acoperire împotriva riscurilor prin intermediul unei contrapărți compensatoare. Printre aceste modificări se numără modificările privind cerințele în materie de garanții, drepturile de compensare a soldurilor creanțelor și datoriilor, precum și în ceea ce privește taxele percepute.

▼B

(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.

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 ►M5 recunoscută în alte elemente ale rezultatului global ◄

(b) partea ineficace a instrumentului de acoperire împotriva riscului din câștig sau pierdere trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

▼M53

96. Mai precis, o operaţiune de acoperire a unui flux de trezorerie împotriva riscului este contabilizată după cum urmează:

▼B

(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 iniţierea operaţiunii de acoperire; și

(ii) modificarea cumulată a valorii juste (valoarea actualizată) a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate aferente elementului acoperit de la iniţierea operaţiunii de acoperire;

(b) orice câștig sau pierdere rămas(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire sau unei componente desemnate a acestuia (care nu reprezintă o operaţiune de acoperire eficace) este recunoscut(ă) în profit sau pierdere; și

▼M53

(c) dacă strategia documentată de gestionare a riscului unei entităţi pentru o anumită relaţie de acoperire exclude din evaluarea eficacităţii 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 5.7.1 din IFRS 9.

▼M22

97. Dacă acoperirea unei tranzacţii 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 tranzacţii prognozate împotriva riscurilor are drept rezultat ulterior recunoașterea unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare, sau o tranzacţie 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

(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).

▼M40

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 caz, câștigul sau pierderea cumulat(ă) de pe urma instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care a fost recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global din perioada în care acoperirea era în vigoare [a se vedea punctul 95 litera (a)] trebuie să rămână separat în capitalurile proprii până în momentul în care are loc tranzacția prognozată. Atunci când aceasta are loc, se vor aplica punctele 97, 98 sau 100. În scopul prezentei litere, 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 plus, în scopul prezentei litere, nu se consideră că este vorba de o expirare sau o reziliere a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor în cazul în care:

(i) ca o consecință a unor acte cu putere de lege sau a unor norme administrative sau a introducerii unor acte cu putere de lege sau a unor norme administrative, părțile la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor sunt de acord ca una sau mai multe contrapărți compensatoare să înlocuiască contrapartea lor inițială pentru a deveni noua contraparte a fiecărei părți. În acest scop, o contraparte compensatoare este o contraparte centrală (denumită uneori „organizație compensatoare” sau „agenție compensatoare”) sau una sau mau multe entități, de exemplu, un membru compensator al unei organizații compensatoare sau un client al unui membru compensator al unei organizații compensatoare, care acționează în calitate de contraparte pentru a se efectua compensarea de către o contraparte centrală. Cu toate acestea, atunci când părțile la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor își înlocuiesc contrapărțile inițiale cu alte contrapărți, prezentul punct se aplică numai în cazul în care fiecare dintre părțile respective realizează compensarea prin intermediul aceleiași contrapărți centrale;

▼M40

(ii) alte modificări, dacă este cazul, ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor sunt limitate la ceea ce este necesar pentru a realiza această înlocuire a contrapărții. Astfel de modificări sunt limitate la ceea ce este conform cu condițiile care ar fi preconizate dacă s-ar fi realizat inițial compensarea pentru instrumentul de acoperire împotriva riscurilor prin intermediul unei contrapărți compensatoare. Printre aceste modificări se numără modificările privind cerințele în materie de garanții, drepturile de compensare a soldurilor creanțelor și datoriilor, precum și în ceea ce privește taxele percepute.

▼B

(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 ►M5 a fost recunoscut în alte elemente ale rezultatului global ◄ din perioada în care acoperirea era în vigoare [a se vedea punctul 95 litera (a)] ►M5 trebuie să rămână 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;

(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 ►M5 a fost recunoscut în alte elemente ale rezultatului global ◄ 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 ►M5 a fost recunoscut în alte elemente ale rezultatului global ◄ din perioada în care acoperirea era în vigoare [a se vedea punctul 95(a)] ►M5 trebuie să rămână 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.

▼M70

Exceptări temporare de la aplicarea anumitor dispoziţii privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

102A. O entitate trebuie să aplice punctele 102D–102N și 108G tuturor relaţiilor de acoperire afectate în mod direct de reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii. Aceste puncte se aplică numai unor astfel de relaţii de acoperire împotriva riscurilor. O relaţie de acoperire împotriva riscurilor este afectată direct de reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii numai dacă reforma generează incertitudini cu privire la:

(a) indicele de referinţă al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) desemnat ca risc acoperit și/sau

(b) perioada de timp sau valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente elementului acoperit sau instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.

102B. În scopul aplicării punctelor 102D–102N, sintagma „reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii” se referă la reforma realizată la nivelul întregii pieţe a unui indice de referinţă al ratei dobânzii, care include înlocuirea unui indice de referinţă al ratei dobânzii cu o rată de referinţă alternativă, cum ar fi cea care rezultă din recomandările formulate în raportul din iulie 2014 al Consiliului pentru Stabilitate Financiară, intitulat *Reforming Major Interest Rate Benchmarks* ([1]).

102C. Punctele 102D–102N prevăd excepţii doar în ceea ce privește dispoziţiile specificate la punctele respective. O entitate trebuie să continue să aplice toate celelalte dispoziţii privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în cazul relaţiilor de acoperire afectate în mod direct de reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii.

Dispoziţia privind probabilitatea ridicată pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor

102D. În scopul aplicării dispoziţiei de la punctul 88 litera (c) potrivit căreia o tranzacţie prognozată trebuie să fie foarte probabilă, o entitate trebuie să presupună că indicele de referinţă al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) pe care se bazează fluxurile de trezorerie acoperite nu este modificat ca urmare a reformei indicelui de referinţă al ratei dobânzii.

Reclasificarea câștigului sau pierderii cumulat(e) recunoscut(e) în alte elemente ale rezultatului global

102E. Pentru a aplica dispoziţia de la punctul 101 litera (c) cu scopul de a determina dacă nu se mai preconizează ca tranzacţia prognozată să mai aibă loc, o entitate trebuie să presupună că indicele de referinţă al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) pe care se bazează fluxurile de trezorerie acoperite nu este modificat ca urmare a reformei indicelui de referinţă al ratei dobânzii.

Evaluarea eficacităţii

102F. În scopul aplicării dispoziţiilor de la punctul 88 litera (b) și de la punctul AG105 litera (a), o entitate trebuie să presupună că indicele de referinţă al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) pe care se bazează fluxurile de trezorerie acoperite și/sau riscul acoperit sau indicele de referinţă al ratei dobânzii pe care se bazează fluxurile de trezorerie aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor nu este modificat ca urmare a reformei indicelui de referinţă al ratei dobânzii.

([1]) Raportul intitulat Reforming Major Interest Rate Benchmarks este disponibil la adresa http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼M70

102G. În scopul aplicării dispoziţiei de la punctul 88 litera (e), o entitate nu este obligată să întrerupă o relaţie de acoperire împotriva riscurilor din cauza faptului că rezultatele reale ale acoperirii nu îndeplinesc dispoziţiile de la punctul AG105 litera (b). Pentru a se evita orice îndoială, o entitate trebuie să aplice celelalte condiţii de la punctul 88, inclusiv evaluarea prospectivă de la punctul 88 litera (b), pentru a evalua dacă relaţia de acoperire împotriva riscurilor trebuie întreruptă.

Desemnarea elementelor financiare drept elemente acoperite împotriva riscurilor

102H. Cu excepţia cazului în care se aplică punctul 102I, pentru o acoperire împotriva riscurilor a unei porţiuni de referinţă a riscului de rată a dobânzii care nu este stipulată contractual, entitatea trebuie să aplice dispoziţia de la punctul 81 și de la punctul AG99F – potrivit căreia porţiunea desemnată trebuie să fie identificabilă în mod distinct – numai la începutul relației de acoperire împotriva riscurilor.

102I. Atunci când o entitate, în concordanţă cu documentaţia sa de acoperire împotriva riscurilor, restabilește frecvent (de exemplu, întrerupe și reia) o relaţie de acoperire împotriva riscurilor deoarece atât instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, cât și elementul acoperit se modifică frecvent (de exemplu, entitatea utilizează un proces dinamic în care nici elementele acoperite și nici instrumentele de acoperire împotriva riscurilor utilizate pentru a gestiona expunerea nu rămân aceleași pentru mult timp), entitatea trebuie să aplice dispoziţia de la punctul 81 și de la punctul AG99F – potrivit căreia porţiunea desemnată trebuie să fie identificabilă în mod distinct – numai atunci când aceasta desemnează iniţial un element acoperit în acea relaţie de acoperire împotriva riscurilor. Un element acoperit împotriva riscurilor care a fost evaluat în momentul desemnării sale inițiale în relaţia de acoperire împotriva riscurilor, indiferent dacă acest lucru a avut loc în momentul iniţierii acoperirii sau ulterior, nu este reevaluat cu ocazia unei desemnări ulterioare în cadrul aceleiași relaţii de acoperire împotriva riscurilor.

Încetarea aplicării

102J. O entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 102D în cazul unui element acoperit împotriva riscurilor de îndată ce survine una dintre situaţiile următoare:

(a) atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente elementului acoperit împotriva riscurilor și

(b) atunci când este întreruptă relaţia de acoperire împotriva riscurilor din care face parte elementul acoperit.

102K. O entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 102E de îndată ce survine una dintre situaţiile următoare:

(a) atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie viitoare bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente elementului acoperit împotriva riscurilor și

(b) atunci când totalitatea câștigului sau pierderii cumulat(e) recunoscut(e) în alte elemente ale rezultatului global privind respectiva relaţie de acoperire întreruptă a fost reclasificată în profit sau pierdere.

▼M70

102L. O entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 102F:

(a) în cazul unui element acoperit împotriva riscurilor, atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește riscul acoperit sau perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente elementului acoperit împotriva riscurilor și

(b) în cazul unui instrument de acoperire împotriva riscurilor, atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.

Dacă relaţia de acoperire împotriva riscurilor la care participă elementul acoperit și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă înainte de data menţionată la punctul 102L litera (a) sau de data menţionată la punctul 102L litera (b), entitatea trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 102F în cazul respectivei relaţii de acoperire, la data întreruperii.

102M. O entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 102G în cazul unei relaţii de acoperire împotriva riscurilor de îndată ce survine una dintre situaţiile următoare:

(a) atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește riscul acoperit, perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente elementului acoperit sau instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și

(b) în cazul întreruperii relaţiei de acoperire împotriva riscurilor căreia i se aplică excepţia.

102N. Atunci când desemnează un grup de elemente drept elementul acoperit împotriva riscurilor sau o combinaţie de instrumente financiare drept instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, o entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctelor 102D–102G în cazul unui element individual sau al unui instrument financiar individual în conformitate cu punctul 102J, 102K, 102L sau 102M, după caz, atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește riscul acoperit și/sau perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente acelui element sau instrument financiar.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIŢIA

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.

▼M53

103B. [Eliminat]

103C. IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. Mai mult, au fost modificate punctul 95 litera (a), punctele 97, 98, 100, 102, 108 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.

103D. [Eliminat]

▼M11

103E. IAS 27 (modificat de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate în 2008) a modificat punctul 102. 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.

▼M53

103F. [Eliminat]

▼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.

▼M53

103H-103J. [Eliminat]

103K. *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor* publicate în aprilie 2009 au modificat punctul 2 litera (g), punctele 97 și 100. O entitate trebuie să aplice prospectiv modificările la punctele menționate tuturor contractelor neexpirate 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.

103L-103P. [Eliminat]

▼M33

103Q. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 și AG96, a adăugat punctul 43A și a eliminat punctele 48–49, AG69–AG75, AG77–AG79 și AG82. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M38

103R. Documentul *Entităţi de investiţii* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctele 2 și 80. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Aplicarea dispoziţiilor din documentul *Entităţi de investiţii* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice și toate amendamentele incluse în *Entităţi de investiţii* în același timp.

▼M52

103T. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat punctele 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 și AG48 și a adăugat punctele 2A, 44A, 55A și AG8A–AG8C. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼M53

103U. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele 2, 8, 9, 71, 88-90, 96, AG95, AG114, AG118 și titlurile anterioare punctului AG133 și a eliminat punctele 1, 4-7, 10-70, 103B, 103D, 103F, 103H-103J, 103L-103P, 103S, 105-107A, 108E-108F, AG1-AG93 și AG96. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M54

103V. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 2 și AG33. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼M53

104. Prezentul standard trebuie să fie aplicat retroactiv, cu excepţia cazurilor specificate la punctul 108. Soldul iniţial 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 excepţia cazului în care retratarea informaţiilor ar fi imposibilă. Dacă retratarea este imposibilă, atunci entitatea trebuie să prezinte acest fapt și va indica măsura în care informaţiile au fost retratate.

105-107A. [Eliminat]

▼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 exerciţiului 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 excepţia unei acoperiri împotriva riscului valutar care continuă să fie tratată ca acoperire a fluxurilor de trezorerie.

▼B

108A. O entitate trebuie să aplice ultima propoziţie 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 tranzacţie externă prognozată care

(a) este denominată în moneda funcţională a entităţii care încheie tranzacţia;

(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

▼B

(c) ar fi îndeplinit condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor dacă nu ar fi denominată în moneda funcţională a entităţii care o încheie,

ea ar putea aplica contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situaţiile financiare consolidate din perioada (perioadele) anterioare datei aplicării ultimei propoziţii de la punctul 80 și a punctelor AG99A și AG99B.

108B. O entitate nu trebuie să aplice punctul AG99B informaţiilor comparative legate de perioadele anterioare datei aplicării ultimei propoziţii de la punctul 80 și punctului AG99A.

▼M53

108C. Punctele 73 și AG8 au fost modificate prin *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor* publicate în mai 2008. Punctul 80 a fost modificat de *Îmbunătăţirile 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. Aplicarea anterioară a tuturor modificărilor este permisă. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M40

108D. Novaţia instrumentelor derivate și continuarea contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor (Amendamente la IAS 39), publicat în iunie 2013, a modificat punctele 91 și 101 și a adăugat punctul AG113A. O entitate trebuie să aplice aceste puncte pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retrospectiv, în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să comunice acest fapt.

▼M53

108E-108F. [Eliminat]

▼M70

108G. *Reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii*, care a modificat IFRS 9, IAS 39 și IFRS 7, publicată în septembrie 2019, a adăugat punctele 102A–102N. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acel fapt. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retroactiv în cazul acelor relaţii de acoperire împotriva riscurilor care existau la începutul perioadei de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată aceste amendamente sau care au fost desemnate ulterior, precum și câștigului sau pierderii cumulat(e) recunoscut(e) în alte elemente ale rezultatului global care exista la începutul perioadei de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată aceste amendamente.

▼B

RETRAGEREA ALTOR NORME

109. Prezentul standard înlocuiește IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* revizuit în octombrie 2000.

▼B

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.

▼M53

_____

▼B

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.

▼M53

AG95 Un activ financiar evaluat la costul amortizat poate fi desemnat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscului de schimb valutar.

_____

▼B

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.

▼B

AG99 O investiţie contabilizată prin metoda punerii în echivalenţă nu poate fi un element acoperit într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor deoarece metoda punerii în echivalenţă recunoaște în profit sau în pierdere mai degrabă partea investitorului din pierderea sau profitul entităţii asociate decât modificările valorii juste a investiţiei. Dintr-un motiv similar, o investiţie 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 investiţiei. O acoperire a unei investiţii nete într-o operaţiune 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 investiţiei.

AG99A Punctul 80 stipulează că în situaţiile financiare consolidate riscul valutar dintr-o tranzacţie prognozată din interiorul grupului și care este foarte probabilă poate îndeplini condiţiile pentru un element acoperit împotriva riscurilor într-o acoperire împotriva riscurilor aferente fluxurilor de trezorerie, cu condiţia ca tranzacţia să fie denominată într-o altă monedă decât moneda funcţională a entităţii care iniţiază acea tranzacţie, 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 participaţie sau o sucursală. Dacă riscul valutar al unei tranzacţii prognozate în interiorul grupului nu afectează profitul și pierderea consolidate, tranzacţia din interiorul grupului nu se poate califica drept un element acoperit împotriva riscurilor. Acesta este de obicei cazul plăţilor drepturilor de autor, plăţii dobânzilor sau modificărilor personalului de conducere între membrii aceluiași grup dacă nu este vorba de o tranzacţie externă aferentă. Totuși, atunci când riscul valutar al unei tranzacţii prognozate în interiorul grupului va afecta profitul și pierderea consolidate, tranzacţia din interiorul grupului poate îndeplini condiţiile unui element acoperit împotriva riscurilor. Un exemplu îl constituie vânzările prognozate sau achiziţiile 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 imobilizările corporale în operaţiunile sale poate afecta ►M5 situaţia rezultatului global ◄ consolidat. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, deoarece imobilizările corporale vor fi depreciate de către entitatea care le achiziţionează, iar valoarea recunoscută iniţial pentru imobilizările corporale se poate modifica dacă tranzacţia prognozată din interiorul grupului este denominată în altă monedă decât moneda funcţională a entităţii care le achiziţionează.

▼M5

AG99B AG99BDacă acoperirea împotriva riscului a unei tranzacţii preconizate din interiorul grupului îndeplinește condiţiile contabilităţii 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 tranzacţiei 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 relaţie 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 preţ specificat ori peste sau sub nivelul unei alte variabile (un risc unilateral). Valoarea intrinsecă a unui instrument achiziţionat de acoperire sub formă de opţiune (presupunând că are aceeași termeni principali ca și riscul desemnat),

▼M15

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 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).

▼M15

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 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.

▼B

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).

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

▼B

fluxurilor de trezorerie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor, sau prin demonstrarea unei corelări statistice pronunţate 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 îmbunătăţi 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 condiţiile de la litera (a), entitatea ar ajunge la concluzia că acoperirea a fost foarte eficace.

AG106 Eficacitatea este evaluată cel puţin la momentul la care entitatea întocmește situaţiile sale financiare anuale sau interimare.

AG107 Prezentul standard nu specifică o metodă unică pentru evaluarea eficacităţii acoperirii împotriva riscurilor. Metoda pe care o entitate o adoptă pentru evaluarea eficacităţii acoperirii împotriva riscurilor depinde de strategia sa de gestionare a riscului. De exemplu, dacă strategia de gestionare a riscului a unei entităţi este de a ajusta valoarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor periodic pentru a reflecta modificările în poziţia 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. Documentaţia unei entităţi cu privire la strategia sa de acoperire împotriva riscurilor include și procedurile sale de evaluare a eficacităţii. 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 […]

AG108 Dacă condiţiile principale ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și ale activului, datoriei, angajamentului ferm sau tranzacţiei 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 noţionale și ale principalului, termenii, datele de reevaluare, datele primirii și plăţii 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 cantităţi din aceeași marfă la același moment și locaţie ca și cumpărarea prognozată acoperită;

▼B

(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.

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.

▼B

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.

▼M40

AG113A Pentru a se evita orice îndoială, efectele înlocuirii contrapărții inițiale cu o contraparte compensatoare și efectuarea modificărilor care decurg din aceasta, astfel cum sunt descrise la punctul 91 litera (a) punctul (ii) și punctul 101 litera (a) punctul (ii) se reflectă în cuantificarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și, prin urmare, în evaluarea și cuantificarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor.

▼B

Contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului de rată a dobânzii

▼M53

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, 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 așteptate să survină sau programarea valorilor nominale ale capitalului în toate perioadele până la momentul la care se anticipează reevaluarea.

▼B

(c) Pe baza acestei analize, entitatea decide valoarea pe care dorește 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 dorește 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 referință (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 și în perioadele ulterioare măsura în care se așteaptă ca acoperirea să fie foarte eficace în decursul perioadei pentru care este desemnată acoperirea.

(g) Periodic, entitatea evaluează modificarea valorii juste a elementului acoperit [așa cum a fost desemnat la litera (c)] care se poate atribui riscului acoperit [așa cum a fost desemnat la litera (d)], [...]. Cu condiția ca acoperirea să fie determinată în mod real, astfel încât să fie foarte eficientă pentru evaluare folosindu-se metoda documentată a entității de evaluare a eficacității, entitatea recunoaște modificarea valorii juste a elementului acoperit ca un câștig sau ca o pierdere în profit sau pierdere și în unul sau două elemente-rânduri din ►**M5** situația poziției 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 [așa cum a fost desemnat la litera (e)] și o recunoaște ca un câștig 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** situația poziției financiare ◄.

(i) Orice ineficacitate [1] trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere ca diferența între valoarea justă la care se referă litera (g) și 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 conține active și datorii. Alternativ, un portofoliu poate conține doar active sau doar datorii. Portofoliul este utilizat pentru a determina valoarea activelor sau a datoriilor pe care entitatea dorește să le acopere. Cu toate acestea, portofoliul în sine nu este desemnat ca un element acoperit.

[1] Aceleași considerente privind pragul de semnificație se aplică în acest context așa cum se aplică în toate IFRS-urile.

▼B

AG117 La aplicarea punctului AG114 litera (b), entitatea determină data așteptată de reevaluare a unui element ca cea mai îndepărtată dintre datele la care elementul se așteaptă să ajungă la scadență sau să se reevalueze la nivelul pieței. Datele așteptate de reevaluare sunt estimate la începutul acoperirii și pe parcursul perioadei de acoperire, pe baza experienței istorice și a altor informații disponibile, inclusiv informații și așteptări cu privire la ratele de plată anticipată, ratele dobânzii și interacțiunea între acestea. Entitățile care nu au o experiență specifică utilizează experiența grupurilor similare pentru instrumentele financiare comparabile. Aceste estimări sunt revizuite în mod periodic și actualizate pe baza experienței. În cazul unui element cu rată fixă cu plată anticipată, data așteptată de reevaluare este data la care elementul se așteaptă să fie plătit anticipat, cu excepția cazului când se reevaluează la nivelul pieței la o dată anterioară. Pentru un grup de elemente similare, analiza pe perioade de timp pe baza datelor așteptate 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 așteptate de reevaluare. Cu toate acestea, metodologia pentru o astfel de alocare trebuie să fie în conformitate cu procedurile și obiectivele entității de gestionare a riscului.

▼M53

AG118 Ca un exemplu de desemnare stabilită la punctul AG114 litera (c), dacă într-o anumită perioadă de reevaluare o entitate are active cu rate fixe de 100 u.m. și datorii cu rate fixe de 80 u.m., și decide să acopere întreaga poziție netă de 20 u.m., desemnează ca element acoperit active în valoare de 20 u.m. (o parte a activelor). 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 […].

▼B

AG119 Entitatea se conformează, de asemenea, altor dispoziții de desemnare și documentare stabilite la punctul 88 litera (a). Pentru acoperirea portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii, această desemnare și documentare specifică politica entității pentru toate variabilele care sunt utilizate pentru a identifica valoarea care este acoperită și modul în care este evaluată eficacitatea, inclusiv următoarele:

(a) care active sau datorii trebuie incluse în acoperirea portofoliului și baza de utilizat pentru înlăturarea acestora din portofoliu;

▼B

(b) modul în care entitatea estimează datele de reevaluare, inclusiv ipotezele privind rata dobânzii care susţin estimările ratelor de plată anticipată și baza pentru modificarea acelor estimări. Aceeași metodă este utilizată atât pentru estimările iniţiale făcute la momentul în care un activ sau o datorie este inclus(ă) în portofoliul acoperit, cât și pentru orice revizuiri ulterioare ale acelor estimări;

(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 relaţiei de acoperire împotriva riscurilor trebuie să fie în conformitate cu procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entităţii. Modificările politicilor nu trebuie făcute arbitrar. Acestea vor fi justificate pe baza modificărilor condiţiilor de piaţă și a altor factori, și trebuie fundamentate pe, și consecvente cu procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entităţii.

AG120 Instrumentul de acoperire împotriva riscurilor menţionat la punctul AG114 litera (e) poate fi un instrument derivat unic sau un portofoliu de instrumente derivate, toate conţinând expunerea la riscul acoperit al ratei dobânzii desemnat la punctul AG114 litera (d) (de exemplu, un portofoliu de swap pe rate ale dobânzii care conţin toate expunerea la LIBOR). Un astfel de portofoliu de instrumente derivate poate conţine poziţii de compensare a riscului. Cu toate acestea, poate să nu includă opţiuni emise sau opţiuni nete emise, deoarece standardul ([1]) nu permite ca astfel de opţiuni să fie desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor (cu excepţia cazului când o opţiune emisă este desemnată drept compensarea unei opţiuni 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 relaţie 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 opţiunii 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 condiţia ca eficacitatea să poată fi evaluată. […].

([1]) A se vedea punctele 77 și AG94.
([2]) A se vedea punctul 75.

▼B

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.

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.

▼**M53**

TRANZIŢIE (PUNCTELE 103-108C)

▼**B**

AG133 O entitate poate să fi desemnat o tranzacţie 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 informaţiilor comparative, la începutul unei perioade comparative anterioare) drept o acoperire care ar îndeplini condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu prezentul standard (modificat prin ultima propoziţie de la punctul 80). O astfel de entitate poate utiliza această desemnare pentru aplicarea contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor din situaţiile 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 informaţiile comparative din perioadele anterioare.

▼M54

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. [Eliminat]

4. Prezentul standard nu se aplică:

(a) activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura* și IAS 16 *Imobilizări corporale*); 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 situația poziției financiare.**

***Costul* este suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită sau valoarea justă a altei contraprestații furnizate pentru a dobândi un activ la momentul achiziției sau construcției sale sau, acolo unde este cazul, valoarea 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 justă* reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție reglementată între participanții de pe piață, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

***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 ca activ aferent dreptului de utilizare) 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 posesor sau de locatar ca activ aferent dreptului de utilizare) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.**

▼**M54**

CLASIFICAREA PROPRIETĂȚILOR IMOBILIARE CA INVESTIȚII IMOBILIARE SAU PROPRIETĂȚI IMOBILIARE UTILIZATE DE POSESOR

6. [Eliminat]

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. Producerea 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 producere sau furnizare de bunuri sau servicii. IAS 16 se aplică proprietății imobiliare proprii utilizate de posesor iar IFRS 16 se aplică proprietăților imobiliare utilizate de posesor deținute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare.

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, pe parcursul desfășurării normale a activității.

(b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. (Dacă o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor sau în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului.)

(c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau un activ aferent dreptului de utilizare aferent unei clădiri deținut de entitate) 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.

(e) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

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 pe parcursul desfășurării normale a activității 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) [eliminată]

(c) proprietățile imobiliare utilizate de posesor (a se vedea IAS 16 și IFRS 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 proprietățile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.

(d) [eliminată]

(e) proprietățile imobiliare care sunt închiriate unei alte entități în temeiul unui contract de leasing financiar.

▼**M54**

10. Anumite proprietăţi includ o parte care este deţinută pentru a fi închiriată sau cu scopul creşterii valorii capitalului şi o altă parte care este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative. Dacă aceste părţi pot fi vândute separat (sau închiriate separat în temeiul unui contract de leasing financiar), o entitate le contabilizează separat. Dacă părţile nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară este o investiţie imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deţinută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative.

11. În unele situaţii, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanţilor unei proprietăţi imobiliare pe care o deţine. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiţie imobiliară dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu este situaţia în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază şi întreţinere locatarilor care ocupă clădirea.

12. În alte situaţii, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă. De exemplu, dacă o entitate are în proprietate şi administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeţilor 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 investiţie imobiliară.

13. Poate fi dificil de stabilit dacă serviciile auxiliare sunt atât de semnificative încât o proprietate imobiliară să nu constituie o investiţie imobiliară. De exemplu, proprietarul unui hotel transferă, uneori, anumite responsabilităţi unor terţe părţi în temeiul unui contract de management. Condiţiile unor astfel de contracte variază semnificativ. La una dintre extreme, proprietarul poate avea, în fond, o poziţie de investitor pasiv. La cealaltă extremă, proprietarul poate să fi contractat, pur şi simplu, cu terţe părţi exercitarea anumitor operaţiuni zilnice, rămânând totuşi suficient de expus la variaţiile fluxurilor de trezorerie generate de activităţile hotelului.

14. Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiţie imobiliară este nevoie de raţionament. O entitate elaborează criterii astfel încât să îşi poată exercita în mod consecvent raţionamentul, în conformitate cu definiţia investiţiei imobiliare şi cu îndrumările aferente de la punctele 7-13. Punctul 75 litera (c) impune unei entităţi să prezinte informaţii referitoare la aceste criterii în cazul în care clasificarea este dificilă.

14A Este nevoie, de asemenea, de raţionament pentru a stabili dacă achiziţia unei investiţii imobiliare reprezintă achiziţia unui activ sau a unui grup de active sau o combinare de întreprinderi care intră sub incidenţa IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*. Pentru a stabili dacă este o combinare de întreprinderi trebuie făcută referire la IFRS 3. Discuţia de la punctele 7-14 din prezentul standard este dacă proprietatea este sau nu utilizată de posesor sau o investiţie imobiliară şi nu de a stabili dacă achiziţia proprietăţii este o combinare de întreprinderi conform definiţiei din IFRS 3. Pentru a stabili dacă o anumită tranzacţie corespunde definiţiei unei combinări de întreprinderi din IFRS 3 şi include o investiţie imobiliară conform definiţiei din prezentul standard este necesară aplicarea separată a celor două standarde.

15. În anumite cazuri, o entitate are o proprietate imobiliară care este închiriată şi ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplineşte condiţiile unei investiţii imobiliare în situaţiile financiare consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este, din punctul de vedere al grupului, o proprietate imobiliară utilizată de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entităţii care o deţine, proprietatea imobiliară este o investiţie imobiliară dacă aceasta corespunde definiţiei de la punctul 5. Prin urmare, în situaţiile sale financiare individuale, locatorul tratează proprietatea imobiliară ca investiţie imobiliară.

▼**M54**

RECUNOAȘTERE

16. O investiție imobiliară proprie trebuie recunoscută ca activ dacă și numai dacă:

(a) există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare asociate investiției imobiliare să îi revină entității; și

(b) costul investiției imobiliare poate fi evaluat în mod fiabil.

17. O entitate evaluează conform acestui principiu de recunoaștere toate costurile sale cu investițiile imobiliare în momentul când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate inițial pentru a dobândi 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 a 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 prevederile de derecunoaștere din prezentul standard.

19A O investiție imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare trebuie recunoscută în conformitate cu IFRS 16.

EVALUARE LA RECUNOAȘTERE

20. O investiție imobiliară proprie 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.

22. [Eliminat]

23. Costul unei investiții imobiliare nu este majorat cu:

(a) costurile de constituire (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 conducere),

(b) pierderile din exploatare suportate înainte ca investiția imobiliară să atingă nivelul planificat de ocupare, sau

(c) valori neobișnuite generate de pierderi de materiale, forță de muncă sau alte resurse suportate în cursul lucrărilor de construcție sau de amenajare a proprietății imobiliare.

▼**M54**

24. Dacă plata pentru o investiţie imobiliară este amânată, costul acesteia este echivalentul în numerar al preţului. Diferenţa dintre această sumă şi plăţile totale este recunoscută în cursul perioadei de creditare drept cheltuială cu dobânda.

25. [Eliminat]

26. [Eliminat]

27. Una sau mai multe investiţii imobiliare poate (pot) fi dobândită (dobândite) în schimbul unui activ sau al unor active nemonetar(e) sau al unei combinaţii de active monetare şi nemonetare. Următoarea discuţie se referă la un schimb al unui activ nemonetar cu altul, dar se aplică, de asemenea, tuturor schimburilor descrise în propoziţia precedentă. Costul unei astfel de investiţii imobiliare este evaluat la valoarea justă, cu excepţia situaţiei în care (a) tranzacţia de schimb nu are conţinut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit şi nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate în mod fiabil. Activul dobândit este evaluat în acest fel chiar dacă o entitate nu poate derecunoaşte 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 stabileşte dacă o tranzacţie de schimb are conţinut comercial luând în considerare măsura în care se preconizează că viitoarele sale fluxuri de trezorerie se vor schimba ca rezultat al tranzacţiei. O tranzacţie de schimb are conţinut comercial în cazul în care:

(a) configuraţia (riscul, plasarea în timp şi valoarea) fluxurilor de trezorerie ale activului primit diferă de configuraţia fluxurilor de trezorerie ale activului transferat, sau

(b) valoarea specifică entităţii aferentă părţii activităţilor entităţii afectate de tranzacţie se modifică în urma schimbului, şi

(c) diferenţa de la litera (a) sau litera (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 operaţiunile entităţii afectate de tranzacţie trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar, fără ca entitatea să aibă de efectuat calcule detaliate.

29. Valoarea justă a unui activ este evaluată în mod fiabil dacă (a) variabilitatea în gama de evaluări rezonabile la valoarea justă nu este semnificativă pentru acel activ sau (b) probabilităţile diverselor estimări din acea gamă pot fi evaluate în mod fiabil şi utilizate la evaluarea valorii juste. Dacă entitatea poate să evalueze în mod fiabil valoarea justă fie a activului primit, fie a activului cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată pentru a evalua costul, cu excepţia cazului în care valoarea justă a activului primit este mai evidentă.

29A O investiţie imobiliară deţinută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare trebuie evaluată iniţial la cost în conformitate cu IFRS 16.

▼M54

EVALUAREA DUPĂ RECUNOAȘTERE

Politica contabilă

30. Ținând cont de excepția prevăzută la punctul 32A, o entitate trebuie să aleagă ca politică contabilă fie modelul bazat pe valoarea justă prevăzut la punctele 33-55, fie modelul bazat pe cost prevăzut la punctul 56 și trebuie să aplice această politică tuturor investițiilor sale imobiliare.

31. IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* prevede că o modificare voluntară a politicii contabile trebuie să fie făcută doar dacă această modificare are drept rezultat situații financiare care oferăinformații fiabile și mai relevante despre efectele tranzacţiilor, ale altor evenimente sau condiții asupra poziției financiare a entității, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie. Este foarte puțin probabil ca o trecere de la modelul bazat pe valoarea justă la modelul bazat pe cost să conducă la o prezentare mai relevantă.

32. Prezentul standard impune tuturor entităților să evalueze valoarea justă a investițiilor imobiliare fie în scopul evaluării (dacă entitatea utilizează modelul bazat pe valoarea justă), fie în scopul prezentării informațiilor (dacă folosește modelul bazat pe cost). O entitate este încurajată, dar nu i se impune să evalueze valoarea justă a investițiilor 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 amplasamentul și categoria investiției imobiliare în curs de evaluare.

32A O entitate poate:

(a) să aleagă fie modelul bazat pe valoarea justă, fie modelul bazat pe cost pentru toate investițiile imobiliare care susțin datorii ce plătesc un randament legat direct de valoarea justă a activelor specificate, sau susțin randamente din activele specificate, inclusiv acea investiție imobiliară; și

(b) să aleagă fie modelul bazat pe valoarea justă, 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 investitori în contracte conexe și altele fiind deținute de entitate. Punctul 32A nu permite unei entități să evalueze proprietatea imobiliară deținută de fond parțial la cost și parțial la valoarea justă.

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 modele diferite 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 bazat pe valoarea justă 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 bazat pe valoarea justă

33. După recunoașterea inițială, o entitate care alege modelul bazat pe valoarea justă trebuie să evalueze toate investițiile sale imobiliare la valoarea justă, cu excepția cazurilor descrise la punctul 53.

▼**M54**

34. [Eliminat]

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.**

36–39. [Eliminat]

40. Atunci când evaluează valoarea justă a unei investiții imobiliare în conformitate cu IFRS 13, o entitate trebuie să se asigure că valoarea justă reflectă, printre altele, veniturile din chirii aferente contractelor curente de leasing și alte ipoteze pe care le-ar utiliza participanții de pe piață atunci când ar evalua investiția imobiliară în condiții de piață actuale.

40A Atunci când un locatar utilizează modelul bazat pe valoarea justă pentru a evalua o investiție imobiliară care este deținută ca activ aferent dreptului de utilizare, acesta trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare, și nu proprietatea suport, la valoarea justă.

41. IFRS 16 specifică baza de recunoaștere inițială a costului unei investiții imobiliare deținute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare. Punctul 33 impune ca investiția imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare să fie reevaluată, dacă este cazul, la valoarea justă dacă entitatea alege modelul bazat pe valoarea justă. Atunci când plățile de leasing sunt efectuate la ratele de pe piață, valoarea justă a unei investiții imobiliare deținute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare la achiziție, scăzând toate plățile de leasing așteptate (inclusiv cele aferente datoriilor recunoscute care decurg din contractele de leasing), trebuie să fie zero. Astfel, reevaluarea unui activ aferent dreptului de utilizare de la cost, în conformitate cu IFRS 16 la valoarea justă, în conformitate cu punctul 33, (ținând cont de dispozițiile de la punctul 50) nu ar trebui să genereze niciun câștig sau nicio pierdere inițial(ă), cu excepția cazului în care valoarea justă este evaluată la momente diferite. Aceasta s-ar putea întâmpla atunci când alegerea de a aplica modelul bazat pe valoarea justă se face după recunoașterea inițială.

42–47. [Eliminat]

48. În situații excepționale, în momentul în care o entitate dobândește 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 de utilizare) există dovezi evidente că gradul de variabilitate al gamei de evaluări 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 evaluări a valorii juste este negată. Acest lucru poate indica faptul că valoarea justă a proprietății imobiliare nu va putea fi evaluată, în mod fiabil, pe o bază continuă (a se vedea punctul 53).

49. [Eliminat]

50. Pentru a determina valoarea contabilă a unei investiții imobiliare în baza modelului bazat pe valoarea justă, o entitate nu evidențiază dublu activele sau datoriile care sunt recunoscute ca active sau datorii separate. De exemplu:

(a) echipamentele 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.

▼M54

(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 un 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.

(d) valoarea justă a investiției imobiliare deținute de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare reflectă fluxurile de trezorerie preconizate (inclusiv plățile variabile de leasing care se preconizează că vor deveni scadente). 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, utilizând modelul bazat pe valoarea justă.

51. [Eliminat]

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 va recunoaște o datorie și, în caz afirmativ, cum va fi evaluată aceasta.

Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă

53. Există o prezumție relativă conform căreia o entitate poate să evalueze în mod fiabil valoarea justă a unei investiții imobiliare, pe o bază continuă. Cu toate acestea, în situații excepționale, în momentul în care o entitate dobândește pentru prima dată o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată o investiție imobiliară ca urmare a unei modificări de utilizare) există dovezi evidente că valoarea justă a investiției imobiliare nu poate fievaluată în mod fiabil, pe o bază continuă. Această situație apare dacă și numai dacă piața pentru tranzacțiile comparabile este inactivă (de exemplu, există puține tranzacții recente, cotațiile de preț nu sunt actuale sau prețurile tranzacțiilor observate indică faptul că vânzătorul a fost forțat să vândă) și nu sunt disponibile evaluări alternative fiabile (de exemplu, pe baza previziunilor fluxurilor de trezorerie actualizate). Dacă o entitate stabilește că valoarea justă a unei investiții imobiliare aflată în curs de execuție nu poate fi evaluată în mod fiabil, dar preconizează că va putea evalua valoarea justă a proprietății când se va finaliza construcția, aceasta trebuie să evalueze investiția imobiliară aflată în curs de execuție la cost fie până când valoarea sa justă poate fi evaluată în mod fiabil, fie până când construcția este finalizată (situația care loc mai devreme). Dacă o entitate stabilește că valoarea justă a unei investiții imobiliare (alta decât una care se află în curs de execuție) nu poate fi evaluată în mod fiabil, pe o bază continuă, entitatea trebuie să evalueze investiția imobiliară utilizând modelul bazat pe cost din IAS 16 pentru investiția imobiliară proprie sau în conformitate cu IFRS 16 pentru investiția imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare. Trebuie să se presupună că valoarea reziduală a investiției imobiliare este egală cu zero. Entitatea trebuie să continue să aplice IAS 16 sau IFRS 16 până în momentul cedării investiției imobiliare.

▼M54

53A Odată ce o entitate are posibilitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă a unei investiții imobiliare în construcție care a fost anterior evaluată la cost, aceasta trebuie să evalueze acea proprietate la valoarea sa justă. Se presupune că, odată cu finalizarea construcției acelei proprietăți, valoarea justă poate fi evaluată în mod fiabil. Dacă nu se aplică această situație, în conformitate cu punctul 53, proprietatea trebuie să fie contabilizată utilizând modelul bazat pe cost, în conformitate cu IAS 16 pentru active proprii sau IFRS 16 pentru investiția imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare.

53B Presupunerea că valoarea justă a investiției imobiliare în construcție poate fi evaluată în mod fiabil poate fi înlăturată doar la recunoașterea inițială. O entitate care a evaluat la valoarea justă un element al unei investiții imobiliare aflate în curs de execuție nu poate concluziona că valoarea justă a investiției imobiliare finalizate nu poate fi evaluată în mod fiabil.

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 sau IFRS 16, entitatea evaluează toate celelalte investiții imobiliare ale sale, inclusiv investițiile imobiliare în construcție, la valoarea justă. 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 bazat pe valoarea justă.

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 pe parcursul desfășurării normale a activității), 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 investițiile imobiliare:

(a) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte* atunci când sunt îndeplinite criteriile pentru a fi clasificate drept deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut în vederea vânzării);

(b) în conformitate cu IFRS 16 dacă sunt deținute de către locatar ca activ aferent dreptului de utilizare și nu sunt deținute în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5; și

(c) în conformitate cu dispozițiile din IAS 16 pentru modelul bazat pe cost în toate celelalte cazuri.

TRANSFERURI

57. Transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

(a) începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;

▼M54

(b) începerea procesului de amenajare în perspectiva vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;

(c) încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare; sau

(d) începerea unui leasing operațional cu o altă parte, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare.

(e) [eliminată]

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 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 bazat pe valoarea justă 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, cu IFRS 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 pentru investiția imobiliară proprie și IFRS 16 pentru investiția imobiliară deținută de către un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare până la data modificării utilizării. Entitatea trebuie să trateze orice diferență de la acea dată între valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 sau IFRS 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 (sau activul aferent dreptului de utilizare) și recunoaște orice pierderi din depreciere survenite. Entitatea tratează orice diferență de la acea dată între valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 sau IFRS 16 și valoarea sa justă la fel ca pe o reevaluare, în conformitate cu IAS 16. Cu alte cuvinte:

(a) orice scădere rezultată în valoarea contabilă a proprietății imobiliare este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, în măsura în care o valoare este inclusă în surplusul din reevaluare aferent respectivei proprietăți imobiliare, scăderea acesteia este trecută în alte elemente ale rezultatului global și reduce surplusul din reevaluare în cadrul capitalurilor proprii.

▼M54

(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.

(ii) orice parte din profit care rămâne este trecută în alte elemente ale rezultatului global și sporește surplusul din reevaluare în cadrul capitalurilor proprii. În momentul unei cedări ulterioare a investiției imobiliare, surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii poate fi transferat în rezultatul reportat. Transferul din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se face prin intermediul profitului sau pierderii.

63. Pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare, care va fi contabilizat la valoarea justă, orice diferență între valoarea justă a proprietății imobiliare la acea dată și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

64. Tratamentul transferurilor din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare care vor fi contabilizate la valoarea justă este consecvent cu tratamentul vânzărilor de stocuri.

65. Atunci când o entitate finalizează lucrările de construcție sau de amenajare în regie proprie a unei investiții imobiliare care va fi contabilizată la valoarea justă, orice diferență între valoarea justă a proprietății imobiliare de la acea dată și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

CEDĂRI

66. O investiție imobiliară trebuie derecunoscută (eliminată din situația poziției financiare) în momentul cedării sau atunci când investiția imobiliară este definitiv retrasă din folosință și nu se mai preconizează beneficii economice viitoare din cedarea ei.

67. Cedarea unei investiții imobiliare poate fi realizată prin vânzare sau prin contractarea unui leasing financiar. Data cedării investiției imobiliare care este vândută este data la care beneficiarul obține controlul asupra investiției imobiliare în conformitate cu dispozițiile privind stabilirea momentului în care este îndeplinită obligația de executare din IFRS 15. IFRS 16 se aplică în cazul cedării realizate prin contractarea unui leasing financiar și al unei tranzacții de vânzare și leaseback.

68. Dacă, în conformitate cu principiul de recunoaștere de la punctul 16, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii pentru o parte dintr-o investiție imobiliară, entitatea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. Pentru investiția imobiliară contabilizată utilizând modelul bazat pe cost, o parte înlocuită nu poate fi o parte care a fost amortizată separat. Dacă o entitate nu poate determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca indicație a valorii costului părții înlocuite la momentul dobândirii sau construcției. Conform modelului valorii juste, valoarea justă a unei investiții imobiliare poate să reflecte deja că partea care urmează a fi înlocuită și-a pierdut valoarea. În alte cazuri, poate fi dificil să se discearnă cu cât ar trebui redusă valoarea justă pentru partea care este înlocuită. O alternativă la reducerea valorii juste pentru partea înlocuită, atunci când acest lucru nu este practic, este includerea costului înlocuirii în valoarea contabilă a activului și apoi reevaluarea valorii juste, așa cum s-ar impune pentru creșteri care nu implică înlocuirea.

▼M54

69. **Câștigurile sau pierderile provenind din scoaterea din uz sau cedarea unei investiții imobiliare trebuie determinate ca diferență între încasările nete din cedare și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute în profit sau pierdere (cu excepția situației în care IFRS 16 nu prevede alte reguli pentru vânzare și leaseback) în perioada scoaterii din uz sau a cedării.**

70. Valoarea contraprestației care va fi inclusă în câștigul sau pierderea rezultat(ă) din derecunoașterea unei investiții imobiliare este stabilită în conformitate cu dispozițiile pentru stabilirea prețului tranzacției de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale valorii estimate a contraprestației incluse în câștig sau pierdere trebuie contabilizate în conformitate cu dispozițiile pentru modificările în prețul tranzacției din IFRS 15.

71. O entitate aplică IAS 37 sau alte standarde, după caz, pentru orice datorii pe care le raportează 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 este recunoscută 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 sa 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 bazat pe valoarea justă și modelul bazat pe cost

74. Prezentările de informații de mai jos se aplică în plus față de cele prevăzute de IFRS 16. În conformitate cu IFRS 16, proprietarul unei investiții imobiliare furnizează prezentările de informații ale unui locator cu privire la contractele de leasing încheiate. Un locatar care deține o investiție imobiliară ca activ aferent dreptului de utilizare furnizează prezentările de informații ale locatarului conform IFRS 16 și prezentările de informații ale locatorului în conformitate cu IFRS 16 pentru orice contract de leasing operațional pe care l-a încheiat.

75. **O entitate trebuie să prezinte:**

(a) dacă aplică modelul bazat pe valoarea justă sau modelul bazat pe cost.

(b) [eliminată]

(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 în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activității.

▼M54

(d) [eliminată]

(e) măsura în care valoarea justă a investiţiei imobiliare (astfel cum a fost evaluată sau prezentată în situaţiile financiare) se bazează pe o evaluare efectuată de un evaluator independent care deţine o calificare profesională recunoscută şi relevantă şi care are o experienţă recentă în ceea ce priveşte localizarea şi categoria investiţiei imobiliare supuse evaluării. În cazul în care nu există o astfel de evaluare, acest lucru trebuie menţionat.

(f) valorile recunoscute în profit sau pierdere pentru:

(i) veniturile din chirii aferente investiţiilor imobiliare;

(ii) cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparaţie şi întreţinere) rezultate din investiţiile imobiliare care au generat venit din chirii în cursul perioadei;

(iii) cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cele de reparaţie şi întreţinere) rezultate din investiţiile imobiliare care nu au generat venit din chirii în cursul perioadei; şi

(iv) modificarea cumulată a valorii juste recunoscută în profit sau pierdere pentru o vânzare a investiţiei imobiliare dintr-un grup de active în care este utilizat modelul bazat pe cost într-un grup în care este utilizat modelul bazat pe valoarea justă (a se vedea punctul 32C).

(g) existenţa şi valorile restricţiilor impuse asupra gradului de realizare a investiţiilor imobiliare sau asupra transferului de venituri şi încasări din cedare.

(h) obligaţiile contractuale privind cumpărarea, construcţia sau amenajarea unor investiţii imobiliare sau privind lucrări de reparaţii, întreţinere sau îmbunătăţire.

Modelul bazat pe valoarea justă

76. În plus faţă de informaţiile prevăzute la punctul 75, o entitate care aplică modelul bazat pe valoarea justă descris la punctele 33-55 trebuie să prezinte, de asemenea, o reconciliere a valorilor contabile ale investiţiei imobiliare la începutul şi la sfârşitul perioadei, evidenţiind următoarele elemente:

(a) creşterile, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziţii şi pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare recunoscute în valoarea contabilă a unui activ;

(b) creşterile rezultate din achiziţii efectuate în cadrul unor combinări de întreprinderi;

(c) activele clasificate drept deţinute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 şi alte cedări;

(d) câştigurile sau pierderile nete rezultate din ajustările de valoare justă;

(e) diferenţele nete de schimb valutar rezultate din conversia situaţiilor financiare în monede diferite de prezentare şi din conversia unor operaţiuni din străinătate în moneda de prezentare a entităţii raportoare;

▼M54

(f) transferurile în și din categoriile stocurilor și proprietăților imobiliare utilizate de posesor; și

(g) alte modificări.

77. Atunci când o evaluare obținută pentru o investiție imobiliară este ajustată semnificativ în vederea întocmirii 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 datorii 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 sau în conformitate cu IFRS 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 evaluată în mod fiabil;

(c) dacă este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze 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 recunoscut(e).

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) creșterile, prezentându-le separat pe cele rezultate din achiziții și pe cele rezultate din cheltuielile ulterioare, recunoscute ca activ;

(ii) creșterile rezultate din achiziții efectuate în cadrul unor combinări de întreprinderi;

▼M54

(iii) **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;**

(iv) **amortizarea;**

(v) **valoarea pierderilor din depreciere recunoscute, precum și valoarea pierderilor din depreciere reluate în cursul perioadei, în conformitate cu IAS 36;**

(vi) **diferențele nete de schimb 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 imobiliare utilizate de posesor; și**

(viii) **alte modificări.**

(e) **valoarea justă a investiției imobiliare. În situațiile excepționale descrise la punctul 53, atunci când o entitate nu poate evalua în mod fiabil 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 evaluată în mod fiabil; și**

(iii) **dacă este posibil, intervalul de estimări în care este foarte probabil să se încadreze valoarea justă.**

PREVEDERI TRANZITORII

Modelul bazat pe valoarea justă

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 (evaluate pe o bază care să respecte definiția valorii juste din IFRS 13), entitatea este încurajată, dar nu i se impune:**

(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**

▼M54

(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.

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.

Combinări de întreprinderi

84A Documentul *Îmbunătățiri anuale, ciclul 2011-2013*, emis în decembrie 2013, a adăugat punctul 14A și un titlu înainte de punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă prospectiv pentru achizițiile de investiții imobiliare de la începutul primei perioade pentru care adoptă acea modificare. În consecință, contabilizarea achizițiilor de investiții imobiliare din perioadele anterioare nu trebuie ajustată. Cu toate acestea, o entitate poate alege să aplice acea modificare achizițiilor individuale de investiții imobiliare care au avut loc înainte de începutul primei perioade anuale care a avut loc la data intrării în vigoare sau ulterior acesteia dacă și numai dacă informațiile necesare aplicării modificării acelor tranzacții anterioare sunt disponibile entității.

IFRS 16

84B O entitate care aplică pentru prima dată IFRS 16 și modificările aferente la acest standard trebuie să aplice dispozițiile tranzitorii de la Anexa C din IFRS 16 pentru investițiile imobiliare deținute ca activ aferent dreptului de utilizare.

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. 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.

▼**M54**

85A IAS 1 *Prezentarea declarațiilor financiare* (revizuit în 2007) a modificat terminologia folosită în cadrul IFRS-urilor. De asemenea, a modificat punctul 62. O entitate trebuie să aplice modificările respective 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 acea perioadă anterioară.

85B Punctele 8, 9, 48, 53, 54 și 57 au fost modificate, punctul 22 a fost eliminat și punctele 53A și 53B au fost adăugate de documentul *Îmbunătățiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificările pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Unei entități i se permite să aplice modificările pentru investițiile imobiliare aflate în curs de execuție pentru orice perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2009, cu condiția ca valorile juste ale investițiilor imobiliare aflate în curs de execuție să fi fost evaluate la acele date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste modificări pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt și în același timp trebuie să aplice modificările punctelor 5 și 81E din IAS 16 *Imobilizări corporale*.

85C IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiția valorii juste de la punctul 5, a modificat punctele 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 și 85B și a eliminat punctele 36–39, 42–47, 49, 51 și 75 litera (d). O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 13.

85D Documentul *Îmbunătățiri anuale, ciclul 2011-2013*, emis în decembrie 2013, a adăugat titluri înaintea punctului 6 și după punctul 84 și a adăugat punctele 14A și 84A. O entitate trebuie să aplice modificările respective pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

85E IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 3 litera (b), punctele 9, 67 și 70. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 15.

85F IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat domeniul de aplicare al IAS 40 prin definirea investițiilor imobiliare ca incluzând atât investițiile imobiliare proprii, cât și investițiile deținute de un locatar ca activ aferent dreptului de utilizare. IFRS 16 a modificat punctele 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 și 78, a adăugat punctele 19A, 29A, 40A și 84B și titlul aferent și a eliminat punctele 3, 6, 25, 26 și 34. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

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

▼M45

1. Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea următoarelor elemente, în cazul în care ele se referă la o activitate agricolă:

(a) active biologice, cu excepția plantelor productive;

(b) produse agricole în momentul recoltării, precum; și

(c) subvenții guvernamentale tratate la punctele 34 și 35.

▼M54

2. Prezentul standard nu se aplică:

▼M45

(a) terenurilor aferente unei activități agricole (a se vedea IAS 16 *Imobilizări corporale* și IAS 40 *Investiții imobiliare*);

(b) plantelor productive aferente activității agricole (a se vedea IAS 16). Cu toate acestea, prezentul standard se aplică produselor acestor plante productive;

(c) subvențiilor guvernamentale aferente plantelor productive (a se vedea IAS 20*Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*);

(d) imobilizărilor necorporale aferente unei activități agricole (a se vedea IAS 38*Imobilizări necorporale*).

▼M54

(e) activelor aferente dreptului de utilizare care decurg dintr-un contract de leasing pentru un teren asociat activităților agricole (a se vedea IFRS 16 *Contracte de leasing*).

▼M45

3. Prezentul standard se aplică produselor agricole, care reprezintă produsele recoltate de la activele biologice ale entității, 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 de către un viticultor care a cultivat el însuși strugurii. Chiar dacă o asemenea transformare reprezintă continuarea logică și naturală a unei activități agricole, iar evenimentele care au loc pot fi relativ similare cu transformarea biologică, o asemenea transformare nu este inclusă în definiția activității agricole din prezentul standard.

4. Tabelul de mai jos oferă exemple de active biologice, produse agricole și produse rezultate prin prelucrarea după recoltare:

Active biologice	Produs agricol	Produse rezultate prin prelucrarea după recoltare
Oi	Lână	Fire, covoare
Copacii dintr-o plantație forestieră	Copaci tăiați	Bușteni, cherestea
Vaci de lapte	Lapte	Brânză
Porci	Carcase	Cârnați, șuncă
Plante de bumbac	Bumbac recoltat	Fire, îmbrăcăminte

▼M45

Active biologice	Produs agricol	Produse rezultate prin prelucrarea după recoltare
Trestie de zahăr	Trestie recoltată	Zahăr
Plante de tutun	Frunze culese	Tutun uscat
Arbuști de ceai	Frunze culese	Ceai
Viță-de-vie	Struguri culeși	Vin
Pomi fructiferi	Fructe culese	Fructe prelucrate
Palmieri de ulei	Fructe culese	Ulei de palmier
Arbori de cauciuc	Latex recoltat	Produse din cauciuc

Unele plante, de exemplu, arbuștii de ceai, vița-de-vie, palmierii de ulei și arborii de cauciuc, corespund de obicei definiției unei plante productive și intră sub incidența IAS 16. Cu toate acestea, produsele plantelor productive, de exemplu, frunzele de ceai, strugurii, fructele palmierilor de ulei și latexul, intră sub incidența IAS 41.

▼B

DEFINIȚII

Agricultură – definiții conexe

▼M45

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

▼M8

Activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o entitate a transformării biologice și a recoltării activelor biologice pentru vânzare sau pentru conversie în produse agricole sau în active biologice suplimentare.

▼M45

***Produsul agricol* este produsul recoltat de la activele biologice ale entității.**

O *plantă productivă* este o plantă vie care:

(a) este utilizată în producția sau furnizarea de produse agricole;

(b) este de așteptat să producă mai mult de o perioadă; și

(c) are o probabilitate redusă de a fi vândută ca produs agricol, cu excepția vânzării ocazionale ca deșeu vegetal.

Un *activ biologic* este un animal viu sau o plantă vie.

▼B

Transformarea biologică cuprinde procesele de creștere, degenerescență, producere și 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 și impozitul pe profit.

▼M45

5A. Următoarele nu sunt plante productive:

(a) plantele cultivate pentru a fi recoltate ca produse agricole (de exemplu, arborii cultivați pentru producerea de cherestea);

(b) plantele cultivate pentru obținerea de produse agricole în cazul în care există mai mult decât o probabilitate redusă ca entitatea să și recolteze și să vândă planta respectivă ca produs agricol, altfel decât ocazional, ca deșeu vegetal (de exemplu, arborii care sunt cultivați atât pentru fructe, cât și pentru cherestea); și

(c) culturile anuale (de exemplu, porumb și grâu).

5B. Atunci când plantele productive nu mai sunt utilizate pentru a produce, acestea ar putea fi tăiate și vândute ca deșeuri vegetale, de exemplu, pentru a fi folosite ca lemn pentru foc. Astfel de vânzări ocazionale de deșeuri nu împiedică planta să corespundă definiției unei plante productive.

5C. Produsele plantelor productive sunt active biologice.

▼B

6. Activitatea agricolă include o gamă largă de activități; de exemplu, creșterea animalelor, silvicultura, cultivarea de plante anuale sau perene, cultivarea pomilor fructiferi sau a altor plantații, floricultura și acvacultura (inclusiv piscicultura). În această diversitate există, totuși, câteva caracteristici comune:

(a) *capacitatea de modificare*. Animalele și plantele vii sunt capabile de transformări biologice;

(b) *administrarea modificării*. Modul de administrare facilitează transformarea biologică prin îmbunătățirea sau, cel puțin, stabilizarea condițiilor necesare desfășurării procesului (de exemplu, nivelul de elemente nutritive, umiditatea, temperatura, fertilitatea și lumina). Această administrare diferențiază activitatea agricolă de alte activități. De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrișarea) nu reprezintă o activitate agricolă; și

▼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.

▼B

Definiţii generale

▼M45

8. Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:

▼M33

[eliminat]

(a) [eliminat]

(b) [eliminat]

(c) [eliminat]

▼B

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut în ►M5 situaţia poziţiei financiare ◄.

▼M33

***Valoarea justă* reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi de pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

▼M45

***Subvenţiile guvernamentale* sunt definite în IAS 20.**

▼M33

_____

▼B

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 entităţii; și

(c) valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil.

11. În activitatea agricolă, controlul poate fi evidenţiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin tatuarea sau marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziţiei, naşterii sau înţărcării. 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 excepţia 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 entităţi 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

►M33 15. Evaluarea la valoarea justă a unui activ biologic sau a unui produs agricol poate fi facilitată de gruparea activelor biologice sau a produselor agricole în funcţie de caracteristici semnificative; de exemplu, în funcţie de vârstă sau calitate. ◄ O entitate selectează caracteristicile de regrupare în funcţie de caracteristicile utilizate pe piaţă la stabilirea preţurilor.

▼B

►M33 16. Entităţile încheie în mod frecvent contracte pentru vânzarea activelor lor biologice sau a produselor lor agricole la o dată ulterioară. Preţurile contractelor nu sunt neapărat relevante în evaluarea valorii juste, deoarece valoarea justă reflectă condiţiile de piaţă actuale în cadrul cărora participanţii de pe piaţă, cumpărători sau vânzători, ar încheia o tranzacţie. ◄ În consecinţă, valoarea justă a unui activ biologic sau a unui produs agricol nu este ajustată datorită existenţei 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 şi active contingente*. IAS 37 se aplică contractelor oneroase.

▼M33

_____

▼B

22. O entitate nu include fluxurile de trezorerie pentru finanţarea activelor, impozitelor sau pentru restabilirea activelor biologice după recoltare (de exemplu, costul replantării copacilor după recoltare într-o plantaţie forestieră).

▼M33

_____

▼M45

24. Uneori, costul poate fi apropiat de valoarea justă, în special în cazul în care:

(a) au avut loc puţine transformări biologice din momentul apariţiei costurilor iniţiale (de exemplu, pentru puieţii plantaţi imediat înainte de sfârşitul perioadei de raportare sau pentru şeptelul nou dobândit) sau

(b) nu se aşteaptă ca impactul transformării biologice asupra preţului să fie semnificativ (de exemplu, pentru creşterea iniţială într-o plantaţie de pini care are un ciclu de producţie de 30 de ani).

▼B

25. Activele biologice sunt adesea ataşate fizic de terenul pe care se află (de exemplu, copacii dintr-o plantaţie forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt ataşate de teren să nu existe o piaţă separată, dar să existe o piaţă activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran și amenajări ale acestuia, considerate ca un pachet. ►M33 Pentru evaluarea valorii juste a activelor biologice, o entitate poate să utilizeze informaţii 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.

Câştiguri şi pierderi

26. Un câştig sau o pierdere rezultând din recunoaşterea iniţială a unui activ biologic la valoarea justă minus ►M8 costurile de vânzare ◄ şi dintr-o modificare a valorii juste minus ►M8 costurile de vânzare ◄ trebuie inclus(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare.

27. La recunoaşterea iniţială 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 recunoaşterea iniţială a unui activ biologic poate apărea un câştig, de exemplu, atunci când se naşte un viţel.

▼B

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

►M33 30. **Se presupune că valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod fiabil. Cu toate acestea, această ipoteză poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială a unui activ biologic pentru care nu sunt disponibile prețuri de piață cotate și pentru care se consideră că evaluările alternative ale valorii juste nu sunt fiabile.** ◄ 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.

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

▼M8

34 O subvenție guvernamentală necondiționată acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea sa justă minus costurile de vânzare trebuie recunoscută în profit sau pierdere 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 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 în profit sau pierdere atunci și numai atunci când sunt îndeplinite condițiile impuse pentru acordarea subvenției.

▼M8

36 Termenii și condițiile pentru acordarea subvențiilor guvernamentale variază. De exemplu, o subvenție 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 nu este recunoscută în profit sau pierdere decât la expirarea celor cinci ani. Cu toate acestea, dacă termenii subvenției permit reținerea unei părți din aceasta în conformitate cu timpul scurs, entitatea recunoaște acea parte în profit sau pierdere pe măsură ce trece timpul.

▼B

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.

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.

▼M45

44. Activele biologice consumabile sunt cele 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, produsele de pe plantele productive și copacii crescuți pentru cherestea. Activele biologice productive sunt orice active altele decât activele biologice consumabile; de exemplu, animalele care produc lapte și pomii fructiferi de la care se recoltează fructe. Activele biologice productive nu sunt produse agricole, ci, mai degrabă, sunt deținute pentru a produce.

▼B

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.

▼M33

_____

▼B

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) 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.

▼B

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) 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.

▼B

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.

▼M33

61. IFRS 13, publicat în mai 2011, a modificat punctele 8, 15, 16, 25 și 30 și a eliminat punctele 9, 17–21, 23, 47 și 48. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M45

62. Documentul *Agricultură: plante productive* (Amendamente la IAS 16 și IAS 41), emis în iunie 2014, a modificat punctele 1-5, 8, 24și 44 și a adăugat punctele 5A-5C și 63. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale, care încep de la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele respective pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente retroactiv, în conformitate cu IAS 8.

63. În perioada de raportare în care dispozițiile din documentul *Agricultură*: *plante productive* (Amendamente la IAS 16 și IAS 41) sunt aplicate pentru prima dată, o entitate nu trebuie să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 pentru perioada în curs. Cu toate acestea, o entitate trebuie să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 pentru fiecare perioadă anterioară prezentată.

▼M54

64. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 2. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼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 situaţii financiare aşa cum sunt definite în IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007); sau

(d) nu a prezentat situaţii 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 situaţii financiare în conformitate cu cerinţe naţionale, după ce le-a prezentat anterior împreună cu un alt set de situaţii financiare care conţineau o declaraţie explicită şi fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile;

(b) a prezentat în anul anterior situaţii financiare conforme cu cerinţele naţionale, şi acele situaţii financiare conţineau o declaraţie explicită şi fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile; sau

(c) a prezentat în anul anterior situaţii financiare care au conţinut o declaraţie explicită şi fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, chiar dacă auditorii şi-au întocmit raportul de audit în baza acelor situaţii financiare.

▼M36

4A Fără a aduce atingere dispoziţiilor de la punctele 2 şi 3, o entitate care a aplicat IFRS-urile într-o perioadă de raportare anterioară, dar care în cele mai recente situaţii financiare anuale anterioare nu a inclus o declaraţie explicită şi fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, trebuie fie să aplice prezentul IFRS, fie să aplice IFRS-urile retroactiv în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*, ca şi cum entitatea nu ar fi încetat niciodată să aplice IFRS-urile.

4B Atunci când o entitate nu alege să aplice prezentul IFRS în conformitate cu punctul 4A, entitatea trebuie să aplice totuşi cerinţele de prezentare a informaţiilor de la punctele 23A–23B din IFRS 1, în plus faţă de cerinţele de prezentare a informaţiilor din IAS 8.

▼M16

5 Prezentul IFRS nu se aplică modificărilor politicilor contabile făcute de către o entitate care deja aplică IFRS-urile. Asemenea modificări fac obiectul:

(a) cerinţelor privind modificarea politicilor contabile din IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile şi erori*; şi

(b) cerinţelor tranzitorii specifice altor IFRS-uri.

RECUNOAŞTERE ŞI EVALUARE

Situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere

6 O entitate trebuie să întocmească şi să prezinte o *situaţie a poziţiei 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 aceleaşi politici contabile în situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere şi în toate perioadele prezentate în primele sale situaţii financiare IFRS. Acele politici contabile trebuie să fie conforme cu fiecare IFRS în vigoare la sfârşitul primei perioade de raportare IFRS, cu excepţia situaţiilor specificate la punctele 13-19 şi 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

Sfârșitul primei perioade de raportare IFRS a entității A este 31 decembrie 20X5. Entitatea A decide să prezinte în respectivele situații financiare informații comparative doar pentru un an (a se vedea punctul 21). Ca urmare, data trecerii sale la IFRS-uri este începutul activității la 1 ianuarie 20X4 (sau, echivalent, închiderea activității la 31 decembrie 20X3). Entitatea A a prezentat situațiile financiare în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, anual la 31 decembrie, inclusiv la 31 decembrie 20X4.

Aplicarea dispozițiilor

Entitatea A trebuie să aplice IFRS-urile în vigoare pentru perioadele ce se încheie la 31 decembrie 20X5 pentru:

(a) întocmirea și prezentarea situației poziției financiare IFRS de deschidere la 1 ianuarie 20X4; și

(b) întocmirea și prezentarea situației poziției financiare pentru 31 decembrie 20X5 (inclusiv valorile comparative pentru 20X4), situația rezultatului global, situația modificării capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul în curs până la 31 decembrie 20X5 (inclusiv valorile comparative pentru 20X4) și prezentarea informațiilor (inclusiv informațiile comparative pentru 20X4).

Dacă un IFRS nou nu este încă obligatoriu, dar permite aplicarea anticipată, entității A i se permite, dar nu i se impune, să aplice acel IFRS în primele sale situații 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 *entități care le aplică pentru prima dată*, cu excepția situațiilor specificate în anexele B-E.

10 Cu excepția situațiilor descrise la punctele 13-19 și în anexele B-E, în situația poziției financiare IFRS de deschidere, o entitate:

(a) trebuie să recunoască toate activele și datoriile a căror recunoaștere este impusă de IFRS-uri;

(b) nu trebuie să recunoască elementele ca active sau datorii dacă IFRS-urile nu permit o astfel de recunoaștere;

(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 și datoriilor recunoscute.

11 Politicile contabile pe care o entitate le utilizează pentru situația poziției financiare IFRS de deschidere pot să difere de acelea pe care le-a utilizat pentru aceeași dată folosind principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Ajustările rezultate apar din evenimente și tranzacții 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 excepţii de la principiul potrivit căruia situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere a unei entităţi 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 excepţii de la unele dispoziţii ale altor IFRS-uri.

Excepţii de la aplicarea retroactivă a altor IFRS-uri

13 Prezentul IFRS interzice aplicarea retroactivă a unor aspecte din alte IFRS-uri. Aceste excepţii sunt menţionate la punctele 14-17 și în anexa B.

Estimări

14 Conform IFRS-urilor, estimările unei entităţi 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 diferenţe din politicile contabile), în afara cazului în care există o dovadă obiectivă că acele estimări au fost greșite.

15 O entitate poate să primească informaţii 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 informaţiilor 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 entităţi la IFRS-uri este 1 ianuarie 20X4 și noile informaţii 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 informaţii în situaţia poziţiei IFRS de deschidere (în afară de cazul în care estimările necesită ajustări pentru orice diferenţe ale politicilor contabile sau există o dovadă obiectivă că estimările au fost greșite). În schimb, entitatea trebuie să reflecte acele noi informaţii 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 condiţiile care au existat la data trecerii la IFRS-uri. În special, estimările preţurilor pieţei, a ratei dobânzii sau a ratei de schimb valutar de la data trecerii la IFRS-uri trebuie să reflecte condiţiile pieţei la acea dată.

17 Punctele 14-16 se aplică pentru situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere. De asemenea, ele se aplică unei perioade comparative prezentate în situaţiile financiare IFRS iniţiale ale entităţii, caz în care referirile la data trecerii la IFRS-uri sunt înlocuite de referiri la sfârșitul respectivei perioade comparative.

▼M16

Excepţii de la aplicarea altor IFRS-uri

18 O entitate poate alege să folosească una sau mai multe dintre excepţiile din anexele C-E. O entitate nu trebuie să aplice aceste excepţii prin analogie cu alte elemente.

▼M33

_____

▼M16

DESCRIERE ȘI PREZENTARE

20 Prezentul IFRS nu prevede excepţii de la cerinţele de descriere și prezentare de informaţii din alte IFRS-uri.

Informaţii comparative

▼M36

21 Primele situaţii financiare în conformitate cu IFRS ale unei entităţi trebuie să includă cel puţin trei situaţii ale poziţiei financiare, două situaţii ale profitului sau pierderii și ale altor elemente ale rezultatului global, două situaţii separate ale profitului sau pierderii (dacă sunt prezentate), două situaţii ale fluxurilor de trezorerie și două situaţii ale modificărilor capitalurilor proprii și notele aferente, inclusiv informaţii comparative pentru toate situaţiile prezentate.

▼M16

Informaţii comparative în afara IFRS-urilor și sinteze istorice

22 Unele entităţi prezintă sinteze istorice ale datelor selectate pentru perioadele de dinaintea primei perioade pentru care prezintă informaţii comparative complete în conformitate cu IFRS-urile. Prezentul IFRS nu impune ca astfel de sinteze să fie conforme cu dispoziţiile de recunoaștere și evaluare ale IFRS-urilor. Mai mult, unele entităţi prezintă informaţii comparative în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, precum și informaţii comparative cerute de IAS 1. În orice situaţii financiare care conţin sinteze istorice sau informaţii comparative în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, o entitate trebuie:

(a) să marcheze în mod vizibil informaţiile 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 tranziţia de la principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare la IFRS-uri i-a afectat poziţia financiară, performanţele financiare și fluxurile de trezorerie prezentate.

▼M36

23A O entitate care a aplicat IFRS-urile într-o perioadă anterioară, așa cum este descris la punctul 4A, trebuie să prezinte:

(a) motivul pentru care a încetat să mai aplice IFRS-urile; și

(b) motivul pentru care a reluat aplicarea IFRS-urilor.

23B Atunci când o entitate, în conformitate cu punctul 4A, nu alege să aplice IFRS 1, entitatea trebuie să explice motivele pentru care a ales să aplice IFRS-urile ca și cum nu ar fi încetat niciodată să aplice IFRS-urile.

▼M16

Reconcilieri

24 Pentru a fi în conformitate cu punctul 23, primele situaţii financiare IFRS ale unei entităţi trebuie să includă:

(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 situaţii financiare anuale ale entităţii 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 situaţii financiare anuale ale entităţii. 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 situaţiei poziţiei financiare IFRS de deschidere, prezentările de informaţii 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 înţeleagă ajustările importante din situaţia poziţiei financiare și situaţia rezultatului global. Dacă o entitate a prezentat o situaţie a fluxurilor de trezorerie conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, ea trebuie să explice și ajustările importante la situaţia 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 distincţie între corectarea acelor erori și modificările politicilor contabile.

▼M29

27 IAS 8 nu se aplică schimbărilor pe care o entitate le realizează în cadrul politicilor contabile cu ocazia adoptării IFRS-urilor sau schimbărilor respectivelor politici până după prezentarea primelor sale situaţii financiare IFRS. Ca urmare, dispoziţiile din IAS 8 privind modificările politicilor contabile nu se aplică primelor situaţii financiare IFRS ale entităţii.

27A Dacă în timpul perioadei acoperite de primele sale situaţi financiare IFRS o entitate își modifică politicile contabile sau utilizarea excepţiilor din prezentul IFRS, aceasta trebuie să explice modificările realizate între primul său raport financiar interimar IFRS și primele sale situaţii financiare IFRS, în conformitate cu punctul 23 și trebuie să actualizeze reconcilierile cerute de punctul 24 literele (a) și (b).

▼M16

28 Dacă o entitate nu prezintă situaţii financiare pentru perioadele precedente, primele situaţii financiare IFRS trebuie să prezinte acest lucru.

▼M16

Desemnarea activelor financiare și a datoriilor financiare

▼M53

29 Unei entități i se permite să desemneze un activ financiar recunoscut anterior ca un activ financiar evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul D19A. Entitatea trebuie să prezinte valoarea justă a activelor financiare desemnate astfel la data desemnării, precum și clasificarea și valoarea contabilă din situațiile financiare anterioare.

29A Unei entități i se permite să desemneze o datorie financiară recunoscută anterior ca o datorie financiară evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul D19. Entitatea trebuie să prezinte valoarea justă a datoriilor financiare desemnate astfel la data desemnării, precum și clasificarea și valoarea contabilă din situațiile financiare anterioare.

▼M16

Utilizarea valorii juste drept cost presupus

▼M54

30 Dacă o entitate utilizează valoarea justă în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS drept *cost presupus* pentru un element de imobilizări corporale, o investiție imobiliară, o imobilizare necorporală sau un activ aferent dreptului de utilizare (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 de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS:

▼M16

(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, ►M32 *asocieri în participație* ◄ *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, ►M32 o asociere în participație ◄ 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.

▼M29

Utilizarea costului presupus pentru activităţile cu tarife reglementate

31B Dacă o entitate folosește scutirea menţionată la punctul D8B pentru activităţile cu tarife reglementate, ea trebuie să comunice acest lucru, precizând pe ce bază au fost determinate valorile contabile în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

▼M33

Utilizarea costului presupus după hiperinflaţia severă

31C Dacă o entitate alege să evalueze activele și datoriile la valoarea justă și să utilizeze valoarea justă drept cost presupus în situaţia de deschidere a poziţiei financiare în conformitate cu IFRS din motive de hiperinflaţie severă (a se vedea punctele D26–D30), entitatea va prezenta în primele situaţii financiare IFRS o explicaţie privind modalitatea prin care și motivaţia pentru care entitatea a avut și apoi a încetat să mai aibă o monedă funcţională cu ambele dintre următoarele caracteristici:

(a) nu există un indice general fiabil al preţurilor disponibil tuturor entităţilor care efectuează tranzacţii sau au solduri în moneda respectivă.

(b) nu există convertibilitate între moneda respectivă și o valută relativ stabilă.

▼M16

Rapoarte financiare interimare

▼M29

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 situaţii financiare IFRS, entitatea trebuie să respecte următoarele cerinţe în plus faţă de cerinţele din IAS 34:

(a) Fiecare astfel de raport financiar interimar trebuie, dacă entitatea a prezentat un raport financiar interimar pentru perioada interimară comparabilă a exerciţiului financiar imediat precedent, să conţină:

(i) o reconciliere a capitalurilor sale proprii, conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare la sfârșitul respectivei perioade interimare comparabile, cu capitalurile sale proprii conform IFRS-urilor la acea dată; și

(ii) o reconciliere a rezultatului global în conformitate cu IFRS-urile pentru respectiva perioadă comparabilă interimară (curentă și de la începutul exerciţiului până la zi). Punctul de plecare pentru această reconciliere trebuie să fie rezultatul global în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare pentru respectiva 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 faţă de reconcilierile prevăzute la litera (a), primul raport financiar interimar al entităţii în conformitate cu IAS 34 pentru o parte din perioada acoperită de primele sale situaţii 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.

▼M29

(c) Dacă o entitate își modifică politicile contabile sau utilizarea excepţiilor din prezentul IFRS, aceasta trebuie să explice modificările realizate în fiecare asemenea raport financiar interimar în conformitate cu punctul 23 și trebuie să actualizeze reconcilierile cerute la literele (a) și (b).

▼M16

33 IAS 34 prevede prezentări minime, bazate pe ipoteza conform căreia utilizatorii raportului financiar interimar au, de asemenea, acces la cele mai recente situaţii financiare anuale. Totuși, IAS 34 prevede, de asemenea, ca o entitate să prezinte „orice evenimente sau tranzacţii semnificative pentru înţelegerea perioadei interimare curente”. Prin urmare, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu a prezentat în cele mai recente situaţii financiare anuale ale sale în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare informaţii semnificative pentru înţelegerea perioadei interimare curente, rapoartele sale financiare interimare trebuie să prezinte respectivele informaţii sau trebuie să includă o trimitere la un alt document publicat care le conţine.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

34 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS dacă primele sale situaţii 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 *Situaţii 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 investiţii 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.

39 Punctul B7 a fost modificat de *Îmbunătăţiri 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 entităţile 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 Excepţia limitată de la cerinţa din IFRS 7 de a prezenta informaţii 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.

▼M29

39E Prin *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010, s-au adăugat punctele 27A, 31B și D8B și s-au modificat punctele 27, 32, D1(c) și D8. O entitate trebuie să aplice aceste modificări 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, ea trebuie să prezinte acest fapt. Entităţile care adoptă IFRS-urile în perioada anterioară intrării în vigoare a IFRS 1 sau care au aplicat IFRS 1 într-o perioadă anterioară pot aplica modificarea de la punctul D8 retroactiv în prima perioadă anuală de după intrarea în vigoare a modificării. O entitate care aplică punctul D8 retroactiv trebuie să prezinte acest fapt.

▼M59

39F [Eliminat]

▼M33

39H Prin *Hiperinflaţie severă și eliminarea datelor fixe pentru cei care adoptă pentru prima dată IFRS-urile* (Modificări la IFRS 1), emis în decembrie 2010, se modifică punctele B2, D1 și D20 și se adaugă punctele 31C și D26–D30. O entitate trebuie să aplice modificările respective pentru perioade anuale, care încep de la 1 iulie 2011 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.

▼M32

39I IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* și IFRS 11 *Angajamente comune*, publicate în mai 2011, modifică punctele 31, B7, C1, D1, D14 și D15 și adaugă punctul D31. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼M33

39J IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*, emis în mai 2011, a eliminat punctul 19, a modificat definiţia valorii juste de la Anexa A și a modificat punctele D15 și D20. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M31

39K *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctul 21*. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼**M59**

39L IAS 19 *Beneficiile angajaţilor* (astfel cum a fost modificat în iunie 2011) a modificat punctul D1 și a eliminat punctele D10 și D11. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IAS 19 (astfel cum a fost modificat în iunie 2011).

▼**M33**

39M Prin IFRIC 20 *Costuri de descopertă în etapa de producţie a unei mine de suprafaţă* se adaugă punctul D32 și se modifică punctul D1. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRIC 20.

▼**M35**

39N Documentul *Împrumuturi guvernamentale* (Amendamente la IFRS 1), publicat în martie 2012, a adăugat punctele B1(f) și B10 – B12. O entitate trebuie să aplice aceste puncte pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.

39O Punctele B10 și B11 se referă la IFRS 9. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS, dar nu aplică încă IFRS 9, trimiterile la IFRS 9 de la punctele B10 și B11 se interpretează ca trimiteri la IAS 39 *Instrumente financiare*: *Recunoaștere și evaluare*.

▼**M36**

39P Ciclul de îmbunătăţiri anuale 2009 – 2011, emis în mai 2012, a adăugat punctele 4A–4B și 23A–23B. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, pentru perioadele anuale care încep la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, aceasta trebuie să prezinte acest fapt.

39Q *Ciclul de îmbunătăţiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul D23. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, trebuie să prezinte acest fapt.

39R *Ciclul de îmbunătăţiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul 21. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M37**

39S *Situaţii financiare consolidate, acorduri comune și prezentarea informaţiilor privind interesele în alte entităţi: orientări de tranziţie* (amendamente la IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12), publicat în iunie 2012, a modificat punctul D31. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 11 (astfel cum a fost modificat în iunie 2012).

▼**M59**

39T Documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctele D16, D17 și Anexa C. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date a dispozițiilor din documentul *Entități de investiții*. În cazul în care o entitate aplică aceste modificări mai devreme, ea trebuie să aplice în același timp și toate modificările incluse în documentul *Entități de investiții*.

▼**M46**

39W *Contabilizarea achizițiilor de participații în exploatări în participație* (Modificări ale IFRS 11), publicată în mai 2014, a modificat punctul C5. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările corespunzătoare ale IFRS 11 introduse prin *Contabilizarea achizițiilor de interese în exploatări în participație* (Modificări ale IFRS 11) pentru o perioadă anterioară, modificarea punctului C5 se aplică pentru acea perioadă anterioară.

▼**M52**

39X IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a eliminat punctul D24 și titlul aferent acestuia și a adăugat punctele D34–D35 și titlul aferent acestora. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼**M53**

39Y IFRS 9 *Instrumente financiare*, astfel cum a fost publicat în iulie 2014, a modificat punctele 29, B1-B6, D1, D14, D15, D19 și D20, a eliminat punctele 39B, 39G și 39U și a adăugat punctele 29A, B8-B8G, B9, D19A-D19C, D33, E1 și E2. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M50**

39Z *Metoda punerii în echivalență în situațiile financiare individuale* (amendamente la IAS 27), emisă în august 2014, a modificat punctul D14 și a adăugat punctul D15A. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau după această dată. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M59**

39AA [Eliminat]

▼**M54**

39AB IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 30, C4, D1, D7, D8B și D9, a eliminat punctul D9A și a adăugat punctele D9B–D9E. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼**M63**

39AC IFRIC 22 *Tranzacții în valută și contraprestații în avans* a adăugat punctul D36 și a modificat punctul D1. O entitatea aplică modificarea respectivă atunci când aplică IFRIC 22.

▼**M59**

39AD Documentul *Îmbunătățiri anuale aduse standardelor IFRS. Ciclul 2014-2016*, publicat în decembrie 2016, a modificat punctele 39L și 39T și a eliminat punctele 39D, 39F, 39AA și E3–E7. O entitate trebuie să aplice modificările respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date.

▼M64

39AF În IFRIC 23 *Incertitudine legată de tratamentele fiscale* s-a adăugat punctul E8. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRIC 23.

▼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.

▼M33

valoarea justă	reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13.)

▼M16

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.
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**.

▼M16

Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS-uri)	Standarde și Interpretări adoptate de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate (IASB). Ele includ: (a) Standarde Internaţionale de Raportare Financiară; (b) Standarde Internaţionale de Contabilitate; și (c) Interpretări care au fost elaborate de către Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRIC) sau de către fostul Comitet Permanent pentru Interpretări (SIC).
Situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere	Situaţia poziţiei financiare a unei entităţi 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

Excepţii de la aplicarea retroactivă a altor IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

▼M53

B1 O entitate trebuie să aplice următoarele excepţii:

(a) derecunoașterea activelor financiare și a datoriilor financiare (punctele B2 și B3);

(b) contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (punctele B4-B6);

(c) interese care nu controlează (punctul B7);

(d) clasificarea și evaluarea activelor financiare (punctele B8-B8C);

(e) deprecierea activelor financiare (punctele B8D-B8G);

(f) instrumentele derivate încorporate (punctul B9); și

(g) împrumuturi guvernamentale (punctele B10-B12).

Derecunoașterea activelor financiare și a datoriilor financiare

B2 Cu excepţia situaţiilor permise de punctul B3, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să aplice prospectiv dispoziţiile de derecunoaștere din IFRS 9 pentru tranzacţiile efectuate la sau după data trecerii la IFRS-uri. De exemplu, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile a derecunoscut activele financiare nederivate sau datoriile financiare nederivate în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, ca urmare a unei tranzacţii efectuate înainte de data trecerii la IFRS-uri, aceasta nu trebuie să recunoască acele active și datorii în conformitate cu IFRS-urile (cu excepţia cazului în care acestea se califică pentru recunoaștere ca rezultat al unei tranzacţii sau al unui eveniment ulterior).

B3 În pofida punctului B2, o entitate poate aplica retroactiv dispoziţiile privind derecunoașterea din IFRS 9, de la o dată la alegerea entităţii, cu condiţia ca informaţiile necesare pentru aplicarea IFRS 9 pentru activele financiare și datoriile financiare derecunoscute ca rezultat al ultimelor tranzacţii să fi fost obţinute la momentul contabilizării iniţiale a acelor tranzacţii.

▼M53

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

B4 Astfel cum se prevede în IFRS 9, la data trecerii la IFRS-uri o entitate trebuie:

(a) să evalueze toate instrumentele derivate la valoarea justă; și

(b) să elimine toate pierderile și câștigurile amânate ce rezultă din instrumente derivate care au fost raportate în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ca și cum ar fi fost active sau datorii.

B5 O entitate nu trebuie să reflecte în situaţia poziţiei sale financiare IFRS de deschidere o relaţie de acoperire împotriva riscurilor care nu se califică pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IFRS 9 (de exemplu, multe relaţii de acoperire împotriva riscurilor în care instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este o opţiune emisă de sine stătătoare sau opţiune emisă netă sau în care elementul acoperit este o poziţie netă într-o operaţiune de acoperire a fluxurilor de trezorerie pentru un alt risc decât riscul valutar). Totuși, dacă o entitate a desemnat o poziţie netă drept element acoperit împotriva riscurilor în conformitate cu GAAP anterioare, ea poate desemna, ca element acoperit împotriva riscurilor în conformitate cu IFRS, un element individual în cadrul acelei poziţii nete sau o poziţie netă dacă sunt îndeplinite cerinţele de la punctul 6.6.1 din IFRS 9, cu condiţia 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 întrunește condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor conform IFRS 9, entitatea trebuie să aplice punctele 6.5.6 și 6.5.7 din IFRS 9 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.

▼M16

Interese care nu controlează

▼M32

B7 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să aplice în mod prospectiv dispoziţiile următoare ale IFRS 10, de la data tranziţiei la IFRS-uri.

(a) dispoziţia de la punctul B94 privind faptul că rezultatul global total este atribuit proprietarilor societăţii mamă și intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează;

(b) dispoziţiile de la punctele 23 și B93 privind contabilizarea modificărilor participaţiilor în capitalurile proprii ale societăţii mamă într-o filială, care nu au ca rezultat pierderea controlului; și

(c) dispoziţiile de la punctele B97-B99 privind contabilizarea unei pierderi a controlului asupra unei filiale și dispoziţiile aferente de la punctul 8A din IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării și activităţi întrerupte*.

Cu toate acestea, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile alege să aplice retrospectiv IFRS 3 pentru combinări anterioare de întreprinderi, aceasta trebuie să aplice, de asemenea, IFRS 10 în conformitate cu punctul C1 din prezentul IFRS.

▼M53

Clasificarea și evaluarea instrumentelor financiare

B8 O entitate trebuie să evalueze dacă un activ financiar îndeplinește condiţia de la punctul 4.1.2 sau condiţiile de la punctul 4.1.2A din IFRS 9 pe baza faptelor și circumstanţelor existente la data trecerii la IFRS-uri.

▼M53

B8A În cazul în care este imposibil să se evalueze un element valoare-timp a banilor modificat în conformitate cu punctele B4.1.9B-B4.1.9D din IFRS 9 pe baza faptelor și circumstanţelor care au existat la data trecerii la IFRS-uri, o entitate trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale ale activului financiar respectiv pe baza faptelor și circumstanţelor care au existat la data trecerii la IFRS-uri, fără a lua în considerare dispoziţiile legate de modificarea elementului valoare-timp a banilor de la punctele B4.1.9B-B4.1.9D din IFRS 9. (În acest caz, entitatea trebuie să aplice și punctul 42R din IFRS 7, însă trimiterile la „punctul 7.2.4 din IFRS 9” trebuie interpretate ca trimiteri la prezentul punct, iar trimiterile la „recunoașterea inițială a activului financiar” trebuie interpretate ca însemnând „la data trecerii la IFRS-uri”.)

B8B În cazul în care este imposibil să se evalueze dacă valoarea justă a unei caracteristici de plată în avans este nesemnificativă în conformitate cu punctul B4.1.12 litera (c) din IFRS 9 pe baza faptelor și circumstanţelor care au existat la data trecerii la IFRS-uri, o entitate trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale ale activului financiar respectiv pe baza faptelor și circumstanţelor care au existat la data trecerii la IFRS-uri, fără a lua în considerare derogarea prevăzută la punctul B4.1.12 din IFRS 9 pentru caracteristicile de plată în avans. (În acest caz, entitatea trebuie să aplice și punctul 42S din IFRS 7, însă trimiterile la „punctul 7.2.5 din IFRS 9” trebuie interpretate ca trimiteri la prezentul punct, iar trimiterile la „recunoașterea inițială a activului financiar” trebuie interpretate ca însemnând „la data trecerii la IFRS-uri”.)

B8C În cazul în care este imposibil (conform definiţiei din IAS 8) ca o entitate să aplice retroactiv metoda dobânzii efective din IFRS 9, valoarea justă a activului financiar sau a datoriei financiare la data trecerii la IFRS-uri trebuie să fie noua valoare contabilă brută a activului financiar respectiv sau noul cost amortizat al respectivei datorii financiare la data trecerii la IFRS-uri.

Deprecierea activelor financiare

B8D O entitate trebuie să aplice dispoziţiile privind deprecierea din secţiunea 5.5 din IFRS 9 retroactiv, sub rezerva punctelor 7.2.15 și 7.2.18-7.2.20 din IFRS respectiv.

B8E La data trecerii la IFRS-uri, o entitate trebuie să utilizeze informaţii rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate, pentru a determina riscul de credit la data la care instrumentele financiare au fost recunoscute iniţial (sau, pentru angajamente de creditare și contracte de garanţie financiară, la data la care entitatea a devenit o parte la angajamentul irevocabil în conformitate cu punctul 5.5.6 din IFRS 9) și a compara acest risc cu riscul de credit la data trecerii la IFRS-uri (a se vedea, de asemenea, punctele B7.2.2-B7.2.3 din IFRS 9).

▼M53

B8F Atunci când determină dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit după recunoașterea inițială, o entitate poate aplica:

(a) dispozițiile de la punctul 5.5.10 și de la punctele B5.5.27-B5.5.29 din IFRS 9; și

(b) prezumția relativă de la punctul 5.5.11 din IFRS 9 pentru plățile contractuale care sunt restante de mai mult de 30 de zile, dacă o entitate va aplica dispozițiile privind deprecierea prin identificarea creșterilor semnificative ale riscului de credit după recunoașterea inițială pentru instrumentele financiare în cauză pe baza informațiilor despre elemente nerambursate la scadență.

B8G În cazul în care, la data trecerii la IFRS-uri, determinarea existenței unei creșteri semnificative a riscului de credit după recunoașterea inițială a unui instrument financiar ar necesita costuri sau eforturi nejustificate, o entitate trebuie să recunoască o ajustare pentru pierdere la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viață la fiecare dată de raportare până când acel instrument financiar este derecunoscut [cu excepția cazului în care instrumentul financiar respectiv prezintă un risc de credit scăzut la o dată de raportare, caz în care se aplică punctul B8E litera (a)].

Instrumente derivate încorporate

B9 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 B4.3.11 din IFRS 9.

▼M35

Împrumuturi guvernamentale

B10 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să clasifice ca datorii financiare sau ca instrumente de capitaluri proprii toate împrumuturile guvernamentale primite, în conformitate cu IAS 32 *Instrumente financiare*: *Prezentare*. Cu excepția cazurilor prevăzute la punctul B11, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să aplice în mod prospectiv cerințele din IFRS 9 *Instrumente financiare* și IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală* împrumuturilor guvernamentale existente la data trecerii la IFRS-uri și nu trebuie să recunoască drept subvenție guvernamentală beneficiul rezultat dintr-un împrumut guvernamental având o rată a dobânzii sub cea practicată pe piață. În consecință, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu a recunoscut și nu a evaluat, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, un împrumut guvernamental la o rată a dobânzii sub cea practicată pe piață, într-un mod conform cu cerințele IFRS, aceasta trebuie să utilizeze valoarea contabilă a împrumutului, stabilită în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, la data trecerii la IFRS-uri, ca valoare contabilă a împrumutului în situația poziției financiare IFRS de deschidere. Entitatea trebuie să evalueze aceste împrumuturi conform IFRS 9 după data trecerii la IFRS-uri.

B11 În pofida punctului B10, o entitate poate să aplice cerințele din IFRS 9 și IAS 20 în mod retrospectiv oricărui împrumut guvernamental contractat înainte de data trecerii la IFRS-uri, cu condiția ca informațiile necesare pentru aceasta să fi fost deja obținute la momentul contabilizării inițiale a împrumutului respectiv.

B12 Cerințele și recomandările de la punctele B10 și B11 nu împiedică entitatea să se prevaleze de scutirile descrise la punctele D19 – D19D privind desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼M16

Apendicele C

Scutiri de la combinările de întreprinderi

▼M38

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS. O entitate trebuie să aplice următoarele cerinţe pentru combinările de întreprinderi pe care le-a recunoscut înainte de data trecerii la IFRS-uri. Prezenta anexă ar trebui să se aplice numai pentru combinările de întreprinderi din domeniul de aplicare al IFRS 3 Combinări de întreprinderi.

▼M32

C1 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate alege să nu aplice retrospectiv IFRS 3 pentru combinări anterioare de întreprinderi (combinări de întreprinderi care au avut loc anterior datei de tranziţie la IFRS-uri). Cu toate acestea, dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile retratează orice combinare de întreprinderi pentru a se conforma la IFRS 3, aceasta trebuie să retrateze toate combinările de întreprinderi anterioare și trebuie, de asemenea, să aplice IFRS 10 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 la 30 iunie 20x6, aceasta trebuie să retrateze toate combinările de întreprinderi care au avut loc la 30 iunie 20x6 și la data tranziției la IFRS-uri și, de la 30 iunie 20x6, trebuie, de asemenea, să aplice și IFRS 10.

▼M16

C2 Nu este necesar ca o entitate să aplice retroactiv IAS 21 *Efectele variaţiei 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 entităţii, decât ca active și datorii ale entităţii dobândite. Ca urmare, aceste ajustări ale fondului comercial și ale valorii juste fie sunt deja exprimate în moneda funcţională a entităţii, 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.

▼M54

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 consecinţe pentru acea combinare de întreprinderi:

▼M16

(a) Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să păstreze aceeași clasificare (ca o achiziţie de către un dobânditor legal, o achiziţie inversă de către entitatea dobândită legal sau o unitate de interese) ca în situaţiile 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.

▼**M54**

(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 ca fiind zero în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS. În schimb, dobânditorul trebuie să îl (o) recunoască și să îl (o) evalueze în situația poziției financiare consolidate pe baza care ar fi prevăzută de IFRS-uri în situația poziției financiare a entității dobândite. Pentru a ilustra: dacă, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, dobânditorul nu a capitalizat contractele de leasing dobândite într-o combinare de întreprinderi anterioarăîn care entitatea dobândită avea rolul de locatar, el trebuie să capitalizeze acele contracte de leasing în situațiile sale financiare consolidate, deoarece IFRS 16 *Contracte de leasing* ar impune entității dobândite să facă aceasta în situația poziției sale financiare în conformitate cu IFRS. În mod similar, dacă dobânditorul nu a recunoscut, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare, o datorie contingentă care încă exista la data trecerii la IFRS-uri, dobânditorul trebuie să recunoască acea datorie contingentă la acea dată cu excepția cazului în care IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* ar interzice recunoașterea acesteia în situațiile financiare ale entității dobândite. Invers, 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, cu excepția cazului în care IFRS-urile ar impune recunoașterea sa în situațiile financiare ale entității dobândite.

▼**M16**

(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 situaţia poziţiei financiare IFRS de deschidere. În plus, ea nu trebuie să reclasifice acel fond comercial în profit sau pierdere dacă cedează filiala sau dacă investiţia în filială s-a depreciat.

(ii) ajustările care rezultă din rezolvarea ulterioară a unei contingenţe 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 situaţii 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 situaţia poziţiei financiare a filialei. Costul presupus al fondului comercial este egal cu diferenţa, la data trecerii la IFRS-uri, dintre:

(i) partea societăţii-mamă în acele valori contabile ajustate; și

(ii) costul investiţiei societăţii-mamă în filială din situaţiile financiare individuale ale societăţii-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.

▼M46

C5 Excepţia în cazul combinărilor anterioare de întreprinderi se aplică, de asemenea, achiziţiilor anterioare de investiţii în entităţi asociate în întreprinderi comune și de interese în exploatări în participaţie a căror activitate reprezintă o întreprindere, astfel cum este definită în IFRS 3. În plus, data selectată pentru punctul C1 se aplică pentru toate aceste tipuri de achiziţii.

▼M16

Anexa D

Scutiri de la alte IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

▼M63

D1 Entitatea poate alege să utilizeze una sau mai multe dintre derogările care urmează:

(a) tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni (punctele D2 și D3);

▼M16

(b) contracte de asigurare (punctul D4);

▼M29

(c) cost presupus (punctele D5-D8-B);

▼M54

(d) contracte de leasing (punctele D9 și D9B–D9E);

▼M31

_____

▼M16

(f) diferenţe de conversie cumulate (punctele D12 și D13);

(g) investiţii în filiale, ►M32 asociere în participaţie ◄ și entităţi asociate (punctele D14 și D15);

(h) activele și datoriile filialelor, entităţilor asociate și ale asocierilor în participaţie (punctele D16 și D17);

(i) instrumente financiare compuse (punctul D18);

▼M53

(j) desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior (punctele D19-D19C);

▼M16

(k) evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoașterea inițială (punctul D20);

▼M24

(l) obligaţii din lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale (punctele D21 și D21A);

▼M33

(m) active financiare sau imobilizări necorporale contabilizate în conformitate cu IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor* (punctul D22);

(n) costurile îndatorării (punctul D23);

(o) transferuri de active de la clienţi (punctul D24);

▼M32

(p) stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii (punctul D25);

(q) hiperinflaţie severă (punctele D26–D30)~~.~~;

▼M53

(r) angajamentele comune (punctul D31);

(s) costurile de descopertă în etapa de producţie a unei mine de suprafaţă (punctul D32);

▼M63

(t) desemnarea contractelor de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar (punctul D33);

(u) venituri (punctele D34 și D35); și

(v) tranzacţii în valută și contraprestaţii în avans (punctul D36).

▼M53

O entitate nu trebuie să aplice aceste derogări prin analogie cu alte elemente.

▼M16

Tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni

D2 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată, să aplice IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni* 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 achiziţionate înainte de ultima dintre (a) data trecerii la IFRS-uri și (b) 1 ianuarie 2005. Totuși, dacă 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 informaţiile cerute la punctele 44 și 45 din IFRS 2. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile modifică termenii sau condiţiile 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 tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni 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 informaţii comparative în măsura în care informaţiile 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 restricţionează 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 preţ general sau specific.

▼M54

D7 Opţiunile de la punctele D5 și D6 sunt, de asemenea, valabile pentru:

(a) investiţiile imobiliare, dacă o entitate alege să folosească modelul bazat pe cost din IAS 40 *Investiţii imobiliare*;

(aa) activele aferente dreptului de utilizare (IFRS 16 *Contracte de leasing*); și

▼M16

(b) imobilizările necorporale care întrunesc:

(i) criteriile de recunoaştere din IAS 38 (incluzând evaluări credibile ale costului iniţial); și

(ii) criteriile de reevaluare din IAS 38 (incluzând existenţa unei pieţe active).

O entitate nu trebuie să utilizeze aceste opţiuni pentru alte active sau pentru datorii.

▼M29

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 dintre activele și datoriile sale sau pentru toate, prin evaluarea lor la valoarea lor justă la o anumită dată, datorită unui eveniment, de exemplu, o privatizare sau o ofertă publică iniţială.

(a) Dacă data evaluării *corespunde sau este anterioară* datei trecerii la IFRS-uri, o entitate poate utiliza o astfel de evaluare la valoarea justă determinată de evenimente drept cost presupus pentru IFRS-uri la data respectivei evaluări.

(b) Dacă data evaluării este *ulterioară* datei trecerii la IFRS-uri, dar în timpul perioadei acoperite de primele situaţii financiare IFRS, evaluarea la valoarea justă determinată de evenimente poate fi utilizată drept cost presupus atunci când evenimentul are loc. O entitate trebuie să recunoască ajustările rezultate, în mod direct în rezultatul reportat (sau, dacă este cazul, într-o altă categorie de capitaluri proprii) la data evaluării. La data trecerii la IFRS-uri, entitatea trebuie fie să stabilească costul presupus prin aplicarea criteriilor de la punctele D5-D7 fie să evalueze activele și datoriile în conformitate cu celelalte dispoziţii din prezentul IFRS.

▼M24

Cost presupus

D8A În conformitate cu anumite dispoziţii contabile naţionale, costurile de explorare și dezvoltare ale proprietăţilor petroliere și gaziere din fazele de dezvoltare sau de producţie se contabilizează în centre de cost care includ toate proprietăţile 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 entităţii; și

(b) active din fazele de dezvoltare sau de producţie la valoarea determinată pentru centrul de cost în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare ale entităţii. 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.

▼M24

Entitatea trebuie să testeze pentru depreciere activele de explorare și de dezvoltare, precum și activele din fazele de dezvoltare și de producţie 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 extracţia de petrol sau gaze naturale.

▼M54

D8B Anumite entităţi deţin elemente de imobilizări corporale, active aferente dreptului de utilizare sau imobilizări necorporale care sunt utilizate ori au fost utilizate anterior în activităţi cu tarife reglementate. Valoarea contabilă a acestor elemente poate include valori ce au fost determinate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare, dar care nu îndeplinesc criteriile de capitalizare în conformitate cu IFRS-urile. În acest caz, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate opta pentru utilizarea drept cost presupus al unui asemenea element la data trecerii la IFRS-uri a valorii contabile determinate conform principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare. Dacă o entitate aplică această excepţie unui element, ea nu este nevoită să o aplice tuturor elementelor. La data trecerii la IFRS-uri, o entitate trebuie să testeze deprecierea fiecărui element pentru care se utilizează excepţia în conformitate cu IAS 36. În sensul prezentului punct, operaţiunilor li se aplică tarife reglementate în cazul în care acestea fac obiectul unui cadru de determinare a preţurilor care pot fi percepute de la clienţi pentru bunuri sau servicii, iar cadrul respectiv este supus supravegherii și/sau aprobării de către un organism de reglementare a tarifelor (astfel cum este definit în IFRS 14 *Conturi de amânare aferente activităţilor reglementate*).

▼M16

Contracte de leasing

▼M54

D9 Prin urmare, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate evalua dacă un contract existent la data trecerii la IFRS-uri conţine un contract de leasing aplicând punctele 9-11 din IFRS 16 acelor contracte pe baza faptelor și circumstanţelor existente la acea dată.

D9A [Eliminat]

D9B Atunci când o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile și care este un locatar recunoaște datorii care decurg din contractele de leasing și active aferente dreptului de utilizare, entitatea poate aplica abordarea următoare pentru toate contractele sale de leasing (sub rezerva soluțiilor practice descrise la punctul D9D):

(a) evaluează o datorie care decurge din contractul de leasing la data trecerii la IFRS-uri. Un locatar care utilizează această abordare trebuie să evalueze acea datorie care decurge din contractul de leasing la valoarea actualizată a plăţilor de leasing rămase (a se vedea punctul D9E), actualizată pe baza ratei marginale de împrumut (a se vedea punctul D9E) de la data trecerii la IFRS-uri.

(b) evaluează un activ aferent dreptului de utilizare la data trecerii la IFRS-uri. Locatarul trebuie să aleagă, pentru fiecare leasing în parte, evaluarea activului aferent dreptului de utilizare fie:

▼M54

(i) la valoarea sa contabilă ca și când IFRS 16 ar fi fost aplicat de la data începerii derulării contractului de leasing (a se vedea punctul D9E), dar actualizată pe baza ratei marginale de împrumut de la data trecerii la IFRS-uri; fie

(ii) la o valoare egală cu datoria care decurge din contractul de leasing, ajustată cu valoarea oricăror plăți de leasing plătite în avans sau acumulate aferente respectivului contract de leasing, recunoscute în situația poziției financiare imediat înainte de data trecerii la IFRS-uri.

(c) aplică IAS 36 în cazul activelor aferente dreptului de utilizare la data trecerii la IFRS-uri.

D9C Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul D9B, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile și care este un locatar trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare la valoarea justă de la data trecerii la IFRS-uri, pentru contractele de leasing care îndeplinesc definiția investiției imobiliare din IAS 40 și care sunt evaluate prin modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 de la data trecerii la IFRS-uri.

D9D O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile și care este un locatar poate alege una din următoarele opțiuni la data trecerii la IFRS-uri, pentru fiecare contract de leasing în parte:

(a) aplică o singură rată de actualizare pentru un portofoliu de contracte de leasing cu caracteristici rezonabil de similare (de exemplu, cu o durată rămasă a contractului de leasing similară pentru o clasă similară de activ suport într-un mediu economic similar).

(b) alege să nu aplice dispozițiile de la punctul D9B pentru contracte de leasing a căror durată (a se vedea punctul D9E) se încheie în termen de 12 luni de la data trecerii la IFRS-uri. În schimb, o entitate trebuie să contabilizeze (incluzând prezentarea informațiilor despre) aceste contracte de leasing ca și când ar fi contracte de leasing pe termen scurt contabilizate în conformitate cu punctul 6 din IFRS 16.

(c) alege să nu aplice dispozițiile de la punctul D9B pentru contractele de leasing în care activul suport are o valoare mică (conform descrierii de la punctele B3-B8 din IFRS 16). În schimb, o entitate trebuie să contabilizeze (incluzând prezentarea informațiilor despre) aceste contracte de leasing în conformitate cu punctul 6 din IFRS 16.

(d) exclude costurile directe inițiale (a se vedea punctul D9E) din evaluarea activului aferent dreptului de utilizare la data trecerii la IFRS-uri.

(e) utilizează înțelegerea ulterioară, cum ar fi determinarea duratei contractului de leasing, dacă acesta din urmă cuprinde opțiuni de prelungire sau de reziliere a contractului de leasing.

D9E Plățile de leasing, locatarul, rata marginală de împrumut a locatarului, data începerii derulării contractului de leasing, costurile directe inițiale și durata contractului de leasing sunt termeni definiți în IFRS 16 și sunt utilizați în prezentul standard cu același înțeles.

▼M31

_____

▼M16

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, ►M32 asocieri în participație ◄ și entități asociate

▼M53

D14 Atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale, IAS 27 prevede contabilizarea investițiilor sale în filiale, asocieri în participație și entități asociate fie:

(a) la cost, fie

(b) în conformitate cu IFRS 9.

D15 Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile evaluează o astfel de investiție la cost, în conformitate cu IAS 27, atunci ea trebuie să evalueze această investiție la una dintre următoarele valori în situația individuală de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS:

(a) costul determinat în conformitate cu IAS 27; sau

(b) costul presupus. Costul presupus al unei astfel de investiții trebuie să fie:

(i) valoarea justă în situațiile financiare individuale ale entității la data trecerii acesteia la IFRS-uri; sau

(ii) valoarea contabilă a principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare la data respectivă.

O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate alege fie prevederile de la subpunctul (i), fie de la subpunctul (ii) de mai sus pentru a evalua investiția sa în fiecare filială, asociere în participație sau entitate asociată pe care alege să o evalueze utilizând un cost presupus.

▼M50

D15A Dacă cel care adoptă pentru prima dată contabilizează o astfel de investiţie utilizând metoda punerii în echivalenţă astfel cum este descrisă în IAS 28:

(a) cel care adoptă pentru prima dată aplică scutirea pentru combinările de întreprinderi anterioare (Anexa C) achiziţiei investiţiei.

(b) dacă entitatea devine o entitate care adoptă pentru prima dată în ceea ce privește situaţiile sale financiare individuale mai devreme decât în ceea ce privește situaţiile sale financiare consolidate și

(i) mai târziu decât societatea-mamă, entitatea trebuie să aplice punctul D16 în situaţiile sale financiare individuale.

(ii) mai târziu decât filiala sa, entitatea trebuie să aplice punctul D17 în situaţiile sale financiare individuale.

▼M16

Activele și datoriile filialelor, ale entităţilor asociate și ale asocierilor în participaţie

▼M38

D16 Dacă o filială devine o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile mai târziu decât societatea-mamă, în situaţiile sale financiare ea trebuie să evalueze activele și datoriile sale fie:

(a) la valorile contabile care ar fi incluse în situaţiile financiare consolidate ale societăţii-mamă, pe baza datei de trecere a societăţii-mamă la IFRS-uri, dacă nu au fost făcute ajustări pentru procedurile de consolidare și pentru efectele combinării de întreprinderi în cursul cărora societatea-mamă a dobândit filiala (această opţiune nu este disponibilă pentru o filială a unei entităţi de investiţii, astfel cum este definită în IFRS 10, în cazul căreia este necesar să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere); sau

▼M16

(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 situaţiile financiare ale filialei diferă de cele din situaţiile 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 opţiune similară dispune și o entitate asociată sau o asociere în participaţie care devine o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile mai târziu decât o entitate care are o influenţă semnificativă sau un control comun asupra sa.

►M38 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 participaţie), ea va evalua în situaţiile sale financiare consolidate activele și datoriile filialei (sau ale entităţii asociate ori ale asocierii în participaţie) la aceleași valori contabile ca în situaţiile financiare ale filialei (sau ale entităţii asociate ori ale asocierii în participaţie), după efectuarea ajustărilor pentru consolidare și a ajustărilor contabile ale capitalurilor proprii și ale celor pentru efectele combinării de întreprinderi în cursul căreia entitatea a dobândit filiala. Fără a se aduce atingere acestei cerinţe, o entitate-mamă care nu efectuează investiţii nu trebuie să aplice excepţia de la consolidare care este utilizată de către orice filială care este entitate de investiţii. ◄ În mod similar, dacă o

▼M16

societate-mamă devine o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile pentru situaţiile sale financiare individuale mai devreme sau mai târziu decât pentru situaţiile sale consolidate, ea trebuie să evalueze activele și datoriile sale la aceleași valori în ambele situaţii financiare, cu excepţia ajustărilor pentru consolidare.

Instrumente financiare compuse

D18 IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* solicită unei entităţi 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 părţi 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 părţi în cazul în care componenta de datorie nu mai este valabilă la data trecerii la IFRS-uri.

▼M53

Desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior

D19 IFRS 9 permite ca o datorie financiară (dacă îndeplinește anumite criterii) să fie desemnată drept datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere. În pofida acestei dispoziţii, unei entităţi i se permite să desemneze, la data trecerii la IFRS-uri, orice datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere, cu condiţia ca datoria să îndeplinească, la data respectivă, criteriile de la punctul 4.2.2 din IFRS 9.

D19A O entitate poate desemna un activ financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 4.1.5 din IFRS 9 pe baza faptelor și circumstanţelor existente la data trecerii la IFRS-uri.

D19B O entitate poate desemna o investiţie într-un instrument de capitaluri proprii ca fiind la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9 pe baza faptelor și circumstanţelor existente la data trecerii la IFRS-uri.

D19C În cazul unei datorii financiare care este desemnată drept datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere, o entitate trebuie să determine dacă tratamentul de la punctul 5.7.7 din IFRS 9 ar crea o necorelare contabilă în profit sau pierdere pe baza faptelor și circumstanţelor existente la data trecerii la IFRS-uri.

▼M16

Evaluarea la valoarea justă a activelor financiare sau datoriilor financiare la recunoaşterea inițială

▼M53

D20 În pofida dispoziţiilor de la punctele 7 și 9, o entitate poate aplica prospectiv dispoziţiile de la punctul B5.1.2A litera (b) din IFRS 9 tranzacţiilor încheiate la sau după data trecerii la IFRS-uri.

▼M16

Obligaţii 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 viaţă 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;

(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 funcţie 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 viaţă utilă a activului, utilizând politica de amortizare adoptată de entitate în baza IFRS-urilor.

▼M24

D21A O entitate care folosește scutirea menţionată la punctul D8A(b) [pentru activele petroliere și gaziere din fazele de dezvoltare sau de producţie contabilizate în centre de cost care includ toate proprietăţile 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 diferenţă 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 entităţii.

▼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

▼M36

D23 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate alege să aplice cerinţele IAS 23 începând cu data tranziţiei sau cu o dată anterioară, astfel cum se prevede la punctul 28 din IAS 23. Începând cu data la care o entitate care aplică această scutire începe să aplice IAS 23, entitatea:

(a) nu trebuie să retrateze componenta costurilor îndatorării care a fost capitalizată conform Principiilor contabile general acceptate (GAAP) anterioare și care a fost inclusă în valoarea contabilă a activelor la acea dată; și

▼M36

(b) trebuie să contabilizeze costurile îndatorării suportate la data respectivă sau ulterior acestei date în conformitate cu IAS 23, inclusiv costurile îndatorării suportate la data respectivă sau ulterior acestei date pentru activele eligibile aflate deja în construcţie.

▼M18

Transferuri de active de la clienţi

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 clienţi*. La acel punct, referirea la data intrării în vigoare trebuie interpretată drept 1 iulie 2009 sau data de tranziţie 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 tranziţiei la IFRS-uri și poate aplica IFRIC 18 tuturor transferurilor de active de la clienţi 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 dispoziţiile tranzitorii din IFRIC 19 *Stingerea datoriilor financiare cu instrumente de capitaluri proprii*.

▼M33

Hiperinflaţie severă

D26 Dacă o entitate are o monedă funcţională care a fost sau este moneda unei economii hiperinflaţioniste, aceasta trebuie să stabilească dacă moneda a fost afectată de hiperinflaţia severă anterior datei trecerii la IFRS-uri. Această dispoziţie este aplicabilă entităţilor care adoptă pentru prima dată IFRS-urile, dar și celor care au aplicat anterior IFRS-urile.

D27 Moneda unei economii hiperinflaţioniste este afectată de hiperinflaţie severă dacă are ambele dintre următoarele caracteristici:

(a) nu există un indice general fiabil al preţurilor disponibil tuturor entităţilor care efectuează tranzacţii sau au solduri în moneda respectivă.

(b) nu există convertibilitate între moneda respectivă și o valută relativ stabilă.

D28 Moneda funcţională a unei entităţi încetează să mai fie afectată de hiperinflaţie severă la data normalizării monedei funcţionale. Aceasta este data la care moneda funcţională nu mai are niciuna sau ambele dintre caracteristicile de la punctul D27 sau când entitatea schimbă moneda funcţională cu o monedă neafectată de hiperinflaţie severe.

D29 Atunci când data trecerii la IFRS-uri a unei entităţi este aceeași cu data normalizării monedei funcţionale sau o dată ulterioară acesteia, entitatea poate să aleagă să evalueze la valoarea justă, la data trecerii la IFRS-uri, toate activele și datoriile deţinute anterior datei normalizării monedei funcţionale. Entitatea poate utiliza acea valoare justă drept costul presupus al acelor active și datorii în situaţia de deschidere a poziţiei financiare în conformitate cu IFRS.

D30 Atunci când data normalizării monedei funcţionale se încadrează într-o perioadă comparativă de 12 luni, perioada comparativă poate fi mai scurtă de 12 luni, cu condiţia să se furnizeze un set complet de situaţii financiare (astfel cum se prevede la punctul 10 din IAS 1) pentru acea perioadă mai scurtă.

▼M37

Acorduri comune

D31 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica dispoziţiile de tranziţie din IFRS 11, cu următoarele excepţii:

(a) La aplicarea dispoziţiilor tranzitorii din IFRS 11, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să aplice aceste dispoziţii la data tranziţiei la IFRS-uri.

(b) Atunci când face trecerea de la consolidarea proporţională la metoda punerii în echivalenţă, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile trebuie să testeze investiţia pentru depreciere, în conformitate cu IAS 36, de la data tranziţiei la IFRS-uri, indiferent dacă există indicii că investiţia ar putea fi depreciată. Orice depreciere rezultată trebuie recunoscută ca o ajustare a rezultatelor reportate la data tranziţiei la IFRS-uri.

▼M33

Costuri de descopertă în etapa de producţie a unei mine de suprafaţă

D32 Cel care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica dispoziţiile tranzitorii prevăzute la punctele A1-A4 din IFRIC 20 *Costuri de descopertă în etapa de producţie a unei mine de suprafaţă*. La acel punct, menţiunile legate de data intrării în vigoare trebuie să fie interpretate ca 1 ianuarie 2013 sau începutul primei perioade de raportare conform IFRS, luându-se în considerare data cea mai recentă.

▼M53

Desemnarea contractelor de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar

D33 IFRS 9 permite ca unele contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar să fie desemnate la iniţiere ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere (a se vedea punctul 2.5 din IFRS 9). În pofida acestei dispoziţii, unei entităţi i se permite să desemneze, la data trecerii la IFRS-uri, contracte care există deja la data respectivă ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, dar numai în cazul în care îndeplinesc cerinţele de la punctul 2.5 din IFRS 9 la acea dată și entitatea desemnează toate contractele similare.

▼M52

Venituri

D34 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica dispoziţiile tranzitorii de la punctul C5 din IFRS 15. La punctele respective, trimiterile la „data aplicării iniţiale” trebuie interpretate ca începutul primei perioade de raportare conform IFRS. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile decide să aplice dispoziţiile tranzitorii respective, aceasta trebuie să aplice, de asemenea, punctul C6 din IFRS 15.

D35 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu este obligată să retrateze contractele care au fost finalizate înainte de prima perioadă prezentată. Un contract finalizat este un contract pentru care entitatea a transferat toate bunurile sau serviciile identificate în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

▼M63

Tranzacţii în valută și contraprestaţii în avans

D36 Nu este necesar ca o entitate care adoptă IFRS pentru prima dată să aplice IFRIC 22 *Tranzacţii în valută și contraprestaţii în avans* pentru activele, cheltuielile și veniturile din domeniul de aplicare al Interpretării respective, recunoscute iniţial înainte de data de trecere la standardele IFRS.

▼**M16**

Apendicele E

Excepţii pe termen scurt de la IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

[Anexă rezervată pentru posibile excepţii viitoare pe termen scurt.]

▼**M53**

Derogare de la dispoziţia de a retrata informaţii comparative pentru IFRS 9

E1 În cazul în care prima perioadă de raportare în conformitate cu IFRS a entităţii începe înainte de 1 ianuarie 2019 și entitatea aplică versiunea completă a IFRS 9 (emisă în 2014), nu este necesar ca informaţiile comparative din primele situaţii financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale entităţii să fie conforme cu IFRS 7 *Instrumente financiare*: *informaţii de furnizat* sau versiunea completă a IFRS 9 (emisă în 2014), în măsura în care informaţiile de furnizat prevăzute în IFRS 7 se referă la elemente care intră sub incidenţa IFRS 9. În cazul unor astfel de entităţi, trimiterile la „data trecerii la IFRS-uri” înseamnă, numai în cazul IFRS 7 și IFRS 9 (2014), începutul primei perioade de raportare în conformitate cu IFRS.

E2 O entitate care alege să prezinte informaţii comparative care nu sunt conforme cu IFRS 7 și cu versiunea completată a IFRS 9 (emisă în 2014) în primul an de tranziţie trebuie:

(a) să aplice cerinţele din GAAP anterioare în locul cerinţelor IFRS 9 informaţiilor comparative privind elementele care intră sub incidenţa IFRS 9.

(b) să prezinte acest lucru împreună cu baza folosită pentru întocmirea acestor informaţii.

(c) să trateze orice ajustare între situaţia poziţiei financiare la data de raportare a perioadei comparative (adică situaţia poziţiei financiare care include informaţii comparative conform GAAP anterioare) și situaţia poziţiei financiare la începutul primei perioade de raportare în conformitate cu IFRS [adică prima perioadă care include informaţii conforme cu IFRS 7 și cu versiunea completată a IFRS (emisă în 2014)] ca rezultând dintr-o modificare a politicii contabile și să prezinte informaţiile impuse de punctul 28 literele (a)-(e) și litera (f) subpunctul (i) din IAS 8. Punctul 28 litera (f) subpunctul (i) se aplică numai valorilor prezentate în situaţia poziţiei financiare la data de raportare a perioadei comparative.

(d) să aplice punctul 17 litera (c) din IAS 1 pentru a prezenta informaţii suplimentare atunci când respectarea anumitor dispoziţii din IFRS-uri este insuficientă pentru a permite utilizatorilor să înţeleagă impactul anumitor tranzacţii sau al altor evenimente și condiţii asupra poziţiei financiare și performanţei financiare a entităţii.

▼**M59**

E3 [Eliminat]

E4 [Eliminat]

E4A [Eliminat]

E5 [Eliminat]

E6 [Eliminat]

E7 [Eliminat]

▼**M64**

Incertitudine legată de tratamentele fiscale

E8 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile și care trebuie să treacă la IFRS-uri înainte de 1 iulie 2017 poate să aleagă să nu reflecte, în informațiile comparative conținute în primele sale situații financiare IFRS, aplicarea IFRIC 23 *Incertitudine legată de tratamentele fiscale*. Entitatea care face această alegere trebuie să recunoască efectul cumulat al aplicării IFRIC 23 ca fiind o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat (sau a altor componente ale capitalurilor proprii, după caz) la începutul primei sale perioade de raportare conform IFRS.

▼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 ►M32 IFRS 11 *Angajamente comune* ◄. 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). ◄

▼M53

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) sau a punctelor 2.4-2.7 din IFRS 9 *Instrumente financiare*.

▼M33

6A. Prezentul IFRS utilizează termenul „valoarea justă” într-un mod diferit față de unele aspecte ale definiției valorii juste din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*. Prin urmare, când aplică IFRS 2, o entitate evaluează valoarea justă în conformitate cu prezentul IFRS și nu cu IFRS 13.

▼B

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.

▼B

8. Atunci când bunurile sau serviciile primite sau dobândite într-o tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni nu îndeplinesc condiţiile 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 condiţiile 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 condiţiile pentru recunoașterea ca active potrivit IFRS-ului aplicabil.

TRANZACŢII CU PLATA PE BAZĂ DE ACŢIUNI CU DECONTARE ÎN ACŢIUNI

Prezentare generală

10. Pentru tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în acţiuni, entitatea trebuie să evalueze bunurile sau serviciile primite și creșterea corespunzătoare a capitalurilor proprii, direct la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, cu excepţia 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 dispoziţiile de la punctul 10 tranzacţiilor cu *angajaţii 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, acţiunile, opţiunile pe acţiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii sunt acordate angajaţilor ca parte a pachetului lor de remuneraţii, în plus faţă 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, acţiunile sau opţiunile pe acţiuni 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 angajaţii care rămân în serviciul entităţii sau o recompensă pentru eforturile

[1] Prezentul IFRS utilizează expresia „în raport cu” mai degrabă decât „la”, deoarece tranzacţia 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 angajaţi includ, de asemenea, alte persoane care prestează servicii similare.

▼B

depuse de aceștia în vederea îmbunătățirii performanţelor entităţii. Prin acordarea de acţiuni sau opţiuni pe acţiuni în plus faţă de alte remuneraţii, entitatea plătește o remunerație suplimentară pentru a obține 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 și creșterea 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 dovedește 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) și 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 și valoarea justă a oricăror bunuri sau servicii primite (sau care vor fi primite) și 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 sfârșitul 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 creștere corespunzătoare a capitalurilor proprii.

▼M43

15. Dacă instrumentele de capitaluri proprii acordate nu intră în drepturi până când partenerul nu încheie o perioadă specificată de serviciu, entitatea va considera că serviciile de prestat de către partener drept contraprestaţie pentru acele 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 creștere corespunzătoare în capitalurile 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;

►M43 (b) dacă unui angajat i se acordă opțiuni pe acțiuni condiționate de îndeplinirea unei *condiții de performanță* și de rămânerea în serviciul entității până când acea condiție de performanță este satisfăcută, iar durata perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi variază în funcție de momentul în care condiția de performanță este satisfăcută, entitatea va considera că serviciile de prestat de către angajat drept contraprestație 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

▼M60

19. O acordare de instrumente de capitaluri proprii poate fi condiționată de satisfacerea unor condiții specificate necesare pentru a intra în drepturi. De exemplu, o acordare de acțiuni sau de opțiuni pe acțiuni unui angajat este în general condiționată de rămânerea angajatului în serviciul entității pentru o perioadă de timp specificată. Se poate prevedea 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 necesare pentru a intra 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 necesare pentru a intra în drepturi, altele decât condițiile de piață, trebuie luate în considerare prin ajustarea numărului de instrumente de capitaluri proprii incluse în evaluarea valorii tranzacției, astfel încât, în cele din urmă, valoarea recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite drept contraprestație pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate trebuie să se bazeze pe numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi în cele din urmă. Așadar, pe o bază cumulativă, nicio valoare nu este recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite dacă instrumentele de capitaluri proprii acordate nu intră în drepturi din cauza neîndeplinirii unei *condiții necesare pentru a intra în drepturi*, alta decât o condiție de piață, 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.

▼B

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 condiţiilor de intrare în drepturi (alta decât o acordare anulată prin pierdere când condiţiile 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 condiţiilor de intrare în drepturi;

▼M2

(b) orice plată efectuată către angajat la anularea sau decontarea acordării trebuie contabilizată ca o răscumpărare a participaţiei în capitalurile proprii, adică o reducere a capitalurilor proprii, cu excepţia cazului în care plata depășește valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate evaluate la data răscumpărării. Orice astfel de surplus trebuie recunoscut drept cheltuială. Totuși, dacă acordul de plată pe bază de acţiuni 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 iniţiale 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 plăţi 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 condiţie 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 condiţie, 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 excepţia 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.

▼B

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI CU DECONTARE ÎN NUMERAR

▼M60

30. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar, entitatea trebuie să evalueze bunurile sau serviciile achiziționate și datoria suportată la valoarea justă a datoriei, sub rezerva îndeplinirii cerințelor de la punctele 31-33D. Până în momentul decontării datoriei, entitatea trebuie să reevalueze valoarea justă a datoriei la sfârșitul fiecărei perioade de raportare și la data decontării, iar orice modificări ale valorii juste trebuie să fie recunoscute în profitul sau pierderea perioadei.

31. De exemplu, o entitate le 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 specificate de timp. Alternativ, o entitate le 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. Aceste angajamente sunt exemple de tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar. Drepturile privind aprecierea acțiunilor sunt utilizate pentru a ilustra unele dintre cerințele de la punctele 32-33D, însă cerințele de la punctele respective se aplică tuturor tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar.

▼B

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.

▼M60

33. Datoria trebuie evaluată, inițial și la 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 măsura în care angajații au prestat serviciile la zi, sub rezerva îndeplinirii cerințelor de la punctele 33A–33D. O entitate poate modifica termenii și condițiile pe baza cărora este acordată o plată pe bază de acțiuni cu decontare în numerar. Pentru a modifica o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni care își schimbă clasificarea de la tranzacții cu decontare în numerar la tranzacții cu decontare în instrumente de capitaluri proprii, sunt prevăzute orientări la punctele B44A–B44C din Anexa B.

▼**M60**

TRATAMENTUL CONDIȚIILOR NECESARE PENTRU A INTRA ÎN DREPTURI ȘI AL CONDIȚIILOR DE ALTĂ NATURĂ

33A. O tranzacție de plată pe bază de acțiuni cu decontare în numerar poate fi condiționată de satisfacerea unor condiții specificate necesare pentru a intra în drepturi. Se poate prevedea 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 necesare pentru a intra în drepturi, altele decât condițiile de piață, nu trebuie luate în considerare la estimarea valorii juste a plății pe bază de acțiuni cu decontare în numerar la data de evaluare. În schimb, condițiile necesare pentru a intra în drepturi, altele decât condițiile de piață, trebuie luate în considerare prin ajustarea numărului de prime incluse în evaluarea datoriei care decurge din tranzacție.

33B. În vederea îndeplinirii cerințelor de la punctul 33A, entitatea trebuie să recunoască o valoare pentru bunurile sau serviciile primite în timpul perioadei necesare pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi. Această valoare trebuie să se bazeze pe cea mai bună estimare disponibilă a numărului de prime preconizate să intre în drepturi. Entitatea trebuie să revizuiască acea estimare, dacă este necesar, dacă informații ulterioare indică faptul că numărul de premii preconizate să intre în drepturi diferă în raport cu estimările anterioare. La data intrării în drepturi, entitatea trebuie să revizuiască estimarea pentru a egala numărul de prime care au intrat în drepturi în cele din urmă.

33C. Condițiile de piață, precum un preț al acțiunilor vizat, care condiționează intrarea în drepturi (sau exercitarea), precum și alte condiții decât cele necesare pentru a intra în drepturi, trebuie luate în considerare la estimarea valorii juste a plății pe bază de acțiuni cu decontare în numerar acordate și la reevaluarea valorii juste la sfârșitul fiecărei perioade de raportare și la data decontării.

33D. Ca urmare a aplicării punctelor 30–33C, valoarea cumulativă recunoscută în ultimă instanță pentru bunurile sau serviciile primite drept contraprestație pentru plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar este egală cu suma plătită în numerar.

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI CU O CARACTERISTICĂ DE DECONTARE PE BAZĂ NETĂ A OBLIGAȚIILOR DE REȚINERE LA SURSĂ

33E. Legislația sau reglementările fiscale pot impune unei entități obligația de a reține o sumă pentru o obligație fiscală a angajatului asociată cu o plată pe bază de acțiuni și de a transfera suma respectivă, de regulă în numerar, administrației fiscale în numele angajatului. În vederea îndeplinirii acestei obligații, termenii angajamentului de plată pe bază de acțiuni pot permite sau pot impune entității să rețină numărul de instrumente de capitaluri proprii care corespund valorii monetare a obligației fiscale a angajatului din numărul total de instrumente de capitaluri proprii care altfel ar fi fost emise către angajat cu ocazia exercitării (sau intrării în drepturi) a plății pe bază de acțiuni (ceea ce înseamnă că angajamentul de plată pe bază de acțiuni are o „caracteristică de decontare pe bază netă”).

33F. Ca derogare de la cerințele de la punctul 34, tranzacția descrisă la punctul 33E trebuie clasificată în ansamblul său ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii dacă ar fi fost clasificată astfel în absența caracteristicii de decontare pe bază netă.

▼M60

33G. Entitatea aplică dispozițiile de la punctul 29 din prezentul standard pentru a contabiliza reținerea de acțiuni pentru finanțarea plății către autoritatea fiscală a obligației fiscale a angajatului asociate cu plata pe bază de acțiuni. Prin urmare, plata efectuată trebuie contabilizată ca o deducere din capitalurile proprii pentru acțiunile reținute, cu excepția cazului în care plata depășește valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii reținute, evaluate la data decontării pe bază netă.

33H. Derogarea de la punctul 33F nu se aplică în cazul:

(a) unui angajament de plată pe bază de acțiuni cu o caracteristică de decontare pe bază netă pentru care legislația sau reglementările fiscale nu prevăd obligația entității de a reține o sumă pentru obligația fiscală a angajatului asociată cu respectiva plată pe bază de acțiuni; sau

(b) oricăror instrumente de capitaluri proprii pe care entitatea le reține în plus față de obligația fiscală a angajatului asociată cu plata pe bază de acțiuni (adică entitatea a reținut un număr de acțiuni care depășește valoarea monetară a obligației fiscale a angajatului). Aceste acțiuni reținute în exces trebuie contabilizată ca o plată pe bază de acțiuni cu decontare în numerar în cazul în care suma respectivă este plătită angajatului în numerar (sau în alte active).

▼B

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) 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.

[1] Toate referirile la numerar de la punctele 35-43 includ, de asemenea, alte active ale entității.

▼B

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 renunţe 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, tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni 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 opţiuni pe acţiuni sau drepturi privind aprecierea acţiunilor 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 dispoziţiile care se aplică tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni 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 dispoziţiile care se aplică tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în acţiuni (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.

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 dispoziţie nu împiedică entitatea să recunoască un transfer în cadrul capitalurilor proprii, adică un transfer de la o componentă de capitaluri proprii la alta.

Tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni în care termenii angajamentului oferă entităţii posibilitatea alegerii modului de decontare

41. Pentru o tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni în care termenii angajamentului oferă entităţii posibilitatea alegerii modului de decontare, în numerar sau prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, entitatea trebuie să determine dacă are o obligaţie prezentă de a deconta în numerar și de a contabiliza corespunzător tranzacţia cu plata pe bază de acţiuni. Entitatea are o obligaţie 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 entităţii i se interzice prin lege să emită acţiuni), 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.

▼B

42. Dacă entitatea are o obligaţie prezentă de a deconta în numerar, ea trebuie să contabilizeze tranzacţia în conformitate cu dispoziţiile care se aplică tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în numerar, de la punctele 30-33.

43. Dacă nu există o astfel de obligaţie, entitatea trebuie să contabilizeze tranzacţia în conformitate cu dispoziţiile care se aplică tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în acţiuni, de la punctele 10-29. La decontare:

(a) dacă entitatea alege să deconteze în numerar, plăţile în numerar trebuie contabilizate drept răscumpărare a participaţiilor în capitalurile proprii, adică drept deducere din capitalurile proprii, cu excepţia cazului menţionat 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 excepţia cazului menţionat 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 diferenţa dintre valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii emise și valoarea numerarului care altfel ar fi fost plătit, după caz.

▼M23

TRANZACŢII CU PLATA PE BAZĂ DE ACŢIUNI ÎNTRE ENTITĂŢILE DIN GRUP (AMENDAMENTE 2009)

43A. Pentru tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni între entităţile care fac parte din grup, entitatea care primește bunurile sau serviciile trebuie să le evalueze, în situaţiile sale financiare separate sau individuale, ca o tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni decontată fie în acţiuni, fie în numerar, analizând:

(a) natura primelor acordate și

(b) propriile sale drepturi și obligaţii.

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 tranzacţia pe bază de acţiuni.

43B. Entitatea care primește bunurile sau serviciile trebuie să le evalueze ca o tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni decontată în acţiuni atunci când:

(a) primele acordate reprezintă propriile sale instrumente de capitaluri proprii, sau

(b) entitatea nu este obligată să deconteze tranzacţia cu plata pe bază de acţiuni.

Entitatea trebuie să reevalueze ulterior o astfel de tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni decontată în acţiuni doar în cazul schimbării condiţiilor de intrare în drepturi, altele decât condiţiile de piaţă, în conformitate cu punctele 19-21. În toate celelalte cazuri, entitatea care primește bunurile sau serviciile trebuie să le evalueze ca o tranzacţia cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în numerar.

▼**M23**

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;

▼B

(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:

(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.

▼B

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 preţul pieţei 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 explicaţie a motivului pentru care ipoteza a fost ignorată.

50. O entitate trebuie să prezinte informaţii care permit utilizatorilor situaţiilor financiare să înţeleagă efectul tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni asupra profitului sau pierderii entităţii aferente perioadei, precum și asupra poziţiei sale financiare.

51. Pentru a pune în aplicare principiul de la punctul 50, entitatea trebuie să prezinte cel puţin următoarele informaţii:

(a) cheltuiala totală recunoscută pentru perioada care rezultă din tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni în care bunurile sau serviciile primite nu îndeplinesc condiţiile pentru recunoașterea ca active și au fost, deci, recunoscute imediat drept cheltuială, inclusiv prezentările de informaţii separate ale acelei părţi a cheltuielii totale generate din tranzacţiile contabilizate drept tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în acţiuni;

(b) pentru datoriile care rezultă din tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni:

(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 acţiunilor care au devenit exercitabile).

▼M60

52. Dacă informaţiile prevăzute a fi prezentate de către prezentul standard nu respectă principiile de la punctele 44, 46 și 50, entitatea trebuie să prezinte informaţiile suplimentare necesare pentru satisfacerea acestora. De exemplu, dacă o entitate a clasificat orice tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni ca fiind tranzacţii cu decontare în instrumente capitaluri proprii, în conformitate cu punctul 33F, entitatea trebuie să prezinte o estimare a sumei preconizate să fie transferate administraţiei fiscale pentru decontarea obligaţiei fiscale a angajatului atunci când este necesar să informeze utilizatorii cu privire la efectele fluxurilor de trezorerie viitoare asociate cu angajamentul de plată pe bază de acţiuni.

▼B

PREVEDERI TRANZITORII

53. Pentru tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în acţiuni, entitatea trebuie să aplice prezentul IFRS acordărilor de acţiuni, de opţiuni pe acţiuni 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.

▼B

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.

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.

▼M60

59A. O entitate trebuie să aplice modificările de la punctele 30–31, 33–33H și B44A–B44C, astfel cum figurează mai jos. Perioadele anterioare nu sunt retratate.

(a) Modificările de la punctele B44A–B44C nu se aplică decât modificărilor care au loc la data la care o entitate aplică pentru prima dată modificările sau ulterior acestei date.

(b) Modificările de la punctele 30–31 și 33–33D se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni pentru care nu au fost îndeplinite condițiile necesare pentru intrarea în drepturi la data la care o entitate aplică pentru prima dată modificările și tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni acordate la data la care o entitate aplică pentru prima dată modificările sau ulterior acestei date. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni pentru care nu au fost îndeplinite condițiile necesare pentru intrarea în drepturi și care au fost acordate înainte de data la care o entitate aplică pentru prima dată modificările, o entitate trebuie să reevalueze datoria la data respectivă și să recunoască efectul reevaluării asupra soldului inițial al rezultatului reportat (sau a oricărei alte componente a capitalurilor proprii, după caz) corespunzător perioadei de raportare în care modificările au fost aplicate pentru prima dată.

▼M60

(c) Modificările de la punctele 33E–33H și modificarea de la punctul 52 se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni pentru care nu au fost îndeplinite condițiile necesare pentru intrarea în drepturi (sau pentru care au fost îndeplinite condițiile de intrare în drepturi, dar drepturile respective nu au fost exercitate) la data la care o entitate aplică pentru prima dată modificările și tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni acordate la data la care o entitate aplică pentru prima dată modificările sau ulterior acestei date. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni (sau componente ale acestora) pentru care nu au fost îndeplinite condițiile necesare pentru intrarea în drepturi (sau pentru care au fost îndeplinite condițiile pentru intrarea în drepturi, dar drepturile respective nu au fost exercitate) care au fost clasificate anterior ca plăți pe bază de acțiuni cu decontare în numerar, dar care în prezent, ca urmare a modificărilor, sunt clasificate ca fiind plăți cu decontare în instrumente de capitaluri proprii, o entitate trebuie să reclasifice valoarea contabilă a datoriei cu plata pe bază de acțiuni în capitaluri proprii la data la care aplică pentru prima dată modificările.

59B. În pofida cerințelor de la punctul 59A, o entitate poate aplica modificările de la punctul 63D retroactiv, sub rezerva aplicării prevederilor tranzitorii de la punctele 53–59 din prezentul standard, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*, dacă și numai dacă acest lucru este posibil fără interpretare retroactivă. În cazul în care o entitate optează pentru aplicarea retroactivă, aceasta trebuie să procedeze astfel pentru toate modificările aduse de *Clasificarea și evaluarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni* (Modificări la IFRS 2).

▼B

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.

▼**M60**

63. O entitate trebuie să aplice retroactiv următoarele modificări făcute de documentul *Tranzacţii de grup cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în numerar*, emis în iunie 2009, sub rezerva aplicării prevederilor tranzitorii de la punctele 53–59, în conformitate cu IAS 8 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2010 sau ulterior acestei date:

(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 tranzacţiilor dintre entităţile grupului.

(b) definiţiile revizuite din anexa A ale următorilor termeni:

— tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în numerar,

— tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în acţiuni,

— angajament de plată pe bază de acţiuni, și

— tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni.

Dacă informaţiile necesare pentru aplicarea retroactivă nu sunt disponibile, entitatea trebuie să evidenţieze în situaţiile sale financiare separate sau individuale valorile recunoscute anterior în situaţiile 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.

▼**M32**

63A. IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* și IFRS 11, publicate în mai 2011, modifică punctul 5 și Anexa A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼**M43**

63B. Prin *Îmbunătăţirile anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010–2012*, emise în decembrie 2013, s-au modificat punctele 15 și 19. În anexa A, au fost modificate definiţiile „condiţiilor necesare pentru a intra în drepturi” și „condiţiei de piaţă” și au fost adăugate definiţiile „condiţiei de performanţă” și „condiţiei de servicii”. O entitate trebuie să aplice prospectiv această modificare tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni pentru care data acordării este 1 iulie 2014 sau o dată ulterioară. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectiva modificare pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼**M53**

63C. IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 9.

▼M60

63D. *Clasificarea și evaluarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni* (Modificări la IFRS 2), publicat în iunie 2016, punctele modificate 19, 30–31, 33, 52 și 63 și punctele adăugate 33A–33H, 59A–59B, 63D și B44A–B44C și titlurile aferente. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte informații cu privire la acest fapt.

▼M23

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.

▼M43

Condiție de piață	O **condiție de performanță** de care depinde prețul de exercitare, intrarea în drepturi sau exercitarea unui **instrument de capitaluri proprii** care este legată de prețul (sau valoarea) de piață al **instrumentelor de capitaluri proprii** ale entității (sau al instrumentelor de capitaluri proprii ale unei alte entități din același grup), precum: (a) atingerea unui preț specificat pe acțiune sau a unei sume specificate a **valorii intrinsece** a unei **opțiuni pe acțiuni** sau (b) realizarea unui obiectiv specific care are la bază prețul (sau valoarea) de piață al **instrumentelor de capitaluri proprii** ale entității (sau al instrumentelor de capitaluri proprii ale unei alte entități din același grup) raportat la un indice al prețurilor pieței al **instrumentelor de capitaluri proprii** ale altor entități. O condiție de piață presupune ca partenerul să încheie o perioadă de servicii specificată (cu alte cuvinte, o **condiție de servicii**); cerința de servicii poate fi explicită sau implicită.

([1]) În această anexă, valorile monetare sunt denominate în „unități monetare” (u.m.).

▼B

Data de evaluare	Data la care valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate este evaluată în contextul prezentului IFRS. Pentru tranzacţii cu angajaţii şi alte persoane care prestează servicii similare, data de evaluare este data acordării. Pentru tranzacţii cu alte părţi decât angajaţii (şi persoanele care prestează servicii similare), data de evaluare este data la care entitatea obţine bunurile sau la care partenerul prestează serviciile.

▼M43

Condiţie de performanţă	O **condiţie necesară pentru a intra în drepturi** care impune ca: (a) partenerul să încheie o perioadă de servicii specificată (cu alte cuvinte, o **condiţie de servicii**); cerinţa de servicii poate să fie explicită sau implicită; şi (b) să întrunească un anumit obiectiv sau anumite obiective de performanţă specificate pe perioada în care partenerul prestează serviciul prevăzut la litera (a). Perioada în care trebuie întrunit obiectivul sau obiectivele de performanţă: (a) nu trebuie să se prelungească după sfârșitul perioadei de servicii; și (b) poate începe înainte de perioada de servicii, cu condiţia ca data de începere a obiectivului de performanţă să nu fie mult anterioară începerii perioadei de servicii. Un obiectiv de performanţă este definit prin trimitere la: (a) operaţiunile (sau activităţile) proprii ale entităţii sau operaţiunile sau activitățile unei alte entităţi din același grup (adică o condiţie din afara pieţei); sau (b) preţul (sau valoarea) **instrumentelor de capitaluri proprii** ale entităţii sau al instrumentelor de capitaluri proprii ale unei alte entităţi din același grup (inclusiv acţiuni sau **opţiuni pe acţiuni**) (adică o **condiţie de piaţă**). Un obiectiv de performanţă ar putea fi legat fie de performanţa entităţii în ansamblul său, fie de o anumită parte a entităţii (sau o parte a grupului), cum ar fi o divizie sau un angajat.

▼B

Caracteristică de reînnoire	O caracteristică care oferă o acordare automată de opţiuni pe acţiuni suplimentare când deţinătorul opţiunii exercită opţiunile acordate anterior utilizând acţiunile entităţii, mai degrabă decât numerar, pentru a satisface preţul de exercitare.

▼B

Opţiune de reînnoire — O nouă opţiune pe acţiuni acordată când o acţiune este utilizată pentru a satisface preţul de exercitare al unei opţiuni pe acţiuni anterioare.

▼M43

Condiţie de servicii — O **condiţie necesară pentru a intra în drepturi** care impune partenerului să încheie o perioadă de servicii specificată, pe parcursul căreia entităţii îi sunt furnizate servicii. Dacă partenerul, indiferent de motiv, încetează să mai presteze servicii în decursul **perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi**, înseamnă că acesta nu a îndeplinit condiţia respectivă. O condiţie de servicii nu presupune îndeplinirea unui obiectiv de performanţă.

▼M23

Angajament de plată pe bază de acţiuni — Un acord între entitate [sau o altă entitate din grup ([a]) sau orice acţionar al oricărei entităţi din grup] şi o altă parte (inclusiv un angajat), care dă dreptul celeilalte părţi să primească:

(a) numerar sau alte active ale entităţii pentru sume care se bazează pe preţul (sau valoarea) **instrumentelor de capitaluri proprii** (inclusiv acţiuni sau **opţiuni pe acţiuni**) ale entităţii sau ale unei alte entităţi din grup; sau

(b) **instrumente de capitaluri proprii** (inclusiv acţiuni sau **opţiuni pe acţiuni**) ale entităţii sau ale altei entităţi din grup;

cu condiţia să se îndeplinească condiţiile specificate pentru **intrarea în drepturi**, dacă există.

([a]) ►**M32** Un „grup” este definit în Anexa A din IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* drept „o societate mamă şi filialele sale” din perspectiva societăţii mamă principale a entităţii raportoare. ◄

Tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni — O tranzacţie în care entitatea:

(a) primeşte bunuri sau servicii de la furnizorul acestora (inclusiv de la un angajat) într-un **angajament de plată pe bază de acţiuni**; sau

(b) are obligaţia de a deconta tranzacţia furnizorului într-un **angajament de plată pe bază de acţiuni** în cazul în care o altă entitate din grup primeşte respectivele bunuri sau servicii.

▼B

Opţiune pe acţiuni	Un contract care conferă deţinătorului 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 acţiuni**, dreptul partenerului de a primi numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entităţii intră în drepturi când obţinerea titlului de către partener nu mai este condiţionată de satisfacerea niciunei **condiţiipentru intrarea în drepturi**.

▼M43

Condiţie necesară pentru a intra în drepturi	O condiţie care determină dacă entitatea primește serviciile care conferă partenerului dreptul de a primi numerar, alte active sau **instrumente de capitaluri proprii** ale entității, în cadrul unui **angajament de plată pe bază de acţiuni**. O condiţie necesară pentru a intra în drepturi este fie o **condiţie de servicii**, fie o **condiţie de performanţă**.

▼B

Perioadă pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi	Perioada în care toate condiţiile specificate pentru intrarea în drepturi ale unui angajament de plată pe bază de acţiuni 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 acţiunilor și a opţiunilor pe acţiuni acordate, concentrându-se asupra termenilor și condiţiilor specifice care sunt caracteristici comune ale unei acordări de acţiuni sau de opţiuni pe acţiuni pentru angajaţi. Prin urmare, anexa nu este exhaustivă. Mai mult, deoarece aspectele privind evaluarea discutate mai jos se concentrează asupra acţiunilor și opţiunilor pe acţiuni acordate angajaţilor, se presupune că valoarea justă a acţiunilor sau a opţiunilor pe acţiuni este evaluată la data acordării. Cu toate acestea, multe dintre aspectele legate de evaluare discutate mai jos (de exemplu, determinarea volatilităţii preconizate) se aplică, de asemenea, în contextul estimării valorii juste a acţiunilor sau a opţiunilor pe acţiuni acordate unor părţi, altele decât angajaţii, la data la care entitatea obţine bunurile sau la care partenerul prestează serviciile.

▼B

Acţiuni

B2 În ceea ce privește acţiunile acordate angajaţilor, valoarea justă a acţiunilor trebuie evaluată la preţul pe piaţă al acţiunilor entităţii (sau la un preţ al pieţei estimat, dacă acţiunile entităţii nu sunt tranzacţionate public), ajustat în funcţie de termenii și condiţiile pe baza cărora au fost acordate acţiunile (cu excepţia condiţiilor 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 condiţiilor de intrare în drepturi, acest factor trebuie luat în considerare la estimarea valorii juste a acţiunilor acordate. În mod similar, dacă acţiunile fac obiectul restricţiilor legate de transferul ulterior datei de intrare în drepturi, acest factor trebuie luat în considerare, însă doar în măsura în care restricţiile ulterioare intrării în drepturi afectează preţul pe care l-ar plăti pentru respectiva acţiune un participant pe piaţă, interesat și în cunoștinţă de cauză. De exemplu, dacă acţiunile sunt tranzacţionate în mod activ pe o piaţă activă și lichidă, restricţiile legate de transferul ulterior datei de intrare în drepturi pot să afecteze în mică măsură, dacă nu deloc, preţul pe care l-ar plăti pentru respectivele acţiuni un participant pe piaţă, interesat și în cunoștinţă de cauză. Restricţiile legate de transfer sau alte restricţii care există pe durata perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi nu trebuie luate în considerare la estimarea valorii juste la data acordării acţiunilor, deoarece respectivele restricţii sunt anulate de existenţa unor condiţii pentru intrarea în drepturi care sunt contabilizate în conformitate cu punctele 19-21.

Opţiuni pe acţiuni

B4 În ceea ce privește opţiunile pe acţiuni acordate angajaţilor, în multe cazuri preţurile de pe piaţă nu sunt disponibile, deoarece opţiunile acordate fac obiectul unor termeni și condiţii care nu se aplică opţiunilor tranzacţionate. Dacă nu există opţiuni tranzacţionate cu termeni și condiţii similare, valoarea justă a opţiunilor acordate trebuie estimată prin aplicarea unui model de evaluare a opţiunii.

B5 Entitatea trebuie să ia în considerare factorii de care ar ţine cont participanţii de pe piaţă interesaţi și în cunoștinţă de cauză atunci când selectează modelul de evaluare a opţiunii pe care îl vor aplica. De exemplu, multe opţiuni pentru angajaţi au o durată de viaţă mare, sunt de obicei exercitabile pe durata perioadei dintre data de intrare în drepturi și sfârșitul duratei de viaţă a opţiunii și sunt adesea exercitate înainte de termen. Acești factori ar trebui luaţi în considerare în estimarea valorii juste la data acordării opţiunii. În cazul multor entităţi, acest fapt poate face imposibilă utilizarea formulei Black-Scholes-Merton, care nu dă posibilitatea exercitării înainte de sfârșitul duratei de viaţă a opţiunii 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 viaţă a opţiunii. Cu toate acestea, în cazul opţiunilor pe acţiuni cu durate de viaţă contractuală relativ scurte sau care trebuie să fie exercitate într-un interval scurt de timp după data de intrare în drepturi, factorii identificaţi mai sus pot să nu se aplice. În aceste situaţii, formula Black-Scholes-Merton poate genera o valoare care este în mod substanţial aceeași cu cea a unui model mai flexibil de evaluare a opţiunii.

▼B

B6 Toate modelele de evaluare a opţiunilor iau în calcul, cel puţin, următorii factori:

(a) preţul de exercitare al opţiunii;

(b) durata de viaţă a opţiunii;

(c) preţul actual al acţiunilor-suport;

(d) volatilitatea preconizată a preţului acţiunilor;

(e) dividendele preconizate pentru acţiuni (dacă este cazul); și

(f) rata dobânzii fără risc pentru durata de viaţă a opţiunii.

B7 Alţi factori pe care i-ar lua în considerare participanţii pe piaţă interesaţi și în cunoștinţă de cauză atunci când se stabilește preţul trebuie, de asemenea, luaţi în considerare (cu excepţia condiţiilor 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 opţiune pe acţiuni acordată unui angajat nu poate fi exercitată, în general, pe durata unor perioade specificate (de exemplu, pe durata perioadei pentru satisfacerea condiţiilor 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 opţiunilor aplicat ar considera, în caz contrar, că opţiunea ar putea fi exercitată în orice moment al duratei sale de viaţă. Cu toate acestea, dacă o entitate utilizează un model de evaluare a opţiunii care evaluează opţiunile care pot fi exercitate doar la sfârșitul duratei de viaţă a opţiunii, nicio ajustare nu este necesară pentru incapacitatea de a le exercita pe durata perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi (sau alte perioade pe durata de viaţă a opţiunii), deoarece modelul presupune că opţiunile nu pot fi exercitate pe durata acestor perioade.

B9 În mod similar, un alt factor comun opţiunilor pe acţiuni pentru angajaţi este posibilitatea de exercitare înainte de termen a opţiunii, de exemplu, atunci când opţiunea nu se poate transfera liber sau când angajatul trebuie să exercite toate opţiunile 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 ţine cont un participant pe piaţă interesat și în cunoștinţă de cauză atunci când se stabilește preţul unei opţiuni pe acţiuni (sau al altui instrument de capitaluri proprii) nu trebuie luaţi în considerare în estimarea valorii juste a opţiunilor pe acţiuni (sau a altor instrumente de capitaluri proprii) acordate. De exemplu, în cazul opţiunilor pe acţiuni acordate angajaţilor, factorii care afectează valoarea opţiunii doar din perspectiva angajaţilor individuali nu sunt relevanţi în estimarea preţului care ar fi stabilit de un participant pe piaţă interesat și în cunoștinţă 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 luaţi în considerare atunci când se estimează exercitarea înainte de termen includ:

(a) durata perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi, deoarece opţiunile pe acţiuni nu pot fi în general exercitate până la sfârșitul perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi. Prin urmare, determinarea implicaţiilor evaluării exercitării preconizate înainte de termen are la bază ipoteza că opţiunile vor intra în drepturi. Implicaţiile condiţiilor pentru intrarea în drepturi sunt discutate la punctele 19-21;

(b) durata medie de timp în care alte opţiuni similare au rămas în circulaţie anterior;

(c) preţul acţiunilor-suport. Experienţa poate să indice faptul că angajaţii au tendinţa să își exercite opţiunile atunci când preţul acţiunilor atinge un anumit nivel superior preţului de exercitare;

(d) poziţia angajatului în cadrul organizaţiei. De exemplu, experienţa poate indica faptul că angajaţii de la nivelurile superioare au tendinţa să își exercite opţiunile mai târziu decât angajaţii de la nivelurile inferioare (aspect detaliat la punctul B21);

(e) volatilitatea preconizată a acţiunilor-suport. În medie, angajaţii pot avea tendinţa să își exercite opţiunile pe acţiuni foarte volatile mai devreme decât opţiunile pe acţiuni cu o volatilitate scăzută.

B19 Așa cum se menţionează la punctul B17, efectele exercitării înainte de termen pot fi luate în considerare prin utilizarea unei estimări a duratei de viaţă preconizate a opţiunilor ca intrare în cadrul unui model de evaluare a opţiunii. Atunci când se estimează durata de viaţă a opţiunilor pe acţiuni acordate unui grup de angajaţi, entitatea poate să își bazeze această estimare pe o medie ponderată adecvată a duratei de viaţă preconizate pentru întregul grup de angajaţi sau pe media ponderată adecvată a duratelor de viaţă pentru subgrupuri de angajaţi din cadrul unui grup, pe baza unor informaţii mai detaliate cu privire la comportamentul de exercitare al angajaţilor (aspect discutat în cele ce urmează).

B20 Separarea unei acordări de opţiuni pe grupuri în cazul angajaţilor care au un comportament de exercitare relativ omogen pare a fi un aspect important. Valoarea opţiunii nu este o funcţie liniară a termenului opţiunii; valoarea crește cu o rată descrescătoare pe măsură ce termenul se mărește. De exemplu, dacă toate celelalte ipoteze sunt egale, deși o opţiune pe doi ani valorează mai mult decât o opţiune pe un an, ea nu valorează dublu. Cu alte cuvinte, calcularea valorii estimate a opţiunii, pe baza unei singure durate de viaţă medii ponderate care include durate de viaţă individuale diferite ar duce la supraevaluarea valorii juste totale a opţiunii pe acţiuni acordate. Separarea opţiunilor acordate în mai multe grupuri, dintre care fiecare are o gamă relativ restrânsă de durate de viaţă incluse în cadrul duratei sale de viaţă medii ponderate, reduce această supraevaluare.

B21 Considerente similare se aplică atunci când se utilizează un model binomial sau similar. De exemplu, experienţa unei entităţi care acordă opţiuni fără restricţii angajaţilor de la toate nivelurile poate indica faptul că persoanele din nivelurile superioare ale conducerii au tendinţa să își păstreze opţiunile mai mult decât angajaţii din conducerea medie și că angajaţii de la nivelurile inferioare au tendinţa să își exercite opţiunile mai devreme decât orice alt grup. Mai mult, angajaţii care sunt încurajaţi sau obligaţi să deţină o valoare minimă din instrumentele de capitaluri proprii ale angajatorului, inclusiv opţiuni, pot, în medie, să își exercite opţiunile mai târziu

▼B

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 faptul că randamentul implicit al emisiunilor guvernamentale cu

▼B

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 părţii respective a acordării, în conformitate cu dispoziţiile de la punctul 28;

(c) dacă entitatea modifică condiţiile pentru intrarea în drepturi într-o manieră care nu constituie un beneficiu pentru angajaţi, de exemplu, prin prelungirea perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi sau prin modificarea sau adăugarea unei condiţii de performanţă [alta decât o condiţie de piaţă, modificări care sunt contabilizate în conformitate cu litera (a) de mai sus], entitatea nu trebuie să ia în considerare condiţiile modificate pentru intrarea în drepturi la aplicarea dispoziţiilor de la punctele 19-21.

▼M60

Contabilizarea unei modificări a unei tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni care își schimbă clasificarea de la tranzacţie cu decontare în numerar la tranzacţie cu decontare în instrumente de capitaluri proprii

B44A Dacă termenii și condiţiile unei tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în numerar se modifică astfel încât aceasta devine o tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii, tranzacţia respectivă se contabilizează ca atare de la data modificării. Mai exact:

(a) Tranzacţia cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii este evaluată în raport cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la data modificării. Tranzacţia cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii este recunoscută în capitalurile proprii la data modificării în măsura în care bunurile sau serviciile au fost primite.

(b) Datoria pentru tranzacţia cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în numerar, de la data modificării, este derecunoscută la data respectivă.

(c) Orice diferenţă între valoarea contabilă a datoriei derecunoscute și valoarea instrumentelor de capitaluri proprii recunoscute la data modificării este recunoscută imediat în profit sau pierdere.

B44B În cazul în care, ca urmare a modificării, perioada pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi este prelungită sau scurtată, aplicarea cerinţelor de la punctul B44A reflectă perioada de intrare în drepturi modificată. Cerinţele de la punctul B44A se aplică chiar și în cazul în care modificarea survine după încheierea perioadei pentru satisfacerea condiţiilor de intrare în drepturi.

B44C O tranzacţie cu plata pe bază de acţiuni cu decontare în numerar (alta decât o tranzacţie anulată în caz de decădere atunci când nu sunt îndeplinite condiţiile pentru intrarea în drepturi) poate fi anulată sau decontată. În cazul în care sunt acordate instrumente de capitaluri proprii și, la data acordării, entitatea le identifică drept substitut pentru plăţile pe bază de acţiuni cu decontare în numerar anulate, entitatea trebuie să aplice punctele B44A și B44B.

▼M23

Tranzacţii cu plata pe bază de acţiuni între entităţile din grup (amendamente 2009)

B45 Punctele 43A-43C tratează contabilitatea tranzacţiilor cu plata pe bază de acţiuni între entităţile grupului în situaţiile financiare individuale sau separate ale fiecărei entităţi. Punctele B46-B61 explică modul de aplicare a cerinţelor de la punctele 43A-43C. Conform celor menţionate la punctul 43D tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni între entităţile din grup pot avea loc din diverse motive, în funcţie de fapte și circumstanţe. Prin urmare, această discuţie nu este exhaustivă și pornește de la ipoteza că în cazul în care entitatea care primește bunurile sau serviciile nu are obligaţia de a deconta tranzacţia, tranzacţia reprezintă contribuţia de capital a unei societăţi-mamă în filială, indiferent de acordurile de rambursare intra-grup.

B46 Cu toate că discuţia de mai jos se axează pe tranzacţiile cu angajaţii, ea se aplică și tranzacţiilor similare cu plata pe bază de acţiuni care au loc cu alţi furnizori de bunuri sau servicii în afară de angajaţi. Un acord între o societate-mamă și filialele sale poate să ceară filialei să plătească societatea-mamă pentru punerea la dispoziţia angajaţilor de instrumente de capitaluri proprii. Discuţia de mai jos nu se referă la modul de contabilizare a acestor acorduri de plată din interiorul grupului.

B47 În tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni dintre entităţile grupului se întâlnesc în mod frecvent următoarele aspecte: Pentru simplificare, exemplele următoare analizează aspectele din punctul de vedere al unei societăţi-mamă și a filialei sale.

Angajamente de plată pe bază de acţiuni care implică instrumentele de capitaluri proprii ale unei entităţi

B48 Primul aspect este legat întrebarea dacă următoarele tranzacţii care implică instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii trebuie contabilizate ca decontate în acţiuni sau în numerar, în conformitate cu cerinţele prezentului IFRS:

(a) o entitate acordă angajaţilor săi drepturi privind instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii (de exemplu, opţiuni pe acţiuni) și fie alege, fie este obligată să cumpere instrumente de capitaluri proprii (adică acţiuni de trezorerie) de la o altă parte pentru a-și putea onora obligaţiile faţă de angajaţii săi; și

(b) angajaţii unei entităţi primesc drepturi privind instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii (de exemplu, opţiuni pe acţiuni), fie din partea entităţii, fie din partea acţionarilor acesteia, iar acţionarii entităţii furnizează instrumentele de capitaluri proprii necesare.

B49 Entitatea trebuie să contabilizeze tranzacţiile cu plata pe bază de acţiuni ca fiind decontate în acţiuni, în cazul acelor tranzacţii în care primește servicii drept contraprestaţie pentru propriile sale instrumente de capitaluri proprii. Această regulă se aplică indiferent dacă entitatea alege sau este obligată să achiziţioneze respectivele instrumente de capitaluri proprii de la o altă parte pentru a-și onora obligaţiile către angajaţi conform angajamentului de plată pe bază de acţiuni. De asemenea, regula se aplică indiferent dacă:

(a) drepturile angajaţilor la instrumentele de capitaluri proprii ale entităţii sunt acordate de către entitate sau de către acţionarii săi; sau

(b) angajamentul de plată pe bază de acţiuni a fost decontat de către entitate sau de către acţionarii săi.

▼**M23**

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

(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.

▼**M23**

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.

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.

▼**M23**

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.

▼M42

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard se aplică unei tranzacții sau unui alt eveniment care corespunde definiției unei combinări de întreprinderi. Prezentul IFRS nu se aplică în cazul:

(a) contabilizării formării unui angajament comun în situațiile financiare ale angajamentului comun.

▼M12

(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).

▼M38

2A. Cerințele prezentului standard nu se aplică achiziționării de către o entitate de investiții, astfel cum este definită în IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, a unei investiții într-o filială care trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼M71

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 dobândite nu reprezintă o întreprindere, entitatea raportoare trebuie să contabilizeze tranzacția sau acel alt eveniment drept o achiziție de active. Punctele B5-B12D oferă îndrumări privind identificarea unei combinări de întreprinderi și definiția unei întreprinderi.

▼M12

METODA ACHIZIŢIEI

4. **O entitate trebuie să contabilizeze fiecare combinare de întreprinderi aplicând metoda achiziţiei.**

5. Aplicarea metodei achiziţiei prevede:

(a) identificarea dobânditorului;

(b) stabilirea *datei de achiziţie*;

(c) recunoașterea și evaluarea activelor identificabile achiziţionate, datoriilor asumate și oricăror interese care nu controlează deţinute în entitatea dobândită; și

(d) recunoașterea și evaluarea fondului comercial sau a câștigului în urma unei cumpărări în condiţii avantajoase.

Identificarea dobânditorului

6. **Pentru fiecare combinare de întreprinderi, una dintre entităţile din combinare trebuie să fie identificată drept dobânditor.**

▼M32

►M38 7. Îndrumările din IFRS 10 trebuie folosite pentru identificarea dobânditorului ◄ - entitatea care obţine *controlul* unei alte entităţi, adică entitatea dobândită, trebuie să se utilizeze liniile directoare din IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate*. Dacă a avut loc o combinare de întreprinderi, dar în urma aplicării îndrumărilor din IFRS 10 nu rezultă clar care dintre entităţile combinate este dobânditorul, pentru a stabili acest fapt trebuie să se ia în considerare factorii de la punctele B14-B18.

▼M12

Stabilirea datei de achiziţie

8. Dobânditorul trebuie să identifice data achiziţiei, care reprezintă data la care acesta obţine controlul asupra entităţii dobândite.

9. Data la care dobânditorul obţine controlul asupra entităţii dobândite este, în general, data la care dobânditorul transferă legal contravaloarea, dobândește activele și își asumă datoriile entităţii dobândite—data de închidere. Totuși, dobânditorul ar putea obţine controlul la o dată anterioară sau ulterioară datei de închidere. De exemplu, data de achiziţie precedă data de închidere în cazul în care un acord scris prevede ca dobânditorul să obţină controlul asupra entităţii dobândite la o dată anterioară datei de închidere. Dobânditorul trebuie să ia în considerare toate situaţiile și elementele pertinente la identificarea datei de achiziţie.

Recunoașterea și evaluarea activelor identificabile dobândite, datoriilor asumate și oricăror interese care nu controlează deţinute în entitatea dobândită

Principiul de recunoaștere

10. La data achiziţiei, dobânditorul trebuie să recunoască, separat de fondul comercial, activele identificabile dobândite, datoriile asumate și orice interese care nu controlează deţinute în entitatea dobândită. Recunoașterea activelor identificabile dobândite și a datoriilor asumate face obiectul condiţiilor specificate la punctele 11 și 12.

▼M12

Condiţii pentru recunoaștere

11. Pentru a se califica pentru recunoaștere ca parte a procesului de aplicare a metodei achiziţiei, activele identificabile dobândite, precum și datoriile asumate trebuie să corespundă definiţiilor activelor și datoriilor din *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare* la data achiziţiei. 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 activităţi din cadrul unei entităţi dobândite sau de încheiere a raporturilor de muncă sau de relocare a angajaţilor unei entităţi dobândite nu reprezintă datorii la data achiziţionării. De aceea, dobânditorul nu recunoaște aceste costuri ca parte a metodei achiziţiei. În schimb, dobânditorul recunoaște aceste costuri în situaţiile 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 achiziţiei, 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 tranzacţiei efectuate la combinarea de întreprinderi, decât să constituie rezultatul unor tranzacţii 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 tranzacţii separate care trebuie contabilizate conform naturii lor și IFRS-urilor aplicabile.

13. Aplicarea de către dobânditor a principiului și a condiţiilor de recunoaștere poate avea ca rezultat recunoașterea anumitor active și datorii pe care entitatea dobândită nu le recunoscuse anterior în situaţiile 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 relaţie cu clienţii pe care entitatea dobândită nu le-a recunoscut ca active în situaţiile sale financiare, întrucât le-a elaborat pe plan intern și a înregistrat costurile lor la cheltuieli.

▼M54

14. Punctele B31-B40 oferă îndrumări referitoare la recunoașterea imobilizărilor necorporale. Punctele 22-28B precizează tipurile de active și de datorii identificabile care includ elemente pentru care prezentul IFRS furnizează excepţii limitate de la principiul și condiţiile de recunoaștere.

▼M12

Clasificarea sau desemnarea activelor identificabile dobândite și a datoriilor asumate într-o combinare de întreprinderi

15. La data achiziţiei, dobânditorul trebuie să clasifice sau să desemneze activele identificabile dobândite şi 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 condiţiilor economice, a politicilor sale de exploatare sau contabile, precum şi a altor condiţii pertinente existente la data achiziţiei.

▼M53

16. În anumite cazuri, IFRS-urile prevăd metode contabile diferite în funcţie 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 condiţiilor pertinente existente la data achiziţiei, includ, dar nu se limitează la:

▼M53

(a) clasificarea anumitor active și datorii financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere sau la costul amortizat, sau ca activ financiar evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu IFRS 9 *Instrumente financiare*;

(b) desemnarea unui instrument derivat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IFRS 9; și

(c) evaluarea măsurii în care un instrument derivat încorporat ar trebui separat de un contract-gazdă în conformitate cu IFRS 9 (ceea ce reprezintă o problemă de „clasificare”, conform utilizării acestui termen în prezentul IFRS).

▼M54

17. Prezentul IFRS furnizează două excepţii de la principiul de la punctul 15:

(a) clasificarea unui contract de leasing în care entitatea dobândită este locatorul fie ca leasing operaţional, fie ca leasing financiar, în conformitate cu IFRS 16 *Contracte de leasing*; și

▼M12

(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 și a altor factori la începutul contractului (sau, în cazul în care termenii contractuali au fost modificaţi de așa natură încât să se schimbe și 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 și datoriile asumate la valorile juste de la data achiziţiei lor.

▼M29

19. Pentru fiecare combinare de întreprinderi, componentele intereselor care nu controlează deţinute în entitatea dobândită care reprezintă participaţii actuale în capitalurile proprii și conferă deţinătorilor lor dreptul la o parte proporţională din activele nete ale entităţii în cazul lichidării, trebuie să fie evaluate, la data achiziţiei, de către dobânditor:

(a) fie la valoarea justă; sau

(b) fie la partea proporţională a participaţiei actuale în capitalurile proprii din sumele recunoscute ale activelor nete identificabile ale entităţii dobândite.

Toate celelalte componente ale intereselor care nu controlează trebuie evaluate la valoarea lor justă la data achiziţiei cu excepţia cazului în care IFRS-urile impun o altă bază de evaluare.

▼M33

20. Punctele 24-31 precizează tipurile de active și de datorii identificabile care cuprind elemente pentru care prezentul IFRS prevede excepţii limitate de la principiul de evaluare.

▼**M12**

Excepții de la principiile de recunoaștere sau evaluare

21. Prezentul IFRS prevede două excepții limitate de la principiile sale de recunoaștere și evaluare. Punctele 22-31 specifică atât elementele speciale pentru care sunt acordate aceste excepții, cât și natura acestor excepții. Dobânditorul trebuie să contabilizeze aceste elemente prin aplicarea dispozițiilor de la punctele 22-31, ceea ce va avea drept rezultat faptul că unele elemente sunt:

(a) recunoscute fie prin aplicarea unor condiții de recunoaștere suplimentare față de cele de la punctele 11 și 12 sau prin aplicarea dispozițiilor din alte IFRS-uri, cu rezultate care se deosebesc de cele obținute prin aplicarea principiului și condițiilor de recunoaștere.

(b) evaluate la o altă valoare decât valorile lor juste de la data achiziției.

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*.

▼M12

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, 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.

▼M54

Contracte de leasing în care entitatea dobândită este locatarul

28A Dobânditorul trebuie să recunoască activele aferente dreptului de utilizare și datoriile care decurg din contractele de leasing pentru contractele de leasing identificate în conformitate cu IFRS 16 în care entitatea dobândită este locatarul. Dobânditorului nu i se impune să recunoască activele aferente dreptului de utilizare și datoriile care decurg din contractele de leasing pentru:

(a) contractele de leasing a căror durată (conform definiției din IFRS 16) se încheie în termen de 12 luni de la data achiziției; sau

▼M54

(b) contractele de leasing în care activul suport are o valoare mică (conform descrierii de la punctele B3-B8 din IFRS 16).

28B Dobânditorul trebuie să evalueze datoria care decurge din contractul de leasing la valoarea actualizată a plăților de leasing rămase (conform definiției din IFRS 16) ca și când contractele dobândite ar fi noi contracte de leasing la data achiziției. Dobânditorul trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare la aceeași valoare ca pentru datoria care decurge din contractul de leasing, ajustată pentru a reflecta termenii favorabili sau nefavorabili din contractul de leasing în comparație cu termenii de piață.

▼M12

Excepții de la principiul de evaluare

Drepturi redobândite

▼M33

29. Dobânditorul trebuie să evalueze valoarea unui drept dobândit recunoscut drept imobilizare necorporală pe baza duratei contractuale rămase din contractul aferent, indiferent dacă participanți pe piață ar lua sau nu în considerare reînnoiri contractuale potențiale atunci când evaluează valoarea sa justă. Punctele B35 și B36 oferă îndrumări de aplicare aferente.

▼M29

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni

30. Dobânditorul trebuie să evalueze un instrument de capitaluri proprii sau o datorie aferente tranzacțiilor entității dobândite cu plata pe bază de acțiuni sau înlocuirii unor tranzacții cu plata pe bază de acțiuni ale entității dobândite cu tranzacții cu plata pe bază de acțiuni aparținând dobânditorului, în conformitate cu metoda din IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, la data achiziției. (Prezentul IFRS se referă la rezultatul acestei metode prin termenul de „evaluare de piață” a tranzacției cu plata pe bază de acțiuni).

▼M12

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.

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.

▼M12

(b) valorile nete de la data achiziţiei ale activelor identificabile dobândite şi datoriilor asumate evaluate în conformitate cu prezentul IFRS.

33. Într-o combinare de întreprinderi în care dobânditorul şi entitatea dobândită (sau foştii săi proprietari) schimbă numai participaţii în capitalurile proprii, este posibil ca valoarea justă la data achiziţiei a participaţiilor în capitalurile proprii ale entităţii dobândite să poată fi evaluată mai fiabil decât valoarea justă de la data achiziţiei participaţiilor în capitalurile proprii ale dobânditorului. În acest caz, dobânditorul trebuie să determine valoarea fondului comercial prin utilizarea valorii juste la data achiziţiei a participaţiilor în capitalurile proprii ale entităţii dobândite, în locul valorii juste la data achiziţiei a participaţiilor în capitalurile proprii transferate. ►**M33** Pentru a determina valoarea fondului comercial într-o combinare de întreprinderi în care nu se transferă nicio contravaloare, dobânditorul trebuie să utilizeze valoarea justă la data achiziţiei participaţiei dobânditorului în entitatea dobândită, în locul valorii juste de la data achiziţiei a contravalorii transferate [punctul 32 litera (a) subpunctul (i)]. ◄ Punctele B46-B49 oferă îndrumări de aplicare aferente.

Cumpărări în condiţii avantajoase

34. Ocazional, un dobânditor va efectua o cumpărare în condiţii 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 şi după aplicarea dispoziţiilor de la punctul 36, dobânditorul trebuie să recunoască câştigul rezultat în profit sau pierdere la data achiziţiei. Acest câştig trebuie atribuit dobânditorului.

35. O cumpărare în condiţii avantajoase poate avea loc, de exemplu, în cadrul unei combinări de întreprinderi care constituie o vânzare forţată în care vânzătorul acţionează sub efectul unei constrângeri. Totuşi, excepţiile de recunoaştere sau de evaluare pentru anumite elemente prezentate la punctele 22-31 pot de asemenea avea drept rezultat recunoaşterea unui câştig (sau o modificare a valorii unui câştig recunoscut) în cadrul unei cumpărări în condiţii avantajoase.

36. Înainte de recunoaşterea unui câştig dintr-o cumpărare în condiţii avantajoase, dobânditorul trebuie să reevalueze identificarea corectă a tuturor activelor dobândite şi a tuturor datoriilor asumate şi 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 achiziţiei pentru toate elementele următoare:

(a) activele identificabile dobândite şi datoriile asumate;

(b) interesele care nu controlează deţinute în entitatea dobândită, dacă există;

(c) în cazul unei combinări de întreprinderi realizate în etape, participaţia deţinută anterior de dobânditor în capitalurile proprii ale entităţii dobândite; şi

(d) contravaloarea transferată.

Obiectivul revizuirii este acela de a se asigura că evaluările reflectă corespunzător luarea în considerare a tuturor informaţiilor disponibile la data achiziţiei.

▼M12

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 achiziţiei ale activelor transferate de dobânditor, ale datoriilor suportate de dobânditor faţă de foştii proprietari ai entităţii dobândite şi ale participaţiilor în capitalurile proprii emise de dobânditor. (Cu toate acestea, orice parte din primele dobânditorului cu plata pe bază de acţiuni schimbate cu primele deţinute de angajaţii entităţii 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 preferenţiale, opţiuni, warrante şi participaţiile membrilor *entităţilor mutuale*.

38. Contravaloarea transferată poate cuprinde active sau datorii ale dobânditorului care au valori contabile diferite de valorile lor juste la data achiziţiei (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 achiziţiei şi să recunoască câştigurile sau pierderile rezultate, dacă este cazul, în profit sau pierdere. Totuşi, activele sau datoriile transferate rămân uneori în cadrul entităţii combinate după încheierea combinării de întreprinderi (de exemplu, din cauză că activele sau datoriile au fost transferate mai degrabă dobânditorului decât foştilor proprietari), iar dobânditorul păstrează, prin urmare, controlul asupra acestora. În acest caz, dobânditorul trebuie să evalueze acele active şi datorii la valorile lor contabile imediat înainte de data achiziţiei şi nu trebuie să recunoască un câştig sau o pierdere în profit sau pierdere pentru activele sau datoriile pe care le controlează atât înainte, cât şi după combinarea de întreprinderi.

Contravaloarea contingentă

39. Contravaloarea pe care o transferă dobânditorul în schimbul entităţii 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 achiziţiei ca parte a contravalorii transferate în schimbul entităţii dobândite.

▼M43

40. Dobânditorul trebuie să clasifice o obligaţie de a plăti contraprestaţia contingentă care se încadrează în definiţia unui instrument financiar drept datorie financiară sau capitaluri proprii, pe baza definiţiilor unui instrument de capitaluri proprii şi a unei datorii financiare menţionate la punctul 11 din IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentare*. Dobânditorul trebuie să clasifice ca activ un drept la restituirea contraprestaţiei transferate anterior dacă sunt îndeplinite condiţiile specificate. Punctul 58 oferă îndrumări privind contabilizarea ulterioară a contraprestaţiei contingente.

▼M12

Îndrumări suplimentare privind aplicarea metodei achiziţiei pentru anumite tipuri de combinări de întreprinderi

O combinare de întreprinderi realizată în etape

41. Uneori, un dobânditor obţine controlul asupra unei entităţi dobândite în care deţinea o participaţie în capitalurile proprii imediat înainte de data achiziţiei. De exemplu, la 31 decembrie 20X1, Entitatea A deţine un interes care nu controlează de 35 % în capitalurile proprii ale Entităţii B. La acea dată, Entitatea A cumpără încă 40 % din participaţia în Entitatea B, ceea ce îi dă drept de control asupra Entităţii B. Prezentul IFRS numeşte o astfel de tranzacţie o combinare de întreprinderi realizată în etape, denumită uneori şi achiziţie în etape.

▼M53

42. Într-o combinare de întreprinderi realizată în etape, dobânditorul trebuie să își 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 sau în alte elemente ale rezultatului global, după caz. În perioadele anterioare de raportare, este posibil ca dobânditorul să fi recunoscut în alte elemente ale rezultatului global modificările valorii participației sale în capitalurile proprii ale entității dobândite. 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.

▼M67

42A. În cazul în care o parte într-un angajament comun (astfel cum este definit în IFRS 11 - *Angajamente comune*) obține controlul asupra unei întreprinderi care este o operațiune în participație (astfel cum este definită în IFRS 11) și avea drepturi la activele respectivei operațiuni în participație și obligații legate de datoriile respectivei operațiuni în participație imediat înainte de data achiziției, tranzacția reprezintă o combinare de întreprinderi realizată în etape. Prin urmare, dobânditorul trebuie să aplice cerințele privind o combinare de întreprinderi realizată în etape, inclusiv să reevalueze participația deținută anterior în operațiunea în participație în modul prezentat la punctul 42. În acest sens, dobânditorul trebuie să reevalueze în întregime participația deținută anterior în operațiunea în participație.

▼M12

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.

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

▼M12

obţinute în legătură cu faptele și împrejurările care au existat la data achiziţiei 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 obţin noi informaţii despre fapte și împrejurări existente la data achiziţiei 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 informaţiile pe care le căuta în legătură cu faptele și împrejurările care au existat la data achiziţiei sau atunci când află că nu se mai pot obţine alte informaţii. Totuși, perioada de evaluare nu trebuie să depășească un an de la data achiziţiei.

46. Perioada de evaluare este perioada de după data achiziţiei în timpul căreia dobânditorul poate ajusta valorile provizorii recunoscute pentru o combinare de întreprinderi. Perioada de evaluare oferă dobânditorului suficient timp pentru a obţine informaţiile necesare pentru identificarea și evaluarea următoarelor elemente la data achiziţiei, în conformitate cu dispoziţiile prezentului IFRS:

(a) activele identificabile achiziţionate, datoriile asumate și orice interese care nu controlează deţinute 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, participaţia deţinută anterior de dobânditor în capitalurile proprii ale entităţii dobândite; și

(d) fondul comercial rezultat sau câștigul dintr-o cumpărare în condiţii avantajoase.

47. Dobânditorul trebuie să ia în considerare toţi factorii pertinenţi atunci când stabilește dacă informaţiile obţinute după data achiziţiei ar trebui să aibă drept rezultat o ajustare a valorilor provizorii recunoscute sau dacă acele informaţii rezultă din evenimente care au avut lor după data achiziţiei. Factorii pertinenţi cuprind data la care se obţin informaţiile suplimentare și posibilitatea ca dobânditorul să identifice un motiv de modificare a valorilor provizorii. Informaţiile obţinute imediat după data achiziţiei au o probabilitate mai mare să reflecte condiţiile existente la data achiziţiei, în comparaţie cu informaţiile obţinute cu câteva luni mai târziu. ►M33 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 terţ la scurt timp după data de achiziţie pentru o sumă semnificativ diferită faţă de valoarea sa justă provizorie evaluată 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 informaţii obţinute 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 instalaţiile entităţii dobândite, care sunt acoperite parţial sau total de poliţa de asigurare de răspundere a entităţii dobândite. Dacă dobânditorul obţine informaţii noi în perioada de evaluare privind valoarea justă la data achiziţiei a acelei datorii, ajustarea fondului comercial care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru datorie ar fi compensată (parţial sau total) printr-o ajustare corespunzătoare a fondului comercial care rezultă dintr-o modificare a valorii provizorii recunoscute pentru pretenţie, de primit de la asigurător.

▼M12

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.

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

▼M53

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 IFRS 9.

▼M12

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.

Datorii contingente

▼M53

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, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienții*.

Această dispoziție nu se aplică contractelor contabilizate în conformitate cu IFRS 9.

▼M12

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.

▼M12

Contravaloarea contingentă

▼M53

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) Alte contravalori contingente care:

(i) intră sub incidența IFRS 9 trebuie evaluate la valoarea justă la fiecare dată de raportare, iar modificările valorii juste trebuie recunoscute în profit sau pierdere, în conformitate cu IFRS 9.

(ii) nu intră sub incidența IFRS 9 trebuie evaluate la valoarea justă la fiecare dată de raportare, iar modificările valorii juste trebuie recunoscute în profit sau pierdere.

▼M12

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

(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.

▼M12

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.

▼M29

64B. *În Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010, s-au modificat punctele 19, 30 și B56 și s-au adăugat punctele B62A și B62B. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt. Aplicarea trebuie să se facă în mod prospectiv de la data la care entitatea aplică pentru prima dată prezentul IFRS.

64C. Punctele 65A – 65E au fost adăugate prin intermediul *Îmbunătățirilor aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2010 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să prezinte acest fapt. Modificările trebuie aplicate soldurilor contraprestațiilor contingente rezultate din combinări de întreprinderi cu data achiziției anterioară aplicării prezentului IFRS, așa cum a fost publicat în 2008.

▼M32

64E. IFRS 10 publicat în mai 2011 a adus modificări la punctele 7, B13, B63 litera (e) și Anexa A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10.

▼M33

64F. IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*, emis în mai 2011, a modificat punctele 20, 29, 33, 47, a modificat definiția valorii juste de la Anexa A și a modificat punctele B22, B40, B43–B46, B49 și B64. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M38

64G. Documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctul 7 și a adăugat punctul 2A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Aplicarea dispozițiilor din documentul *Entități de investiții* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice, în același timp, și toate amendamentele incluse în documentul *Entități de investiții*.

▼M43

64I. Prin *Îmbunătățirile anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010–2012*, emise în decembrie 2013, s-au modificat punctele 40 și 58 și s-a adăugat punctul 67A și titlul aferent. O entitate trebuie să aplice această modificare în mod prospectiv combinărilor de întreprinderi pentru care data achiziției este 1 iulie 2014 sau o dată ulterioară. Se permite aplicarea anterior acestei date. O entitate poate aplica modificarea mai devreme, cu condiția să fi fost aplicate și IFRS 9 și IAS 37 (astfel cum au fost modificate de *Îmbunătățirile anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010-2012*). Dacă o entitate aplică respectiva modificare mai devreme, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M42

64J. Prin *Îmbunătăţirile anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2011-2013*, emise în decembrie 2013, s-a modificat punctul 2 litera (a). O entitate trebuie să aplice prospectiv modificarea respectivă pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectiva modificare pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M52

64K. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat punctul 56. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

▼M53

64L. IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctele 16, 42, 53, 56, 58 și B41 și a eliminat punctele 64A, 64D și 64H. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M54

64M. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 14, 17, B32 și B42, a eliminat punctele B28–B30 și titlul aferent și a adăugat punctele 28A-28B și titlul aferent. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼M67

64O. Documentul intitulat *Îmbunătăţiri anuale aduse standardelor IFRS. Ciclul 2015-2017*, publicat în decembrie 2017, a adăugat punctul 42A. O entitate trebuie să aplice modificările respective combinărilor de întreprinderi pentru care data achiziţiei este la începutul sau după începutul primei perioade de raportare anuală care începe la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective mai devreme, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest lucru.

▼M71

64P. *Definiţia unei întreprinderi*, emisă în octombrie 2018, a adăugat punctele B7A-B7C, B8A și B12A-B12D, a modificat definiţia termenului „întreprindere” din anexa A, a modificat punctele 3, B7-B9, B11 și B12 și a eliminat punctul B10. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente combinărilor de întreprinderi pentru care data achiziţiei este la începutul sau după începutul primei perioade de raportare anuală care începe la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date și achiziţiilor de active care au loc la începutul sau după începutul perioadei respective. Se permite aplicarea amendamentelor respective anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M12

Tranziţie

65. Activele și datoriile care rezultă din combinări de întreprinderi ale căror date de achiziţie au precedat data de aplicare a prezentului IFRS nu trebuie ajustate la aplicarea prezentului IFRS.

▼M29

65A. Soldurile contraprestaţiilor contingente rezultate din combinări de întreprinderi cu data achiziţiei anterioară datei la care entitatea a aplicat pentru prima dată prezentul IFRS, așa cum a fost publicat în 2008, nu trebuie ajustate după prima aplicare a prezentului IFRS. Punctele 65B-65E trebuie aplicate în contabilizarea ulterioară a respectivelor solduri. Punctele 65B-65E nu trebuie aplicate în contabilizarea soldurilor contraprestaţiilor contingente rezultate din combinări de întreprinderi pentru care data achiziţiei coincide cu data la care entitatea a aplicat pentru prima dată prezentul IFRS, așa cum a fost publicat în 2008, sau este ulterioară acesteia. La punctele 65B-65E, expresia „combinări de întreprinderi” se referă în mod exclusiv la combinările de întreprinderi pentru care data achiziţiei este anterioară aplicării prezentului IFRS, așa cum a fost publicat în 2008.

▼M29

65B. Dacă un acord de combinare de întreprinderi prevede ajustarea costului aferent combinării în funcţie de evenimente ulterioare, dobânditorul trebuie să includă suma respectivei ajustări în costul combinării la data achiziţiei dacă ajustarea este probabilă și poate fi evaluată în mod fiabil.

65C. Un acord de combinare poate permite ajustări ulterioare ale costului aferent combinării în funcţie de unul sau mai multe evenimente viitoare. De pildă, ajustarea poate depinde de menţinerea sau atingerea unui anumit nivel al profitului în viitor sau de menţinerea la un anumit nivel a preţului pe piaţă al instrumentelor de capitaluri proprii emise. De obicei, se poate estima valoarea acestei ajustări în momentul contabilizării iniţiale a combinării fără a fi afectată fiabilitatea informaţiilor, deși există totuși un anumit grad de incertitudine. Dacă evenimentele viitoare prevăzute nu au loc sau dacă valoarea estimată trebuie modificată, costul aferent combinării de întreprinderi trebuie ajustat în consecinţă.

65D. Cu toate acestea, dacă un acord de combinare de întreprinderi prevede o astfel de ajustare, aceasta nu este inclusă în costul aferent combinării în momentul contabilizării iniţiale a combinării dacă nu este probabilă sau dacă nu se poate evalua în mod fiabil. Dacă ulterior ajustarea devine probabilă și poate fi evaluată în mod fiabil, contravaloarea suplimentară trebuie tratată ca o ajustare a costului aferent combinării de întreprinderi.

65E. În anumite împrejurări, dobânditorului i se poate impune să efectueze o plată ulterioară către vânzător, drept compensaţie pentru diminuarea valorii activelor cedate, a instrumentelor de capitaluri proprii emise sau a datoriilor suportate sau asumate de dobânditor în schimbul obţinerii controlului asupra entităţii dobândite. Acest lucru se întâmplă, de exemplu, atunci când dobânditorul garantează preţul pe piaţă al instrumentelor de capitaluri proprii sau de datorie emise ca parte a costului aferent combinării de întreprinderi și este obligat să emită noi instrumente de capitaluri proprii și de datorie pentru a restabili valoarea costului determinat iniţial. În astfel de cazuri, nu se recunoaște nicio majorare a costului aferent combinării de întreprinderi. În cazul instrumentelor de capitaluri proprii, valoarea justă a plăţii suplimentare se compensează printr-o reducere corespunzătoare a valorii atribuite instrumentelor emise iniţial. În cazul instrumentelor de datorie, plata suplimentară este considerată o reducere a primei sau o creștere a discountului la emisiunea iniţială.

▼M12

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 achiziţiei trebuie să aplice prevederile tranzitorii de la punctele B68 și B69.

Impozitul pe profit

67. Pentru combinările de întreprinderi la care data achiziţiei a fost anterioară datei de aplicare a prezentului IFRS, dobânditorul trebuie să aplice prospectiv dispoziţiile 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 creanţelor 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 creanţelor recunoscute privind impozit amânat.

▼M43

TRIMITERI LA IFRS 9

67A. Dacă o entitate aplică prezentul standard, dar nu aplică încă IFRS 9, orice trimitere la IFRS 9 trebuie interpretată ca o trimitere la IAS 39.

▼M12

RETRAGEREA IFRS 3 (2004)

68. Prezentul IFRS înlocuiește IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* (publicat în 2004).

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**.

▼M71

întreprindere	Un ansamblu integrat de activități și active care poate fi condus și administrat cu scopul de a furniza bunuri sau servicii clienților, de a genera venituri din investiții (cum ar fi dividendele sau dobânzile) sau de a genera alte venituri din activități curente.

▼M12

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.

▼M32

_____

▼M12

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**.

▼M33

valoarea justă	reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13.)

▼M12

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.
identificabil	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 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 și 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 și 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 și 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 aceeași parte sau de aceleași părţi atât înainte, cât și după combinare, iar controlul respectiv nu este tranzitoriu.

▼**M12**

B2 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. Prin urmare, o combinare de întreprinderi nu intră sub incidența prezentului IFRS atunci când același grup de indivizi deține în mod colectiv, ca urmare a unor prevederi contractuale, autoritatea absolută de a guverna politicile financiare și de exploatare ale fiecăreia dintre entitățile care participă la combinare, în vederea obținerii de beneficii din activitățile acestora, iar această autoritate colectivă absolută nu este tranzitorie.

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;

▼M12

(c) toate entităţile care participă la combinare își transferă activele nete sau proprietarii acestor entităţi își transferă participaţiile în capitalurile proprii către o entitate nou formată (numită uneori tranzacţie de rulaj sau de unificare); fie

(d) un grup de foşti proprietari ai uneia dintre entităţile care participă la combinare obţine controlul asupra entităţii combinate.

▼M71

DEFINIŢIA UNEI ÎNTREPRINDERI (APLICAREA PUNCTULUI 3)

B7 O întreprindere constă în intrări și procese aplicate acestor intrări care au capacitatea de a contribui la generarea de ieșiri. Cele trei elemente ale unei întreprinderi sunt definite după cum urmează (a se vedea punctele B8-B12D pentru îndrumări privind elementele unei întreprinderi):

(a) **Intrare:** Orice resursă economică ce generează ieşiri sau are capacitatea de a contribui la generarea de ieşiri atunci când i se aplică unul sau mai multe procese. Exemplele includ activele imobilizate (inclusiv imobilizările necorporale sau drepturile de utilizare a activelor imobilizate), proprietatea intelectuală, capacitatea de a obţine accesul la materialele sau la drepturile necesare și angajaţii.

(b) **Proces:** Orice sistem, standard, protocol, convenţie sau regulă care, atunci când este aplicat(ă) unei (unor) intrări, generează ieşiri sau are capacitatea de a contribui la generarea de ieşiri. Exemplele includ procesele de management strategic, procesele de exploatare și procesele de gestionare a resurselor. Aceste procese sunt de obicei documentate, însă capacitatea intelectuală a unei forţe de muncă organizate care dispune de competenţele și experienţa necesare în ceea ce privește respectarea regulilor și a convenţiilor 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 procese utilizate pentru generarea de ieșiri).

(c) **Ieşire:** Rezultatul intrărilor și proceselor aplicate acelor intrări care furnizează bunuri sau servicii clienţilor, generează venituri din investiţii (cum ar fi dividendele sau dobânzile) sau generează alte venituri din activităţi curente.

Testul opţional pentru identificarea concentrării valorii juste

B7A Punctul B7B stabilește un test opţional (testul concentrării) care permite o evaluare simplificată prin care se poate determina dacă un ansamblu dobândit de activităţi și active nu constituie o întreprindere. O entitate poate alege să aplice sau să nu aplice testul. O entitate poate face o astfel de alegere separat pentru fiecare tranzacţie sau alt eveniment. Testul concentrării are următoarele consecinţe:

(a) în cazul în care criteriile testului concentrării sunt îndeplinite, se stabilește că ansamblul de activităţi și de active nu constituie o întreprindere și nu este necesară nicio evaluare suplimentară;

▼**M71**

(b) în cazul în care criteriile testului concentrării nu sunt îndeplinite sau dacă entitatea alege să nu aplice testul, entitatea efectuează evaluarea prevăzută la punctele B8-B12D.

B7B Criteriile testului concentrării sunt îndeplinite dacă, în mod substanţial, toată valoarea justă a activelor brute dobândite este concentrată într-un singur activ identificabil sau într-un grup de active identificabile similare. Pentru testul concentrării:

(a) activele brute dobândite trebuie să excludă numerarul și echivalentele de numerar, creanţele privind impozitul amânat și fondul comercial care rezultă din efectele datoriilor privind impozitul amânat;

(b) valoarea justă a activelor brute dobândite trebuie să includă orice contravaloare transferată (la care se adaugă valoarea justă a oricărui interes care nu controlează și valoarea justă a oricărui interes deţinut anterior) care depășește valoarea justă a activelor nete identificabile dobândite. Valoarea justă a activelor brute dobândite poate fi, în mod normal, calculată ca fiind totalul obţinut prin adăugarea valorii juste a contravalorii transferate (la care se adaugă valoarea justă a oricărui interes care nu controlează și valoarea justă a oricărui interes deţinut anterior) la valoarea justă a datoriilor asumate (altele decât datoriile privind impozitul amânat) și scăderea elementelor identificate la litera (a). Cu toate acestea, în cazul în care valoarea justă a activelor brute dobândite este mai mare decât acest rezultat total, s-ar putea ca uneori să fie necesar un calcul mai precis;

(c) un activ identificabil unic trebuie să includă orice activ sau grup de active care ar fi recunoscut și evaluat drept activ identificabil unic într-o combinare de întreprinderi;

(d) dacă o imobilizare corporală este atașată de o altă imobilizare corporală (sau de un activ-suport care face obiectul unui contract de leasing, astfel cum este definit în IFRS 16 *Contracte de leasing*) și nu poate fi îndepărtată fizic și utilizată separat de aceasta fără costuri semnificative sau o scădere semnificativă a utilităţii sau a valorii juste a oricăreia dintre cele două imobilizări (de exemplu, terenuri și clădiri), imobilizările în cauză trebuie considerate a fi un activ identificabil unic;

(e) atunci când evaluează dacă activele sunt similare, o entitate trebuie să ia în considerare natura fiecărui activ identificabil unic și riscurile asociate gestionării și creării de ieșiri din activele respective (și anume, caracteristicile de risc);

(f) următoarele active nu trebuie considerate similare:

(i) o imobilizare corporală și o imobilizare necorporală;

▼**M71**

(ii) imobilizări corporale din clase diferite (de exemplu stocuri, echipamente de fabricație și automobile), cu excepția cazului în care acestea sunt considerate a fi un activ identificabil unic în conformitate cu criteriul de la litera (d);

(iii) imobilizări necorporale identificabile din clase diferite (de exemplu mărci comerciale, licențe și imobilizări necorporale în curs de dezvoltare);

(iv) un activ financiar și un activ nefinanciar;

(v) active financiare din clase diferite (de exemplu conturi de creanțe și investiții în instrumente de capitaluri proprii); și

(vi) active identificabile care fac parte din aceeași clasă de active, dar care prezintă caracteristici de risc semnificativ diferite.

B7C Cerințele de la punctul B7B nu modifică îndrumările privind activele similare din IAS 38 *Imobilizări necorporale* și nici nu modifică sensul termenului „clasă” din IAS 16 *Imobilizări corporale*, din IAS 38 și din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*.

Elementele unei întreprinderi

B8 Deși întreprinderile au de obicei ieșiri, ieșirile nu sunt obligatorii pentru ca un ansamblu integrat de activități și active să îndeplinească condițiile unei întreprinderi. Pentru a putea fi condus și gestionat în scopul identificat în definiția unei întreprinderi, un ansamblu integrat de activități și active trebuie să aibă două elemente esențiale – intrări și procese aplicate acelor intrări. O întreprindere nu trebuie să includă toate intrările sau procesele pe care vânzătorul le-a utilizat pentru exploatarea întreprinderii respective. Cu toate acestea, pentru a fi considerat drept o întreprindere, ansamblul integrat de activități și active trebuie să includă cel puțin o intrare și un proces substanțial, care să contribuie împreună în mod semnificativ la capacitatea de a genera ieșiri. Punctele B12–B12D precizează cum se evaluează dacă un proces este substanțial.

B8A În cazul în care un ansamblu dobândit de activități și active generează ieșiri, continuarea veniturilor nu indică, în sine, că au fost dobândite atât o intrare, cât și un proces substanțial.

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. În plus, este posibil ca un ansamblu dobândit de activități și active care nu este o întreprindere să aibă datorii.

B10 [Eliminat]

▼**M71**

B11 Determinarea măsurii în care un anumit ansamblu de activități și active constituie o întreprindere trebuie să se bazeze pe capacitatea ansamblului 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.

Determinarea caracterului substanțial al unui proces dobândit

B12 Punctele B12A-B12D explică cum se evaluează dacă un proces dobândit este substanțial, în situația în care ansamblul dobândit de activități și active nu generează ieșiri (punctul B12B) și în situația în care acesta generează ieșiri (punctul B12C).

B12A Un exemplu de ansamblu dobândit de activități și active care nu generează ieșiri la data achiziției este o entitate aflată în faza inițială, care nu a început să genereze venituri. În plus, dacă un ansamblu dobândit de activități și active generează venituri la data achiziției, se consideră că acesta generează ieșiri la acea dată, chiar dacă ulterior acesta nu va mai genera venituri de la clienți externi, de exemplu, pentru că va fi integrat de dobânditor.

B12B Dacă un ansamblu de activități și active nu generează ieșiri la data achiziției, un proces (sau un grup de procese) dobândit trebuie considerat ca fiind substanțial numai în cazul în care:

(a) acesta este esențial pentru capacitatea de a dezvolta sau a converti o intrare dobândită sau mai multe intrări dobândite în ieșiri; și

(b) intrările dobândite includ atât o forță de muncă organizată care deține competențele, cunoștințele sau experiența necesare pentru a efectua acel proces (sau grup de procese), cât și alte intrări pe care forța de muncă organizată le-ar putea dezvolta sau converti în ieșiri. Aceste alte intrări pot include:

(i) drepturi de proprietate intelectuală care ar putea fi utilizate pentru a dezvolta un bun sau un serviciu;

(ii) alte resurse economice care ar putea fi dezvoltate pentru a genera ieșiri; sau

(iii) drepturi de acces la materialele necesare sau drepturi care permit generarea de ieșiri viitoare.

Exemplele de intrări menționate la litera (b) punctele (i)-(iii) includ tehnologia, proiectele de cercetare și dezvoltare în desfășurare, bunurile imobile și drepturile de exploatare a resurselor minerale.

B12C Dacă un ansamblu de activități și active generează ieșiri la data achiziției, un proces (sau un grup de procese) dobândit trebuie considerat ca fiind substanțial în cazul în care, dacă se aplică unei intrări sau unor intrări dobândite, acesta:

▼M71

(a) este esențial pentru capacitatea de a continua generarea de ieșiri, iar intrările dobândite includ o forță de muncă organizată care posedă competențele, cunoștințele sau experiența necesare pentru a efectua respectivul proces (sau grup de procese); sau

(b) contribuie în mod semnificativ la capacitatea de a continua generarea de ieșiri și:

(i) este considerat a fi unic ori limitat; sau

(ii) nu poate fi înlocuit fără costuri, eforturi sau întârzieri semnificative în ceea ce privește capacitatea de a continua generarea de ieșiri.

B12D Următoarele precizări suplimentare sprijină atât punctul B12B, cât și punctul B12C:

(a) un contract dobândit este o intrare, și nu un proces substanțial. Cu toate acestea, un contract dobândit – de exemplu un contract de gestionare externalizată a proprietății sau de gestionare externalizată a activelor – poate oferi acces la o forță de muncă organizată. O entitate trebuie să evalueze dacă o forță de muncă organizată la care se obține accesul prin intermediul unui astfel de contract realizează un proces substanțial pe care entitatea îl controlează și pe care, prin urmare, l-a dobândit. Factorii care trebuie luați în considerare pentru această evaluare includ durata contractului și condițiile de reînnoire a acestuia;

(b) dificultățile legate de înlocuirea unei forțe de muncă organizate dobândite pot indica faptul că forța de muncă organizată dobândită realizează un proces esențial pentru capacitatea de a genera ieșiri;

(c) un proces (sau un grup de procese) nu este esențial în cazul în care, de exemplu, este auxiliar sau minor în contextul tuturor proceselor necesare pentru a genera ieșiri.

▼M12

IDENTIFICAREA DOBÂNDITORULUI (APLICAREA PUNCTELOR 6 ȘI 7)

▼M32

B13 Pentru a identifica dobânditorul, entitatea care obține controlul entității dobândite trebuie să utilizeze îndrumările din IFRS 10 *Situații financiare consolidate*. Dacă a avut loc o combinare de întreprinderi, dar în urma aplicării îndrumări din IFRS 10 nu rezultă clar care dintre entitățile combinate este dobânditorul, pentru a stabili acest fapt trebuie să se ia în considerare factorii de la punctele B14-B18.

▼M12

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.

▼**M12**

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.

(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.

▼M12

ACHIZIŢII INVERSE

B19 O achiziţie 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 participaţii în capitalurile proprii sunt dobândite (entitatea dobândită, în termeni legali) trebuie să fie dobânditorul în sens contabil pentru ca tranzacţia să fie considerată o achiziţie inversă. De exemplu, uneori achiziţiile inverse au loc atunci când o entitate operaţională privată dorește să devină o entitate publică, dar nu dorește să-și înregistreze acţiunile de participare. Pentru realizarea acestui lucru, entitatea privată va conveni ca o entitate de interes public să dobândească participaţiile sale în capitalurile proprii în schimbul participaţiilor în capitalurile proprii ale entităţii de interes public. În acest exemplu, entitatea publică este **dobânditorul în termeni legali** deoarece a emis participaţiile sale în capitalurile proprii, iar entitatea privată este **entitatea dobândită în termeni legali** deoarece participaţiile sale în capitalurile proprii au fost dobândite. Cu toate acestea, aplicarea îndrumărilor de la punctele B13-B18 are ca urmare identificarea:

(a) entităţii de interes public drept **entitate dobândită** în sensul contabil (entitatea dobândită, în termeni contabili); și

(b) entităţii private drept **dobânditor** în sensul contabil (dobânditorul, în termeni contabili).

Entitatea dobândită în termeni contabili trebuie să corespundă definiţiei unei întreprinderi pentru ca tranzacţia să fie contabilizată drept o achiziţie inversă și se aplică toate principiile de recunoaștere și evaluare din prezentul IFRS, inclusiv dispoziţia de a recunoaște fondul comercial.

Evaluarea contravalorii transferate

B20 În cadrul unei achiziţii inverse, dobânditorul în termeni contabili nu emite de obicei nicio contravaloare pentru entitatea dobândită. În schimb, entitatea dobândită în termeni contabili emite acţiuni de participare către proprietarii dobânditorului în termeni contabili. Prin urmare, valoarea justă de la data achiziţiei a contravalorii transferate de dobânditorul în termeni contabili pentru participaţia sa în entitatea dobândită în termeni contabili se bazează pe numărul participaţiilor în capitalurile proprii pe care filiala legală ar fi trebuit să le emită pentru a oferi proprietarilor societăţii-mamă legale același procent de participaţii în capitalurile proprii ale entităţii combinate care a rezultat din achiziţia inversă. Valoarea justă a numărului de participaţii în capitalurile proprii astfel calculat poate fi utilizată drept valoare justă a contravalorii transferate în schimbul entităţii dobândite.

Întocmirea și prezentarea situaţiilor financiare consolidate

B21 Situaţiile financiare consolidate întocmite în urma a unei achiziţii inverse sunt emise în numele societăţii-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili), dar sunt descrise în note drept o continuare a situaţiilor 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 entităţii dobândite în termeni contabili. Acea ajustare este impusă pentru a reflecta capitalul societăţii-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili). Informaţiile comparative prezentate în situaţiile financiare consolidate respective sunt ajustate, de asemenea, retroactiv pentru a reflecta capitalul legal al societăţii-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili).

▼M33

B22 Având în vedere că aceste situaţii financiare consolidate reprezintă continuarea situaţiilor financiare ale filialei legale, cu excepţia structurii capitalului său, situaţiile financiare consolidate reflectă:

▼M12

(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 societăţii-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.

►M33 (d) valoarea recunoscută în situaţiile financiare consolidate drept participaţii în capitalurile proprii emise, determinată prin adăugarea participaţiilor în capitalurile proprii emise ale filialei legale (dobânditorul, în termeni contabili), în circulaţie imediat înainte de combinarea de întreprinderi, la valoarea justă a societăţii-mame legale (entitatea dobândită, în termeni contabili). ◄ Cu toate acestea, structura capitalurilor proprii (adică numărul și tipul participaţiilor în capitaluri proprii emise) reflectă structura capitalurilor proprii ale societăţii-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili), inclusiv participaţiile 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 achiziţie, pentru a reflecta numărul de acţiuni ale societăţii-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili) emise în cadrul achiziţiei inverse.

(e) partea proporţională din interesele care nu controlează a valorilor contabile de dinainte de combinare ale rezultatelor reportate și ale altor participaţii 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 achiziţie inversă, unii dintre proprietarii entităţii dobândite, în termeni legali, (dobânditorul, în termeni contabili) s-ar putea să nu-și schimbe participaţiile în capitalurile proprii cu participaţii în capitalurile proprii ale societăţii-mamă legale (entitatea dobândită, în termeni contabili). Acești proprietari sunt consideraţi interese care nu controlează în situaţiile financiare consolidate după achiziţia inversă. Acest lucru se întâmplă deoarece proprietarii entităţii dobândite legale care nu își schimbă participaţiile în capitalurile proprii cu participaţii în capitalurile proprii ale dobânditorului legal deţin o participaţie doar în rezultatele și în activele nete ale entităţii dobândite legale – nu și în rezultatele și în activele nete ale entităţii rezultate în urma combinării. Invers, chiar dacă dobânditorul legal este entitatea dobândită în termeni contabili, proprietarii dobânditorului legal au o participaţie în rezultatele și în activele nete ale entităţii rezultate în urma combinării.

B24 Activele și datoriile entităţii dobândite legale sunt evaluate și recunoscute în situaţiile financiare consolidate la valorile lor contabile de dinainte de combinare [a se vedea punctul B22 litera (a)]. Prin urmare, în cadrul unei achiziţii inverse, interesele care nu controlează reflectă participaţiile proporţionale deţinute de acţionarii care nu controlează în valorile contabile de dinainte de combinare ale activelor nete ale entităţii dobândite legale, chiar dacă interesele care nu controlează din alte achiziţii sunt evaluate la valoarea lor justă de la data achiziţiei.

▼M12

Rezultatul pe acţiune

B25 După cum se menţionează la punctul B22 litera (d), structura capitalurilor proprii descrisă în situaţiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziţii inverse reflectă structura capitalurilor proprii ale dobânditorului legal (entitatea dobândită, în termeni contabili), inclusiv participaţiile în capitalurile proprii emise de dobânditorul legal în vederea realizării combinării.

B26 Pentru a calcula media ponderată a numărului de acţiuni ordinare (numitorul calculului rezultatelor pe acţiune) în circulaţie în timpul perioadei în care are loc achiziţia inversă:

(a) numărul acţiunilor ordinare în circulaţie de la începutul perioadei respective până la data achiziţiei trebuie să fie calculat pe baza mediei ponderate a numărului de acţiuni ordinare ale entităţii dobândite legale (dobânditorul, în termeni contabili) în circulaţie în timpul perioadei, înmulţit cu rata de schimb stabilită în cadrul acordului de fuziune; și

(b) numărul acţiunilor ordinare în circulaţie de la data achiziţiei până la sfârșitul perioadei respective trebuie să fie numărul propriu-zis al acţiunilor ordinare ale dobânditorului legal (entitatea dobândită, în termeni contabili) în circulaţie în timpul perioadei.

B27 Rezultatele pe acţiune de bază pentru fiecare perioadă comparativă înainte de data achiziţiei prezentate în situaţiile financiare consolidate în urma unei achiziţii inverse trebuie calculate prin împărţirea:

(a) profitului sau pierderii entităţii dobândite legale care se poate atribui acţionarilor ordinari în fiecare din aceste perioade la

(b) media ponderată istorică a numărului de acţiuni ordinare în circulaţie ale entităţii dobândite legale, înmulţit cu rata de schimb stabilită în cadrul acordului de achiziţie.

RECUNOAȘTEREA ANUMITOR ACTIVE DOBÂNDITE ȘI DATORII ASUMATE (APLICAREA PUNCTELOR 10-13)

▼M54

_____

B28 [Eliminat]

B29 [Eliminat]

B30 [Eliminat]

▼M12

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 separabilităţii, fie criteriul contractual-legal.

▼M54

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 obligaţii. De exemplu:

(a) [eliminată]

▼**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.

►**M33** 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, nici nu restricționează ipotezele utilizate la evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale. De exemplu, dobânditorul ar lua în considerare în evaluarea valorii juste ipotezele de care ar ține cont participanții pe piață atunci când ar determina valoarea imobilizării necorporale, cum ar fi preconizarea reînnoirii viitoare a unor contracte. ◄ Nu este necesar ca aceste reînnoiri să

▼M12

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)

▼M53

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 lor în ceea ce privește contabilizarea unei combinări de întreprinderi, dobânditorul nu recunoaște un provizion separat pentru depreciere pentru fluxurile de trezorerie contractuale care se preconizează a fi irecuperabile la acea dată sau o pierdere din depreciere pentru pierderile din credite preconizate.

▼M12

Active care fac obiectul unui contract de leasing operațional în care entitatea dobândită este locatorul

▼M54

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. 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 de pe piață.

▼M12

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

▼M33

B43 Pentru a-și proteja poziția competitivă sau din alte motive, dobânditorul poate intenționa să nu utilizeze activul nefinanciar dobândit sau poate să nu intenționeze să utilizeze activul corespunzător celei mai intense și celei mai bune utilizări. De exemplu, un caz poate fi acela în care dobânditorul intenționează să utilizeze în mod defensiv o imobilizare necorporală dobândită de cercetare și dezvoltare, împiedicând alte părți să o utilizeze. Cu toate acestea, dobânditorul trebuie să evalueze valoarea justă a activului nefinanciar presupunând cea mai intensă și cea mai bună utilizare a sa de către participanți pe piață, în conformitate cu premisa de evaluare corespunzătoare, atât la momentul inițial, cât și atunci când evaluează valoarea justă fără costuri asociate cedării pentru testarea ulterioară a deprecierii.

▼M12

Interese care nu controlează deținute într-o entitate dobândită

▼M33

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 unui preț cotat pe o piață activă pentru acțiuni (adică, acelea care nu sunt

▼M33

deţinute de dobânditor). Totuși, în alte situaţii, pentru acţiuni nu va fi disponibil un preţ cotat pe o piaţă activă. În acele situaţii, dobânditorul va evalua valoarea justă a interesului care nu controlează pe baza unei alte tehnici de evaluare.

B45 Valorile juste pe acţiune ale participaţiei dobânditorului în entitatea dobândită și ale interesului care nu controlează calculate pe acţiune pot fi diferite. Este posibil ca principala diferenţă să fie includerea unei prime de control în valoarea justă pe acţiune a participaţiei dobânditorului în entitatea dobândită sau, invers, includerea unei reduceri pentru lipsa controlului (numită și reducere de interes care nu controlează) în valoarea justă pe acţiune a interesului care nu controlează dacă participanţii pe piaţă ar ţine cont de o astfel de primă sau reducere atunci când determină valoarea interesului care nu controlează.

▼M12

EVALUAREA FONDULUI COMERCIAL SAU A UNUI CÂȘTIG OBȘINUT ÎN URMA UNEI CUMPĂRĂRI ÎN CONDIŢII AVANTAJOASE

Evaluarea valorii juste la data achiziţiei a participaţiei dobânditorului în entitatea dobândită utilizând tehnici de evaluare (aplicarea punctului 33)

▼M33

B46 Într-o combinare de întreprinderi realizată fără transfer de contravaloare, dobânditorul trebuie să substituie valoarea justă de la data achiziţiei participaţiei sale în entitatea dobândită cu valoarea justă de la data achiziţiei a contravalorii transferate pentru evaluarea fondului comercial sau a câștigului realizat în urma unei cumpărări în condiţii avantajoase (a se vedea punctele 32-34).

▼M12

Considerente speciale la aplicarea metodei achiziţiei în combinările de entităţi mutuale (aplicarea punctului 33)

B47 Atunci când se combină două entităţi mutuale, valoarea justă a capitalurilor proprii sau a participaţiilor membrilor în entitatea dobândită (sau valoarea justă a entităţii dobândite) poate fi evaluată mai fiabil decât valoarea justă a participaţiilor membrilor transferate de dobânditor. În acest caz, punctul 33 impune dobânditorului să determine valoarea fondului comercial prin utilizarea valorii juste de la data achiziţiei a participaţiilor în capitalurile proprii ale entităţii dobândite în locul valorii juste la data achiziţiei a participaţiilor în capitalurile proprii ale dobânditorului transferate drept contravaloare. De asemenea, dobânditorul dintr-o combinare de entităţi mutuale trebuie să recunoască activele nete ale entităţii dobândite ca o suplimentare directă a capitalului sau capitalurilor proprii în situaţia poziţiei sale financiare, nu ca o suplimentare a rezultatului reportat, ceea ce este consecvent cu modalitatea în care alte tipuri de entităţi aplică metoda achiziţiei.

B48 Deși 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 și proprietari. Membrii entităţilor mutuale se așteaptă, în general, să primească beneficii pentru calitatea lor de membri, adesea sub forma onorariilor reduse suportate pentru bunuri și servicii sau dividende-client. Partea din dividendele-client alocată fiecărui membru se bazează adesea pe valoarea tranzacţiilor dintre membru și entitatea mutuală în anul respectiv.

▼M33

B49 O evaluare la valoarea justă a unei entităţi mutuale trebuie să includă ipotezele pe care le-ar formula participanţii pe piaţă cu privire la viitoarele beneficii ale membrilor, precum și orice ipoteze relevante ar formula participanţii pe piaţă cu privire la entitatea mutuală. De exemplu, pentru a evalua valoarea justă a entităţii mutuale se poate

▼M33

utiliza o tehnică a valorii actualizate. Fluxurile de trezorerie utilizate drept intrări de date pentru model trebuie să se bazeze pe fluxurile de trezorerie preconizate ale entității mutuale, care este posibil să reflecte reducerile aferente beneficiilor membrilor, cum ar fi onorarii reduse pentru bunuri și servicii.

▼M12

DETERMINAREA ELEMENTELOR CARE FAC PARTE DINTR-O TRANZACȚIE DE COMBINARE DE ÎNTREPRINDERI (APLICAREA PUNCTELOR 51 ȘI 52)

B50 Dobânditorul ar trebui să ia în considerare următorii factori, care nu sunt nici reciproc excluzivi și nici concludenți individual, pentru determinarea măsurii în care o tranzacție aparține sau nu unui schimb pentru entitatea dobândită sau a măsurii în care tranzacția este separată de o combinare de întreprinderi:

(a) **motivele care stau la baza realizării tranzacției** – Cunoașterea motivelor datorită cărora părțile la combinare (dobânditorul și entitatea dobândită și proprietarii, directorii și administratorii lor – și reprezentanții acestora) au inițiat o anumită tranzacție sau angajament poate oferi informații privind apartenența combinării la contravaloarea transferată și la activele dobândite sau datoriile asumate. De exemplu, dacă o tranzacție este angajată în special în beneficiul dobânditorului sau al entității combinate, mai degrabă decât în beneficiul entității dobândite sau al foștilor proprietari ai acesteia dinainte de combinare, este mai puțin probabil ca respectiva parte a prețului tranzacției care s-a plătit (și orice active și 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 inițiat tranzacția** – Cunoașterea părții care a inițiat tranzacția poate oferi, de asemenea, informații cu privire la apartenența acesteia la schimbul care a avut loc pentru entitatea dobândită. De exemplu, o tranzacție sau alt eveniment inițiat(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 foștii săi proprietari dinainte de combinare primind puțin beneficii sau chiar deloc. Pe de altă parte, un angajament sau o tranzacție inițiat(ă) de entitatea dobândită sau de foștii săi proprietari este mai puțin probabil să se realizeze în beneficiul dobânditorului sau al entității rezultate din combinare și mai probabil să facă parte din tranzacția de combinare de întreprinderi.

(c) **plasarea în timp a tranzacției** – Plasarea în timp a tranzacției poate oferi, de asemenea, informații cu privire la apartenența acesteia la schimbul care a avut loc pentru entitatea dobândită. De exemplu, o tranzacție între dobânditor și entitatea dobândită care are loc în timpul negocierilor pentru termenii unei combinări 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).

▼M12

B52 Dacă o combinare de întreprinderi lichidează într-adevăr o relaţie preexistentă, dobânditorul recunoaște un câștig sau o pierdere, evaluat(ă) după cum urmează:

(a) pentru o relaţie preexistentă necontractuală (cum ar fi un proces), la valoarea justă.

(b) pentru o relaţie 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 comparaţie cu termenii tranzacţiilor actuale de pe piaţă pentru aceleași elemente sau pentru elemente similare. (Un contract nefavorabil este un contract care este nefavorabil conform termenilor actuali de pe piaţă. Nu este în mod necesar un contract oneros în care costurile inevitabile generate de îndeplinirea obligaţiilor contractuale depășesc beneficiile economice estimate a se obţine 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), diferenţa este cuprinsă în contabilizarea combinării de întreprinderi.

Valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e) poate depinde parţial 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 dispoziţiilor de mai sus.

B53 O relaţie preexistentă poate fi un contract pe care dobânditorul îl recunoaște drept un drept redobândit. Dacă acest contract cuprinde termeni favorabili sau nefavorabili în comparaţie cu stabilirea preţului pentru tranzacţiile actuale de pe piaţă 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 plăţi contingente către angajaţi sau acţionari care vând [aplicarea punctului 52 litera (b)]

B54 Faptul că angajamentele pentru plăţi contingente către angajaţi sau acţionari care vând constituie contravalori contingente pentru o combinare de întreprinderi sau constituie tranzacţii separate depinde de natura angajamentelor. Cunoașterea motivelor datorită cărora acordul de cumpărare cuprinde o clauză privind plăţile contingente, a părţii care a iniţiat angajamentul și a momentului în care părţile au încheiat angajamentul poate fi utilă la evaluarea naturii angajamentului.

B55 Dacă nu reiese clar că un angajament de plată către angajaţi sau către acţionarii care vând face parte din schimbul pentru obţinerea entităţii dobândite sau este o tranzacţie separată de combinarea de întreprinderi, dobânditorul ar trebui să ia în considerare următorii indicatori:

(a) *Continuarea angajării* – Termenii continuării angajării de către acţionarii care vând și devin angajaţi principali pot constitui un indicator al fondului unui angajament de contravaloare contingentă. Termenii relevanţi 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 plăţile se anulează imediat dacă angajarea se încheie reprezintă remunerarea pentru serviciile de după combinare. Angajamentele prin care plăţile contingente nu sunt afectate de încheierea angajării pot indica faptul că plăţile 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 plăţile contingente constituie, în fond, o remunerare.

▼M12

(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.

(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

▼M12

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)]

▼M29

B56 Un dobânditor poate schimba primele sale cu plata pe bază de acțiuni ([1]) (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 înlocuiește primele entității dobândite, fie toată, fie o parte din evaluarea pe baza pieței a primelor de înlocuire ale dobânditorului trebuie incluse în evaluarea contravalorii transferate în cadrul combinării de întreprinderi. Punctele B57-B62 oferă îndrumări referitoare la alocarea evaluării pe baza pieței.

Însă, în situațiile în care primele entității dobândite vor expira ca urmare a unei combinări de întreprinderi și dacă dobânditorul înlocuiește respectivele prime atunci când nu este obligat să o facă, toată evaluarea pe baza pieței a primelor de înlocuire trebuie recunoscută drept cost aferent remunerațiilor în situațiile financiare de după combinare, în conformitate cu IFRS 2. Aceasta înseamnă că niciuna dintre evaluările pe baza pieței a respectivelor prime nu trebuie cuprinsă în evaluarea contravalorii transferate în cadrul unei combinări 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 îndrumări, dobânditorul este obligat să înlocuiască primele entității dobândite dacă înlocuirea este prevăzută de:

(a) termenii acordului de cumpărare;

(b) termenii primelor entității dobândite; sau

(c) legile sau reglementările aplicabile.

▼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.

([1]) La punctele B56-B62, termenul „prime cu plata pe bază de acțiuni” se referă la tranzacții cu plata pe bază de acțiuni pentru care drepturile sunt obținute sau nu.

▼M12

B58 Partea din prima de înlocuire care se poate atribui serviciilor de dinainte de combinare reprezintă evaluarea pe baza pieței a primei entități 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 entități 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 entități 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.

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*.

▼M29

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității dobândite

B62A Este posibil ca entitatea dobândită să aibă tranzacții în curs cu plata pe bază de acțiuni pe care dobânditorul nu le preschimbă cu tranzacțiile sale cu plata pe bază de acțiuni. Dacă drepturile sunt obținute, respectivele tranzacții cu plata pe bază de acțiuni ale entității dobândite fac parte din interesele care nu controlează și sunt evaluate la evaluarea lor pe baza pieței. Dacă drepturile nu sunt obținute, acestea sunt evaluate la evaluarea lor pe baza pieței ca și cum data achiziției ar fi data acordării în conformitate cu punctele 19 și 30.

▼M29

B62B Evaluarea pe baza pieței a tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni pentru care drepturile sunt obținute se alocă intereselor care nu controlează pe baza raportului dintre partea din perioada de intrare în drepturi care a trecut și cea mai lungă dintre perioada totală de intrare în drepturi sau perioada inițială de intrare în drepturi a tranzacției cu plata pe bază de acțiuni. Soldul se alocă serviciilor post-combinare.

▼M12

ALTE IFRS-URI CARE OFERĂ ÎNDRUMĂRI PRIVIND EVALUAREA ȘI CONTABILIZAREA ULTERIOARĂ (APLICAREA PUNCTULUI 54)

▼M32

B63 Exemple de alte IFRS-uri care oferă îndrumări privind contabilizarea și evaluarea ulterioară a activelor achiziționate și a datoriilor asumate sau suportate în cadrul unei combinări de întreprinderi:

▼M12

(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.

▼M32

(e) IFRS 10 oferă îndrumări privind contabilizarea modificărilor participațiilor în capitalurile proprii ale unei societăți mamă într-o filială, după obținerea controlului.

▼M12

PREZENTĂRI DE INFORMAȚII (APLICAREA PUNCTELOR 59 ȘI 61)

▼M33

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:

▼M12

(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.

▼M33

(f) valoarea justă de la data achiziţiei a contravalorii totale transferate și valoarea justă de la data achiziţiei a fiecărei clase principale de contravaloare, cum ar fi:

▼M12

(i) numerar;

(ii) alte imobilizări corporale sau necorporale, inclusiv o întreprindere sau o filială a dobânditorului;

(iii) datorii suportate, de exemplu, o datorie pentru contravaloarea contingentă; și

▼M33

(iv) participaţii în capitalurile proprii ale dobânditorului, inclusiv numărul de instrumente sau de participaţii emise sau care ar putea fi emise și metoda de evaluare a valorii juste a acelor instrumente sau participaţii.

▼M12

(g) pentru angajamentele privind contravaloarea contingentă și activele de compensaţie:

(i) valoarea recunoscută la data achiziţiei;

(ii) o descriere a angajamentului și a bazei de determinare a valorii plăţii; 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 plăţii este nelimitată, dobânditorul trebuie să prezinte acest fapt.

(h) pentru creanţele dobândite:

(i) valoarea justă a creanţelor;

(ii) valorile contractuale brute de primit; și

(iii) cea mai bună estimare de la data achiziţiei a fluxurilor de trezorerie contractuale ce nu se preconizează a fi colectate.

Prezentările de informaţii trebuie să fie furnizate pe clase principale de creanţe, cum ar fi împrumuturile, contractele de leasing financiar direct și orice altă clasă de creanţe.

(i) valorile recunoscute la data achiziţiei pentru fiecare clasă principală de active dobândite și de datorii asumate.

(j) pentru fiecare datorie contingentă recunoscută în conformitate cu punctul 23, informaţiile 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) informaţiile 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 tranzacţiile care sunt recunoscute separat de achiziţia activelor și asumarea datoriilor în cadrul combinării de întreprinderi, în conformitate cu punctul 51:

(i) o descriere a fiecărei tranzacţii;

(ii) modalitatea de contabilizare de către dobânditor a fiecărei tranzacţii;

▼M12

(iii) valorile recunoscute pentru fiecare tranzacţie și elementul-rând din situaţiile financiare în care este recunoscută fiecare valoare; și

(iv) dacă tranzacţia reprezintă lichidarea efectivă a unei relaţii preexistente, metoda utilizată pentru determinarea valorii de lichidare.

(m) prezentarea tranzacţiilor recunoscute separat impusă de litera (l) trebuie să cuprindă valoarea costurilor aferente achiziţiei și, separat, valoarea acestor costuri recunoscută drept cheltuială și elementul-rând sau elementele-rânduri din situaţia 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 condiţii avantajoase (a se vedea punctele 34-36):

(i) valoarea oricărui câștig recunoscut în conformitate cu punctul 34, precum și elementul-rând din situaţia rezultatului global în care este recunoscut câștigul; și

(ii) o descriere a motivelor datorită cărora tranzacţia a avut drept rezultat un câștig.

▼M33

(o) pentru fiecare combinare de întreprinderi în care dobânditorul deţine mai puţin de 100 % din participaţiile în capitalurile proprii ale entităţii dobândite la data achiziţiei:

▼M12

(i) valoarea intereselor care nu controlează în entitatea dobândită recunoscută la data achiziţiei și baza de evaluare a acelei valori; și

▼M33

(ii) pentru fiecare interes care nu controlează deţinut în entitatea dobândită evaluat la valoarea justă, tehnicile de evaluare și datele de intrare principale utilizate pentru a evalua acea valoare.

▼M12

(p) într-o combinare de întreprinderi realizată în etape:

(i) valoarea justă la data achiziţiei a participaţiei în capitalurile proprii ale entităţii dobândite deţinute de dobânditor imediat înainte de data achiziţiei; și

(ii) valoarea oricărui câștig sau a oricărei pierderi recunoscut(e) ca urmare a reevaluării la valoarea justă a participaţiilor în capitalurile proprii ale entităţii dobândite deţinute de dobânditor înainte de combinarea de întreprinderi (a se vedea punctul 42) și elementul-rând din situaţia rezultatului global în care este recunoscut(ă) câștigul sau pierderea.

(q) următoarele informaţii:

(i) valorile de la data achiziţiei ale veniturilor și ale profitului sau pierderii entităţii dobândite incluse în situaţia consolidată a rezultatului global pentru perioada de raportare; și

(ii) veniturile și profitul sau pierderea entităţii rezultate din combinare pentru perioada curentă de raportare ca și cum data achiziţiei pentru toate combinările de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei contabile ar fi fost la începutul perioadei anuale de raportare.

▼**M12**

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).

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;

▼**M12**

(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.

(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.

▼**M12**

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.

(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 și 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 recunoașterea 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 și 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 și 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.

▼M56

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*, IFRS 7 și IFRS 9 *Instrumente financiare*), cu excepția:

(a) punctului 20A care permite asigurătorilor ce îndeplinesc anumite criterii să aplice o scutire temporară de la aplicarea IFRS 9;

(b) punctului 35B care permite asigurătorilor să aplice pentru activele financiare desemnate abordarea stratificată; și

(c) punctului 45 care permite asigurătorilor să reclasifice în anumite circumstanțe unele sau toate activele financiare pe care le dețin, astfel încât activele să fie evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼M54

4. O entitate nu trebuie să aplice prezentul IFRS pentru:

▼B

(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

(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*);

▼M54

(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 variabile de leasing și alte elemente similare), precum și de garanția valorii reziduale pentru locatar încorporată într-un contract de leasing (a se vedea IFRS 16 *Contracte de leasing*, IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*);

▼M53

(d) contracte de garanții financiare, cu condiția ca emitentul să nu fi declarat anterior în mod explicit că consideră astfel de contracte ca fiind contracte 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 32, IFRS 7 și IFRS 9, fie prezentul standard. Emitentul poate opta în acest sens în cazul fiecărui contract în parte, dar alegerea pentru fiecare contract este irevocabilă;

▼B

(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.

▼M56

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. Toate trimiterile de la punctul 3 literele (a) și (b) și de la punctele 20A-20Q, 35B-35N, 39B-39M și 46-49 la un asigurător se interpretează și ca trimiteri la un emitent al unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară.

▼B

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

▼M53

7. IFRS 9 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. IFRS 9 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.

▼M53

8. Ca o excepție de la dispozițiile din IFRS 9, 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, dispozițiile din IFRS 9 se aplică unei opțiuni 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, aceste dispoziții se aplică și în cazul în care capacitatea deținătorului de a exercita o opțiune put sau o opțiune de răscumpărare în numerar este declanșată de o schimbare a unei astfel de variabile (de exemplu, o opțiune put care poate fi exercitată dacă un indice de pe piața de capital atinge un nivel specificat).

▼B

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);

(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.

▼M53

12. Pentru a separa un contract, un asigurător trebuie:

(a) să aplice prezentul IFRS componentei de asigurare.

(b) să aplice IAS 9 componentei de depozit.

▼B

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;

(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.

▼B

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.

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:

([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

(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.

▼M56

Scutirea temporară de la aplicarea IFRS 9

20A. IFRS 9 se referă la contabilitatea instrumentelor financiare și se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau după această dată. Cu toate acestea, pentru un asigurător care îndeplinește criteriile de la punctul 20B, prezentul IFRS prevede o scutire temporară care permite, dar nu impune, asigurătorului să aplice IAS 39 *Instrumente financiare*: *Recunoaștere și evaluare* în locul IFRS 9 pentru perioadele anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2021. Un asigurător care aplică scutirea temporară de la IFRS 9:

(a) utilizează dispozițiile IFRS 9 care sunt necesare pentru prezentarea informațiilor solicitate la punctele 39B-39J ale prezentului IFRS; și

(b) aplică toate celelalte IFRS-uri aplicabile instrumentelor sale financiare, cu excepția cazurilor descrise la punctele 20A-20Q, 39B-39J și 46-47 din prezentul IFRS.

20B. Un asigurător poate aplica scutirea temporară de la IFRS 9, dacă și numai dacă:

(a) nu a aplicat anterior nicio versiune a IFRS 9 [1], în afara dispozițiilor pentru prezentarea câștigurilor și pierderilor aferente datoriilor financiare desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere, prevăzute la punctul 5.7.1 litera (c) și la punctele 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 și B5.7.5–B5.7.20 din IFRS 9; și

(b) activitățile sale sunt predominant legate de asigurări, astfel cum se precizează la punctul 20D, la data raportării sale anuale imediat precedentă datei de 1 aprilie 2016 sau la o dată ulterioară de raportare anuală, astfel cum se specifică la punctul 20G.

20C. Un asigurător care aplică scutirea temporară de la IFRS 9 este autorizat să ia decizia de a aplica numai dispozițiile pentru prezentarea câștigurilor și pierderilor aferente datoriilor financiare desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere, prevăzute la punctul 5.7.1 litera (c) și la punctele 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 și B5.7.5–B5.7.20 din IFRS 9. Dacă decide să aplice aceste dispoziții, asigurătorul aplică dispozițiile tranzitorii relevante ale IFRS 9, comunică faptul că a aplicat dispozițiile respective și prezintă permanent informațiile aferente, prevăzute la punctele 10-11 din IFRS 7 [astfel cum a fost modificat prin IFRS 9 (2010)].

[1] Comitetul a emis versiuni succesive ale IFRS 9 în 2009, 2010, 2013 și 2014.

▼**M56**

20D. Activitățile unui asigurător sunt predominat legate de asigurări, dacă și numai dacă:

(a) valoarea contabilă a datoriilor sale ce decurg din contracte care intră sub incidența prezentului IFRS, care include orice componente de depozit sau instrumente financiare derivate încorporate, separate de contractele de asigurare prin aplicarea punctelor 7-12 din prezentul IFRS, este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a tuturor datoriilor sale; și

(b) procentul reprezentat de raportul dintre valoarea contabilă totală a datoriilor sale legate de asigurări (a se vedea punctul 20E) și valoarea contabilă totală a tuturor datoriilor sale este:

(i) mai mare de 90 la sută; sau

(ii) mai mic sau egal cu 90 la sută, dar mai mare de 80 la sută, iar asigurătorul nu desfășoară o activitate semnificativă care nu are legătură cu asigurările (a se vedea punctul 20F).

20E. În scopul aplicării punctului 20D litera (b), datoriile legate de asigurări cuprind:

(a) datoriile ce decurg din contracte care intră sub incidența prezentului IFRS, astfel cum se precizează la punctul 20D litera (a);

(b) datoriile ce decurg din contractele de investiții în instrumente nederivate, evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere prin aplicarea IAS 39 {inclusiv cele desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere, cărora asigurătorul le-a aplicat cerințele prevăzute în IFRS 9 pentru prezentarea câștigurilor și pierderilor [a se vedea punctul 20B litera (a) și punctul 20C]}; și

(c) datoriile ce decurg din faptul că asigurătorul emite sau îndeplinește obligații care decurg din contractele prevăzute la literele (a) și (b). Exemplele de astfel de datorii includ instrumentele derivate utilizate pentru a diminua riscurile care decurg din contractele respective și din activele care acoperă aceste contracte, obligațiile fiscale relevante, cum ar fi datoriile privind impozitul amânat pentru diferențe temporare impozabile privind datoriile care decurg din aceste contracte, precum și instrumentele de datorie emise și care sunt incluse în capitalul reglementat al asigurătorului.

20F. Atunci când, în scopul aplicării punctului 20D litera (b) punctul (ii), asigurătorul evaluează dacă desfășoară o activitate semnificativă care nu are legătură cu asigurările, acesta ia în considerare:

(a) numai activitățile din care poate obține venituri și în urma cărora poate suporta cheltuieli; și

(b) factori cantitativi sau calitativi (sau ambii), inclusiv informațiile disponibile public, cum ar fi clasificarea activităților din sector, pe care utilizatorii situațiilor financiare o aplică asigurătorului.

20G. Punctul 20B litera (b) impune unei entități să evalueze dacă îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9 la data raportării sale anuale imediat precedentă datei de 1 aprilie 2016. După această dată:

(a) o entitate care îndeplinea anterior condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9 reevaluează dacă activitățile sale sunt predominant legate de asigurări la o dată ulterioară de raportare anuală, dacă și numai dacă în cursul perioadei anuale care se încheie la data respectivă a avut loc o modificare în activitățile sale, astfel cum se precizează la punctele 20H și 20I.

▼**M56**

(b) o entitate care nu îndeplinea anterior condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9 este autorizată să reevalueze dacă activitățile sale sunt predominant legate de asigurări la o dată ulterioară de raportare anuală, precedentă datei de 31 decembrie 2018, dacă și numai dacă în cursul perioadei anuale care se încheie la data respectivă a avut loc o modificare în activitățile sale, astfel cum se precizează la punctele 20H și 20I.

20H. În scopul aplicării punctului 20G, o modificare în activitățile unei entități este o modificare:

(a) determinată de conducerea superioară a entității ca rezultat al unor modificări externe sau interne;

(b) semnificativă pentru operațiunile entității; și

(c) demonstrabilă părților externe.

În consecință, o astfel de modificare are loc numai atunci când entitatea începe sau încetează să efectueze o activitate care este semnificativă pentru operațiunile sale sau care modifică în mod semnificativ amploarea uneia dintre activitățile sale; de exemplu, atunci când entitatea a dobândit, a cedat sau a închis o linie de activitate.

20I. Este de așteptat ca modificarea în activitățile entității descrisă la punctul 20H să aibă loc foarte rar. Următoarele nu sunt modificări în activitățile unei entități, în sensul aplicării punctului 20G:

(a) o schimbare în structura de finanțare a entității, care, în sine, nu afectează activitățile din care entitatea obține venituri și în urma cărora suportă cheltuieli.

(b) planul unei entități de a vinde o linie de activitate, chiar dacă activele și datoriile sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării, prin aplicarea IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*. Planul de a vinde o linie de activitate ar putea modifica activitățile entității și ar putea conduce la o reevaluare în viitor numai dacă afectează datoriile recunoscute în situația poziției financiare a acesteia.

20J. Dacă, în urma unei reevaluări [a se vedea punctul 20G litera (a)], o entitate nu mai îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9, aceasta este autorizată să aplice în continuare scutirea temporară de la IFRS 9 numai până la sfârșitul perioadei anuale care a început imediat după reevaluarea respectivă. Cu toate acestea, entitatea trebuie să aplice IFRS 9 pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2021 sau după această dată. De exemplu, dacă o entitate stabilește că nu mai îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9, prin aplicarea punctului 20G litera (a) la 31 decembrie 2018 (sfârșitul perioadei sale anuale), aceasta este autorizată să aplice în continuare scutirea temporară de la IFRS 9 numai până la 31 decembrie 2019.

▼**M56**

20K. Un asigurător care a decis anterior să aplice scutirea temporară de la IFRS 9 poate decide irevocabil, la începutul oricărei perioade anuale ulterioare, să aplice IFRS 9.

Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile

20L. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile, astfel cum este definită în IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*, poate aplica scutirea temporară de la IFRS 9 descrisă la punctul 20A dacă și numai dacă îndeplinește criteriile descrise la punctul 20B. Pentru aplicarea punctului 20B litera (b), entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile utilizează valorile contabile determinate prin aplicarea IFRS-urilor la data menționată la punctul respectiv.

20M. IFRS 1 prevede cerințe și scutiri aplicabile unei entități care adoptă pentru prima dată IFRS-urile. Aceste cerințe și scutiri (de exemplu, punctele D16 și D17 din IFRS 1) nu prevalează asupra cerințelor de la punctele 20A–20Q și 39B–39J din prezentul IFRS. De exemplu, cerințele și scutirile prevăzute de IFRS 1 nu prevalează asupra cerinței ca o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile să îndeplinească criteriile specificate la punctul 20L pentru a putea aplica scutirea temporară de la IFRS 9.

20N. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile și prezintă informațiile solicitate la punctele 39B-39J utilizează cerințele și scutirile prevăzute de IFRS 1, care sunt relevante pentru efectuarea evaluărilor necesare pentru prezentarea informațiilor respective.

Scutire temporară de la îndeplinirea anumitor cerințe prevăzute de IAS 28

20O. Punctele 35-36 din IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație* impun unei entități să aplice politici contabile uniforme atunci când utilizează metoda punerii în echivalență. Cu toate acestea, pentru perioadele anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2021, unei entități i se permite, dar nu i se impune, să mențină politicile contabile relevante aplicate de entitatea asociată sau de asocierea în participație, după cum urmează:

(a) entitatea aplică IFRS 9, dar entitatea asociată sau asocierea în participație aplică scutirea temporară de la IFRS 9; sau

(b) entitatea aplică scutirea temporară de la IFRS 9, dar entitatea asociată sau asocierea în participație aplică IFRS 9.

20P. Atunci când o entitate utilizează metoda punerii în echivalență pentru a contabiliza investiția sa într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație:

(a) dacă IFRS 9 a fost aplicat anterior la situațiile financiare utilizate pentru a aplica entității asociate sau asocierii în participație respective metoda punerii în echivalență (după reflectarea tuturor ajustărilor efectuate de entitate), IFRS 9 va fi aplicat în continuare.

▼M56

(b) dacă scutirea temporară de la IFRS 9 a fost aplicată anterior la situațiile financiare utilizate pentru a aplica entității asociate sau asocierii în participație respective metoda punerii în echivalență (după reflectarea tuturor ajustărilor efectuate de entitate), IFRS 9 poate fi aplicat ulterior.

20Q. O entitate poate aplica punctul 20O și punctul 20P litera (b) separat, pentru fiecare entitate asociată sau asociere în participație.

▼B

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).

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.

[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

Continuarea practicilor existente

25. Un asigurător poate continua folosirea următoarelor practici, dar introducerea oricăreia dintre ele nu îndeplinește dispoziţiile de la punctul 22:

(a) evaluarea datoriilor de asigurare pe o bază neactualizată;

(b) evaluarea drepturilor contractuale referitoare la comisioane viitoare pentru gestionarea investiţiilor la o valoare care depășește valoarea lor justă, dată de o comparaţie cu comisioanele curente percepute de alţi participanţi de pe piaţă pentru servicii similare. Este probabil ca valoarea justă la început a drepturilor contractuale respective să egaleze costurile de emisiune plătite, cu excepţia cazurilor în care comisioanele viitoare pentru gestionarea investiţiilor și cheltuielile aferente nu sunt aliniate la cele comparabile de pe piaţă;

(c) utilizarea unor politici contabile neuniforme pentru contractele de asigurare (precum și pentru costurile de achiziţie amânate aferente și pentru imobilizările necorporale aferente, dacă există) ale filialelor, cu excepţia cazului în care punctul 24 permite acest lucru. Dacă politicile contabile respective sunt neuniforme, un asigurător le poate modifica, cu condiţia ca modificarea să nu ducă la diversificarea politicilor contabile și, de asemenea, să satisfacă celelalte dispoziţii ale prezentului IFRS.

Prudenţa

26. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile contabile privind contractele de asigurare pentru a elimina prudenţa excesivă. Totuși, dacă un asigurător evaluează deja contractele sale de asigurare cu suficientă prudenţă, el nu trebuie să manifeste o prudenţă și mai mare.

Marje de investiţie viitoare

27. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile contabile privind contractele de asigurare pentru a elimina marjele de investiţie viitoare. Cu toate acestea, există o prezumţie relativă potrivit căreia situaţiile financiare ale unui asigurător vor fi mai puţin relevante și mai puţin fiabile dacă acesta introduce o politică contabilă care reflectă marje de investiţie viitoare la evaluarea contractelor de asigurare, în afară de cazul când aceste marje afectează plăţile 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

(b) proiectarea rentabilităţii activelor respective la o rată estimată de rentabilitate, actualizarea rentabilităţii proiectate cu o rată diferită și includerea rezultatului în evaluarea datoriei.

▼B

28. Un asigurător poate depăși prezumţia relativă descrisă la punctul 27 dacă și numai dacă celelalte componente ale unei modificări a politicilor sale contabile cresc relevanţa și fiabilitatea declaraţiilor sale financiare suficient de mult pentru a cântări mai greu decât scăderea gradului de relevanţă și de fiabilitate cauzată de includerea unor marje de investiţie viitoare. De exemplu, să presupunem că politicile contabile deja existente ale unui asigurător privind contractele de asigurare implică ipoteze iniţiale excesiv de prudente și o rată de actualizare prescrisă de un organism de reglementare fără referire directă la condiţiile de pe piaţă și ignoră unele opţiuni și garanţii încorporate. Asigurătorul ar putea să își facă situaţiile financiare mai relevante și nu mai puţin 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 opţiunilor și a garanţiilor încorporate; și

(d) o rată de actualizare curentă a pieţei, chiar dacă acea rată de actualizare reflectă rentabilitatea estimată a activelor asigurătorului.

29. În unele modalităţi 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 ◄ modalităţi de evaluare, rata de actualizare afectează doar indirect evaluarea datoriei. În special, folosirea unei rate de actualizare mai puţin adecvate are un efect redus sau nu are niciun efect asupra evaluării iniţiale a unei datorii. Cu toate acestea, în alte modalităţi 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 prezumţia 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 achiziţie 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 achiziţie 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 achiziţiei, să evalueze la valoarea justă datoriile de asigurare asumate şi *activele de asigurare* dobândite într-o combinare de întreprinderi. Totuşi, 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 diferenţa dintre (i) valoarea justă a drepturilor contractuale dobândite şi a obligaţiilor 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 incidenţa IAS 36 *Deprecierea activelor* și a IAS 38. Cu toate acestea, IAS 36 și IAS 38 se aplică listelor de clienţi și relaţiilor cu clienţii care reflectă așteptările privind contractele viitoare care nu fac parte din drepturile contractuale de asigurare și din obligaţiile contractuale de asigurare care existau la data combinării de întreprinderi sau a transferului de portofoliu.

Caracteristici de participare discreţionară

Caracteristici de participare discreţionară în contractele de asigurare

▼M53

34. Unele contracte de asigurare au o caracteristică de participare discreţionară, precum și un *element garantat*. Emitentul unui astfel de contract:

▼B

(a) poate, dar nu este obligat, să recunoască elementul garantat în mod separat de caracteristica de participare discreţionară. 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 discreţionară 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 împărţi această caracteristică în două componente, de datorie și de capitaluri proprii, și trebuie să utilizeze o politică contabilă consecventă în privinţa acestei împărţiri. 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*);

▼M53

(d) în cazul în care contractul conține un instrument derivat încorporat care intră sub incidența IFRS 9, trebuie să aplice IFRS 9 pentru acel instrument derivat încorporat;

▼B

(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

▼M53

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 IFRS 9 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 IFRS 9 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 IFRS 9 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;

▼B

(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.

▼M56

35A. Scutirile temporare prevăzute la punctele 20A, 20L și 20O și abordarea stratificată prevăzută la punctul 35B sunt, de asemenea, disponibile unui emitent al unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară. În consecință, toate trimiterile de la punctul 3 literele (a) și (b) și de la punctele 20A-20Q, 35B-35N, 39B-39M și 46-49 la un asigurător se interpretează și ca trimiteri la un emitent al unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară.

PREZENTARE

Abordarea stratificată

35B. Unui asigurător i se permite, dar nu i se impune, să aplice abordarea stratificată pentru activele financiare desemnate. Un asigurător care aplică abordarea stratificată:

(a) reclasifică de la profit sau pierdere la alte elemente ale rezultatului global o sumă care rezultă ca profit sau pierdere la sfârșitul perioadei de raportare pentru activele financiare desemnate și care este egală cu suma care ar fi rezultat ca profit sau pierdere dacă asigurătorul ar fi aplicat IAS 39 pentru activele financiare desemnate. În consecință, suma reclasificată este egală cu diferența dintre:

(i) suma raportată ca profit sau pierdere pentru activele financiare desemnate, aplicând IFRS 9; și

(ii) suma care ar fi fost raportată ca profit sau pierdere pentru activele financiare desemnate, dacă asigurătorul ar fi aplicat IAS 39.

(b) aplică toate celelalte IFRS-uri aplicabile instrumentelor sale financiare, cu excepția cazurilor descrise la punctele 35B-35N, 39K-39M și 48-49 din prezentul IFRS.

35C. Un asigurător poate decide să aplice abordarea stratificată descrisă la alineatul (35B numai atunci când aplică pentru prima dată IFRS 9, inclusiv atunci când aplică pentru prima dată IFRS 9 după ce a aplicat anterior:

(a) scutirea temporară de la IFRS 9 descrisă la punctul 20A; sau

(b) numai dispozițiile pentru prezentarea câștigurilor și pierderilor aferente datoriilor financiare desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere, prevăzute la punctul 5.7.1 litera (c) și la punctele 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 și B5.7.5–B5.7.20 din IFRS 9.

35D. Un asigurător prezintă suma reclasificată de la profit sau pierdere la alte elemente ale rezultatului global prin aplicarea abordării stratificate:

(a) la profit sau pierdere, ca element-rând separat; și

(b) la alte elemente ale rezultatului global, ca o componentă separată a altor elemente ale rezultatului global.

▼**M56**

35E. Un activ financiar este eligibil pentru desemnare pentru abordarea stratificată, dacă și numai dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

(a) activul este evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, aplicând IFRS 9, dar nu ar fi fost evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere în totalitatea sa, aplicând IAS 39; și

(b) activul nu este deţinut pentru exercitarea unei activităţi ce nu are legătură cu contractele care intră sub incidenţa prezentului IFRS. Exemple de active financiare care nu ar fi eligibile pentru abordarea stratificată sunt activele deţinute pentru activităţi bancare sau activele financiare deţinute în fonduri destinate contractelor de investiţii care nu intră sub incidenţa prezentului IFRS.

35F. Un asigurător poate desemna pentru abordarea stratificată un activ financiar eligibil, atunci când decide să aplice abordarea stratificată (a se vedea punctul 35C). Ulterior, acesta poate desemna pentru abordarea stratificată un activ financiar eligibil, atunci și numai atunci când:

(a) activul respectiv este recunoscut iniţial; sau

(b) activul respectiv îndeplinește de curând criteriul de la punctul 35E litera (b), dar anterior nu îndeplinea acest criteriu.

35G. Unui asigurător i se permite să desemneze pentru abordarea stratificată active financiare eligibile, aplicând punctul 35F pentru fiecare instrument.

35H. Dacă este cazul, în vederea aplicării abordării stratificate pentru un activ financiar nou desemnat, aplicând punctul 35F litera (b):

(a) valoarea justă a acestuia la data desemnării este noua sa valoare contabilă la cost amortizat; și

(b) rata efectivă a dobânzii se determină pe baza valorii sale juste la data desemnării.

35I. O entitate continuă să aplice abordarea stratificată pentru un activ financiar desemnat, până când activul financiar respectiv este derecunoscut. Cu toate acestea, o entitate:

(a) redesemnează un activ financiar atunci când acesta nu mai îndeplinește criteriul de la punctul 35E litera (b). De exemplu, un activ financiar nu va mai îndeplini acest criteriu atunci când entitatea transferă activul respectiv, astfel încât acesta este deţinut pentru activităţile sale bancare, sau atunci când entitatea încetează să mai fie un asigurător.

(b) poate, la începutul oricărei perioade anuale, să înceteze aplicarea abordării stratificate pentru toate activele financiare desemnate. O entitate care decide să înceteze aplicarea abordării stratificate trebuie să aplice IAS 8 pentru a ţine seama de modificarea politicii contabile.

▼M56

35J. Atunci când o entitate redesemnează un activ financiar aplicând punctul 35I litera (a), aceasta trebuie să reclasifice orice sold referitor la activul financiar respectiv de la alte elemente ale rezultatului global acumulate la profit sau pierdere, ca ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1).

35K. Dacă o entitate încetează să utilizeze abordarea stratificată în baza deciziei prevăzute la punctul 35I litera (b) sau din cauză că nu mai este un asigurător, aceasta nu va mai aplica ulterior abordarea stratificată. Un asigurător care a decis să aplice abordarea stratificată (a se vedea punctul 35C), dar nu are active financiare eligibile (a se vedea punctul 35E) poate aplica ulterior abordarea stratificată, atunci când va avea active financiare eligibile.

Interacţiunea cu alte cerinţe

35L. Punctul 30 din prezentul IFRS permite o practică descrisă uneori drept „contabilitate colaterală”. Dacă un asigurător aplică abordarea stratificată, contabilitatea colaterală poate fi aplicată.

35M. Reclasificarea unei sume de la profit sau pierdere la alte elemente ale rezultatului global, aplicând punctul 35B, poate avea efecte asupra includerii altor sume, cum ar fi impozitul pe profit, în alte elemente ale rezultatului global. Un asigurător trebuie să aplice IFRS-ul relevant, cum ar fi IAS 12 *Impozitul pe profit*, pentru a determina orice astfel de efecte.

Entitatea care adoptă pentru prima dată IFRS-urile

35N. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile decide să aplice abordarea stratificată, aceasta retratează informaţiile comparative pentru a reflecta abordarea stratificată, dacă și numai dacă retratează informaţiile comparative pentru a se conforma IFRS 9 (a se vedea punctele E1 și E2 din IFRS 1).

▼B

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

Explicarea valorilor recunoscute în situaţiile financiare

36. Un asigurător trebuie să prezinte informaţii care identifică și explică valorile din situaţiile 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 ►M5 situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie ◄ folosind metoda directă) care rezultă din contracte de asigurare. În plus, dacă asigurătorul este un cedent, el trebuie să prezinte informaţii 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;

▼B

(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);

(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.

▼M56

Prezentarea informațiilor cu privire la scutirea temporară de la IFRS 9

39B Un asigurător care decide să aplice scutirea temporară de la IFRS 9 prezintă informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare:

(a) să înțeleagă modul în care asigurătorul a îndeplinit condițiile pentru aplicarea scutirii temporare; și

(b) să compare asigurătorii care aplică scutirea temporară cu entitățile care aplică IFRS 9.

▼**M56**

39C Pentru a se conforma punctului 39B litera (a), un asigurător trebuie să precizeze faptul că aplică scutirea temporară de la IFRS 9 și modul în care a concluzionat la data menționată la punctul 20B litera (b) că îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9, precum și:

(a) dacă valoarea contabilă a datoriilor sale ce decurg din contracte care intră sub incidența prezentului IFRS [și anume, datoriile descrise la punctul 20E litera (a)] a fost mai mică sau egală cu 90 la sută din valoarea contabilă totală a tuturor datoriilor sale, natura și valorile contabile ale datoriilor legate de asigurări, care nu sunt datorii ce decurg din contracte care intră sub incidența prezentului IFRS [și anume, datoriile descrise la punctele 20E litera (b) și 20E litera (c)];

(b) dacă procentul reprezentat de raportul dintre valoarea contabilă totală a datoriilor sale legate de asigurări și valoarea contabilă totală a tuturor datoriilor sale a fost mai mic sau egal cu 90 la sută, dar mai mare de 80 la sută, modul în care a stabilit că nu a desfășurat o activitate semnificativă care nu are legătură cu asigurările, inclusiv informațiile pe care le-a luat în considerare; și

(c) dacă a îndeplinit condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9 în urma unei reevaluări efectuate în conformitate cu punctul 20G litera (b):

(i) motivul pentru care a efectuat reevaluarea;

(ii) data la care a avut loc modificarea relevantă în activitățile sale; și

(iii) o explicație detaliată a modificării survenite în activitățile sale și o descriere calitativă a efectului acestei modificări asupra situațiilor sale financiare.

39D Dacă, aplicând punctul 20G litera (a), o entitate concluzionează că activitățile sale nu mai sunt predominant legate de asigurări, aceasta trebuie să prezinte următoarele informații în fiecare perioadă de raportare, înainte de a începe să aplice IFRS 9:

(a) faptul că nu mai îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii temporare de la IFRS 9;

(b) data la care a avut loc modificarea relevantă în activitățile sale; și

(c) o explicație detaliată a modificării survenite în activitățile sale și o descriere calitativă a efectului acestei modificări asupra situațiilor sale financiare.

39E Pentru a se conforma punctului 39B litera (b), un asigurător trebuie să prezinte valoarea justă la sfârșitul perioadei de raportare și cuantumul modificării valorii juste în cursul perioadei respective, pentru următoarele două categorii de active financiare, în mod separat:

(a) activele financiare cu clauze contractuale care dau naștere la anumite date unor fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat [și anume, active financiare care îndeplinesc condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b) din IFRS 9], cu excepția activelor financiare care corespund definiției din IFRS 9 a activelor deținute în vederea tranzacționării sau care sunt gestionate și ale căror performanțe sunt evaluate pe baza valorii juste (a se vedea punctul B4.1.6 din IFRS 9).

▼**M56**

(b) toate activele financiare, altele decât cele menționate la punctul 39E litera (a), și anume, toate activele financiare:

(i) cu clauze contractuale care nu dau naștere la anumite date unor fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat;

(ii) care corespund definiției din IFRS 9 a activelor deținute în vederea tranzacționării; sau

(iii) care sunt gestionate și ale căror performanțe sunt evaluate pe baza valorii juste.

39F Atunci când prezintă informațiile de la punctul 39E, asigurătorul:

(a) poate considera valoarea contabilă a activului financiar evaluată aplicând IAS 39 ca fiind o aproximare rezonabilă a valorii sale juste, dacă, în conformitate cu punctul 29 litera (a) din IFRS 7, nu i se cere să prezinte valoarea justă (de exemplu, creanțele comerciale pe termen scurt); și

(b) ține seama de nivelul de detaliu necesar pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă caracteristicile activelor financiare.

39G Pentru a se conforma punctului 39B litera (b), un asigurător trebuie să prezinte informații privind expunerea la riscul de credit, inclusiv privind concentrările semnificative ale riscului de credit, inerentă activelor financiare descrise la punctul 39E litera (a). Un asigurător trebuie să prezinte cel puțin următoarele informații despre aceste active financiare la sfârșitul perioadei de raportare:

(a) pe clasele de rating de risc de credit definite în IFRS 7, valorile contabile obținute aplicând IAS 39 (în cazul activelor financiare evaluate la costul amortizat, înainte de ajustarea pentru orice depreciere).

(b) pentru activele financiare descrise la punctul 39E litera (a) care nu prezintă un risc de credit scăzut la sfârșitul perioadei de raportare, valoarea justă și valoarea contabilă obținute aplicând IAS 39 (în cazul activelor financiare evaluate la costul amortizat, înainte de ajustarea pentru orice depreciere). În vederea acestei prezentări de informații, punctul B5.5.22 din IFRS 9 prevede cerințele relevante necesare pentru a evalua dacă riscul de credit al unui instrument financiar poate fi considerat scăzut.

39H Pentru a se conforma punctului 39B litera (b), un asigurător trebuie să precizeze de unde poate obține utilizatorul situațiilor financiare informațiile disponibile public prevăzute de IFRS 9 despre o entitate din cadrul grupului, care nu sunt prezentate în situațiile financiare consolidate ale grupului pentru perioada relevantă de raportare. De exemplu, astfel de informații prevăzute de IFRS 9 ar putea fi obținute din situațiile financiare individuale sau separate, disponibile public, ale unei entități din cadrul grupului care a aplicat IFRS 9.

39I Dacă o entitate a decis să aplice scutirea prevăzută la punctul 20O de la anumite cerințe specifice ale IAS 28, entitatea trebuie să precizeze acest fapt.

▼M56

39 J Dacă o entitate a aplicat scutirea temporară de la IFRS 9 atunci când a contabilizat investiția sa într-o entitate asociată sau într-o asociere în participație utilizând metoda punerii în echivalență [de exemplu, a se vedea punctul 20O litera (a)], entitatea trebuie să prezinte următoarele elemente, în plus față de informațiile solicitate de IFRS 12 *Prezentarea intereselor deținute în alte entități*:

(a) informațiile descrise la punctele 39B–39H pentru fiecare entitate asociată sau asociere în participație, care este semnificativă pentru entitate. Sumele prezentate trebuie să fie cele cuprinse în situațiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale entității asociate sau ale asocierii în participație, după reflectarea ajustărilor pe care entitatea le-a efectuat pentru a utiliza metoda punerii în echivalență [a se vedea punctul B14 litera (a) din IFRS 12], și nu partea care îi revine entității din aceste sume.

(b) informațiile cantitative descrise la punctele 39B-39H, în mod agregat pentru toate entitățile asociate sau asocierile în participație, care sunt nesemnificative la nivel individual. Sumele agregate:

(i) indicate trebuie să fie partea care îi revine entității din sumele respective; și

(ii) pentru entitățile asociate se indică separat de sumele agregate pentru asocierile în participație.

Prezentarea informațiilor cu privire la abordarea stratificată

39 K Un asigurător care aplică abordarea stratificată prezintă informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă:

(a) modul de calcul al sumei totale reclasificate de la profit sau pierdere la alte elemente ale rezultatului global în perioada de raportare; și

(b) efectul acestei reclasificări asupra situațiilor financiare.

39L Pentru a se conforma punctului 39K, un asigurător trebuie să prezinte:

(a) faptul că aplică abordarea stratificată;

(b) valoarea contabilă la sfârșitul perioadei de raportare a activelor financiare pentru care aplică abordarea stratificată, pe clase de active financiare;

(c) baza de desemnare a activelor financiare pentru abordarea stratificată, inclusiv explicații pentru toate activele financiare desemnate și deținute în afara entității juridice emitente a contractelor care intră sub incidența prezentului IFRS;

(d) o explicație a sumei totale reclasificate de la profit sau pierdere la alte elemente ale rezultatului global în perioada de raportare, într-un mod care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă cum s-a ajuns la această sumă, inclusiv:

(i) suma raportată ca profit sau pierdere pentru activele financiare desemnate, aplicând IFRS 9; și

(ii) suma care ar fi fost raportată ca profit sau pierdere pentru activele financiare desemnate, dacă asigurătorul ar fi aplicat IAS 39.

▼M56

(e) efectul reclasificării descrise la punctele 35B și 35M pentru fiecare element-rând afectat al profitului sau pierderii; și

(f) dacă pe parcursul perioadei de raportare asigurătorul a schimbat desemnarea activelor financiare:

(i) suma reclasificată de la profit sau pierdere la alte elemente ale rezultatului global în perioada de raportare, aferentă activelor financiare nou desemnate, aplicând abordarea stratificată [a se vedea punctul 35F litera (b)];

(ii) suma care ar fi fost reclasificată de la profit sau pierdere la alte elemente ale rezultatului global în perioada de raportare dacă activele financiare nu ar fi fost redesemnate [a se vedea punctul 35I litera (a)]; și

(iii) suma reclasificată în perioada de raportare la profit sau pierdere de la alte elemente ale rezultatului global acumulate pentru activele financiare care au fost redesemnate (a se vedea punctul 35J).

39M Dacă o entitate a aplicat abordarea stratificată atunci când a contabilizat investiţia sa într-o entitate asociată sau într-o asociere în participaţie utilizând metoda punerii în echivalenţă, entitatea trebuie să prezinte următoarele elemente, în plus faţă de informaţiile solicitate de IFRS 12:

(a) informaţiile descrise la punctele 39K–39L pentru fiecare entitate asociată sau asociere în participaţie, care este semnificativă pentru entitate. Sumele prezentate trebuie să fie cele cuprinse în situaţiile financiare întocmite în conformitate cu IFRS ale entităţii asociate sau ale asocierii în participaţie, după reflectarea ajustărilor pe care entitatea le-a efectuat pentru a utiliza metoda punerii în echivalenţă [a se vedea punctul B14 litera (a) din IFRS 12], și nu partea care îi revine entităţii din aceste sume.

(b) informaţiile cantitative descrise la punctul 39K, la punctul 39L literele (a)–(d) și la punctul 39L litera (f), precum și efectul reclasificării descrise la punctul 35B asupra profitului sau pierderii și asupra altor elemente ale rezultatului global, în mod agregat pentru toate entităţile asociate sau asocierile în participaţie, care sunt nesemnificative la nivel individual. Sumele agregate:

(i) indicate trebuie să fie partea care îi revine entităţii din sumele respective; și

(ii) pentru entităţile asociate se indică separat de sumele agregate pentru asocierile în participaţie.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIŢIA

40. Prevederile tranzitorii de la punctele 41-45 se aplică atât unei entităţi care aplica deja IFRS-urile atunci când aplică pentru prima dată prezentul IFRS, cât și unei entităţi 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.

▼B

41A. *Contractele de garanţie 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.

▼M33

41E. IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă* emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste din Anexa A. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼M52

41G. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat punctul 4 literele (a) și (c), punctul B7, punctul B18 litera (h) și punctul B21. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼M53

41H. IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctele 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, anexa A și punctele B18-B20 și a eliminat punctele 41C, 41D și 41F. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M54

41I. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 4. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼B

Prezentarea informaţiilor

42. Nu este necesar ca o entitate să aplice dispoziţiile prezentului IFRS referitoare la prezentarea de informaţii în cazul informaţiilor comparative legate de perioade anuale anterioare datei de 1 ianuarie 2005, cu excepţia prezentărilor de informaţii impuse de punctul 37 literele (a) și (b) referitor la politicile contabile și la activele, datoriile, veniturile și cheltuielile recunoscute în situaţiile financiare (și la fluxurile de trezorerie, dacă se folosește metoda directă).

43. Dacă nu se poate aplica o anume dispoziţie de la punctele 10-35 informaţiilor 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 informaţii comparative poate fi uneori imposibilă, dar este foarte puțin probabil să fie imposibil de aplicat alte dispoziţii ale punctelor 10-35 la astfel de informaţii comparative. IAS 8 explică termenul de „imposibilitate”.

44. La aplicarea punctului 39 litera (c) subpunctul (iii), nu este nevoie ca o entitate să prezinte informaţii despre evoluţia pretenţiilor care au apărut cu mai mult de cinci ani înainte de sfârșitul primului exerciţiu financiar în care aplică prezentul IFRS. În plus, dacă, atunci când o entitate aplică pentru prima dată prezentul IFRS, acesteia îi este

([1]) Atunci când o entitate aplică IFRS 7, trimiterea la IAS 32 este înlocuită de trimiterea la IFRS 7.

▼B

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.

Reclasificarea activelor financiare

▼M53

45. În pofida punctului 4.4.1 din IFRS 9, 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 astfel încât să fie evaluate 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.

▼M56

Aplicarea IFRS 4 împreună cu IFRS 9

Scutirea temporară de la aplicarea IFRS 9

46. *Aplicarea IFRS 9* Instrumente financiare *împreună cu IFRS 4* Contracte de asigurare (Amendamente la IFRS 4), publicat în septembrie 2016, a modificat punctele 3 și 5 și a adăugat punctele 20A-20Q, 35A și 39B-39J, precum și titluri după punctele 20, 20K, 20N și 39A. Entitățile trebuie să aplice aceste amendamente ce permit asigurătorilor care îndeplinesc criteriile specificate să aplice o scutire temporară de la IFRS 9, pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau după această dată.

47. O entitate care prezintă informațiile solicitate la punctele 39B-39J utilizează dispozițiile tranzitorii ale IFRS 9, relevante pentru efectuarea evaluărilor necesare pentru prezentarea informațiilor respective. În acest sens, data aplicării inițiale este considerată a fi debutul primei perioade anuale care începe la 1 ianuarie 2018 sau după această dată.

Abordarea stratificată

48. *Aplicarea IFRS 9* Instrumente financiare *împreună cu IFRS 4* Contracte de asigurare (Amendamente la IFRS 4), publicat în septembrie 2016, a modificat punctele 3 și 5 și a adăugat punctele 35A–35N și 39K-39M, precum și titluri după punctele 35A, 35K, 35M și 39J. Entitățile trebuie să aplice aceste amendamente ce permit asigurătorilor să aplice abordarea stratificată pentru activele financiare desemnate, atunci când aplică pentru prima dată IFRS 9 (a se vedea punctul 35C).

49. O entitate care decide să aplice abordarea stratificată:

(a) aplică această abordare retroactiv pentru activele financiare desemnate, cu ocazia trecerii la IFRS 9. În consecință, de exemplu, entitatea recunoaște, ca ajustare a soldului de deschidere al altor elemente ale rezultatului global acumulate, o sumă egală cu diferența dintre valoarea justă a activelor financiare desemnate, determinată aplicând IFRS 9, și valoarea contabilă a acestora, determinată aplicând IAS 39.

(b) retratează informațiile comparative pentru a reflecta abordarea stratificată, dacă și numai dacă retratează informațiile comparative aplicând IFRS 9.

▼B

Anexa A

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

Cedent	**Deținătorul poliței de asigurare** ►M5 într-un ◄ **contract de reasigurare**.

▼M53

Componentă de depozit	O componentă contractuală care nu este contabilizată ca instrument derivat în conformitate cu IFRS 9 și care ar intra sub incidența IFRS 9 dacă ar fi un instrument separat.

▼B

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.

▼M33

Valoarea justă	reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13.)

▼B

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.
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.

▼B

Element garantat	O obligaţie de a plăti **beneficii garantate**, inclusă într-un contract care posedă o **caracteristică de participare discreţionară**.
Activ de asigurare	Drepturile contractuale nete care îi revin **deţinătorului poliţei 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 părţi (**deţinătorul poliţei de asigurare**), convenind să despăgubească deţinătorul poliţei 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 definiţie.)
Datorie de asigurare	Obligaţiile contractuale nete care îi revin **deţinătorului poliţei de asigurare** în temeiul unui **contract de asigurare**.
Risc de asigurare	Un risc, altul decât **riscul financiar**, transferat de la deţinătorul 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**, obligaţia de a despăgubi un **deţinător de poliţă de asigurare** dacă are loc un **eveniment asigurat**.
Test de adecvare a datoriei	O analiză a necesităţii ca valoarea contabilă a unei **datorii de asigurare** să fie crescută (sau valoarea contabilă a costurilor de achiziţie amânate aferente sau a imobilizărilor necorporale aferente să fie scăzută), în baza unei revizuiri a fluxurilor de trezorerie viitoare.
Deţinător al poliţei 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.
Reasigurător	Partea căreia îi revine obligaţia, 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.

▼B

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 definiţiei unui contract de asigurare date în prezentul IFRS, dar nu sunt reglementate drept contracte de asigurare în unele ţări. Un exemplu este un contract de întreţinere în care furnizorul de servicii convine să repare anumite echipamente în urma unei funcţionări defectuoase a acestora. Plata pentru serviciul pe bază de abonament se bazează pe numărul preconizat de defecţiuni, dar este incert dacă se va defecta un echipament anume. Defectarea echipamentului are un efect nefavorabil asupra proprietarului acestuia, iar contractul despăgubeşte proprietarul (mai degrabă în natură decât în numerar). Un alt exemplu este un contract de servicii de reparaţii auto conform căruia furnizorul convine, pentru o sumă anuală fixă, să furnizeze asistenţă rutieră sau să tracteze automobilul până la cel mai apropiat service. Acest ultim tip de contract ar putea corespunde definiţiei unui contract de asigurare, chiar dacă furnizorul nu convine să efectueze reparaţii sau să înlocuiască piese.

▼M52

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 incidenţa prezentului IFRS:

▼B

(a) este puţin probabil să existe datorii semnificative pentru funcţionări defectuoase și defecţiuni care deja s-au petrecut;

▼M52

(b) dacă se aplică IFRS 15, furnizorul de servicii ar trebui să recunoască veniturile în momentul în care (sau pe măsură ce) serviciile sunt transferate clientului (și în funcţie 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 îmbunătăţească politicile contabile dacă acest lucru este permis de punctele 22-30;

▼B

(c) furnizorul de servicii decide dacă îndeplinirea obligaţiei 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 puţin probabil ca dispoziţiile prezentului IFRS privind prezentarea de informaţii să adauge ceva semnificativ la detaliile impuse de alte IFRS-uri.

Diferenţa dintre riscul de asigurare și alte riscuri

B8 Definiţia 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 deţinătorul 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

▼M53

B18 În continuare sunt oferite exemple de contracte care sunt contracte de asigurare dacă transferul de risc de asigurare este semnificativ:

▼B

(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, obligaţiunile de fidelitate, obligaţiunile de performanţă și garanţiile bancare de participare la licitaţie (contracte care acordă o despăgubire dacă cealaltă parte nu își îndeplinește o obligaţie contractuală, de exemplu obligaţia de a construi o clădire);

▼M53

(g) asigurarea de credit, care prevede plata unor sume specificate pentru despăgubirea deţinătorului pentru o pierdere cu care se confruntă din cauză că un anumit debitor nu efectuează plata la termenele iniţiale sau modificate ale unui instrument de datorie. Aceste contracte pot avea diverse forme legale, cum ar fi aceea a unei garanţii, a unui acreditiv, a unui contract derivat pentru neexecutarea obligaţiilor de creditare sau a unui contract de asigurare. Totuși, deși aceste contracte corespund definiţiei unui contract de asigurare, ele corespund și definiţiei unui contract de garanţie financiară din IFRS 9 și intră sub incidenţa IAS 32 și a IFRS 9, nu a prezentului IFRS [a se vedea punctul 4 litera (d)]. Cu toate acestea, dacă un emitent de contracte de garanţie 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 32 și IFRS 9, fie prezentul IFRS pentru astfel de contracte de garanţie financiară;

▼B

(h) garanţiile de produs. Garanţiile de produs emise de un terţ pentru bunuri vândute de un producător, distribuitor sau comerciant en-detail intră sub incidenţa prezentului IFRS. Însă garanţiile de produs emise direct de către producător, distribuitor sau comerciantul en-detail nu intră sub incidenţa prezentului IFRS, deoarece acestea intră sub incidenţa 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) asistenţa de călătorie (despăgubirea în numerar sau în natură a deţinătorilor poliţei de asigurare pentru pierderile suferite în timpul unei călătorii). Punctele B6 și B7 tratează unele contracte de acest gen;

(k) obligaţiunile pentru situaţii de catastrofă care prevăd plăţi reduse ale ratei de capital și/sau ratei dobânzii dacă un eveniment specificat are un efect nefavorabil asupra emitentului obligaţiunii (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 funcţie de modificările variabilelor climatice, geologice sau ale altor variabile de ordin fizic specifice unei părţi contractante;

(m) contractele de reasigurare.

▼M53

B19 În continuare sunt oferite exemple de elemente care nu sunt contracte de asigurare:

▼B

(a) contractele de investiţii care au forma legală de contract de asigurare, dar nu expun asigurătorul la un risc de asigurare semnificativ, de exemplu, contractele de asigurare de viaţă 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 deţinătorul poliţei prin intermediul unor mecanisme irevocabile și executorii care ajustează plăţile viitoare făcute de către deţinător 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 reţinerea unui risc care ar fi putut fi acoperit de asigurare (acesta nu este un contract de asigurare deoarece nu există o înţelegere 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 precondiţie contractuală pentru plată, ca evenimentul să aibă un efect nefavorabil asupra deţinătorului poliţei de asigurare. Totuși, aceasta nu exclude specificarea unei plăţi predeterminate pentru a cuantifica pierderea generată de un eveniment anume, cum ar fi decesul sau un accident (a se vedea și punctul B13);

▼M53

(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, preţ al unui instrument financiar, preţ al unui bun de consum, rată de schimb valutar, indice de preţ sau de rată, rating sau indice de credit, ori a altor variabile, numai dacă, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila nu este specifică unei părţi contractante (a se vedea IFRS 9);

(f) un contract de garanţie financiară pentru titularii unui contract de credit (sau un acreditiv, un contract derivat pentru neexecutarea obligaţiilor de creditare sau un contract de asigurare de credit) care impune plăţi chiar dacă deţinătorul nu s-a confruntat cu o pierdere generată de incapacitatea debitorului de a face plăţile la termen (a se vedea IFRS 9);

▼B

(g) contractele care impun o plată în baza unei variabile climatice, geologice sau a altor variabile de ordin fizic care nu sunt specifice unei părţi contractante (descrise în mod curent ca instrumente derivate influenţate de factori meteorologici);

(h) obligaţiunile pentru situaţii de catastrofă care prevăd plăţi 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 părţi contractante.

▼M53

B20 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 creează active financiare sau datorii financiare, ele intră sub incidența IFRS 9. Printre altele, aceasta înseamnă că părțile la contract folosesc ceea ce se numește uneori „contabilitatea depozitelor”, care implică următoarele:

▼B

(a) o parte contractantă recunoaște contraprestația primită mai degrabă drept datorie financiară, decât ca venit;

(b) cealaltă parte recunoaște contraprestația efectuată mai degrabă drept activ financiar, decât cheltuială.

▼M52

B21 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 nu creează active financiare sau datorii financiare, se aplică IFRS 15. În conformitate cu IFRS 15, veniturile sunt recunoscute în momentul în care (sau pe măsură ce) o entitate îndeplinește o obligație de executare prin transferarea unui bun sau serviciu promis către un client la o valoare care reflectă contraprestația la care entitatea preconizează că va avea dreptul.

▼B

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 semnificație al riscului de asigurare.

B23 Riscul de asigurare este semnificativ dacă și numai dacă un eveniment asigurat ar putea face ca un asigurător să plătească beneficii suplimentare semnificative în orice situație, cu excepția situațiilor lipsite de fond comercial (adică cele care nu au efect sesizabil asupra economiei tranzacției). Dacă în situații cu fond comercial ar fi plătibile beneficii suplimentare semnificative, condiția din fraza anterioară ar putea fi îndeplinită chiar dacă evenimentul asigurat este extrem de improbabil sau chiar dacă valoarea actualizată preconizată (adică ponderată cu probabilitățile) 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 depășesc pe cele care ar trebui plătite dacă nu ar avea loc niciun eveniment asigurat (cu excepția situațiilor care sunt lipsite de fond comercial). Aceste sume suplimentare includ costurile de instrumentare a pretențiilor și costurile de evaluare a acestora, dar exclud:

(a) pierderea capacității de a percepe de la deținătorul poliței de asigurare plăți pentru servicii viitoare. De exemplu, într-un contract de asigurare de viață cu componentă de investiție, decesul deținătorului poliței înseamnă că asigurătorul nu mai poate să realizeze servicii de administrare de investiții și să obțină un comision pentru aceasta. Totuși, această pierdere economică pentru asigurător nu reflectă un risc de asigurare, așa cum un administrator de fond mutual nu își asumă un risc de asigurare legat de posibilul deces al clientului. Prin urmare, pierderea potențială a unor comisioane viitoare pentru activitatea de administrare de investiții nu este relevantă pentru a evalua ce nivel de risc de asigurare este transferat printr-un contract;

(b) renunțarea în caz de deces la taxele care ar fi fost percepute în caz de anulare sau răscumpărare. Deoarece contractul a creat aceste taxe, renunțarea la ele nu despăgubesc deținătorul poliței 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;

▼B

(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 același 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;

(d) recuperări posibile prin reasigurare. Asigurătorul le contabilizează separat.

B25 Un asigurător trebuie să evalueze importanţa riscului asigurat mai degrabă contract cu contract, decât pe baza gradului de semnificaţie pentru situaţiile 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 ştie 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 compensaţie în caz de deces care depășește valoarea plătibilă în caz de supravieţuire, contractul este un contract de asigurare, în afară de cazul în care compensaţia în caz de deces este nesemnificativă (evaluată mai degrabă prin referire la contract decât la un întreg portofoliu de contracte). Așa cum s-a menţionat la punctul B24 litera (b), renunţarea în caz de deces la taxele pentru anulare sau răscumpărare nu este încorporată în această evaluare dacă respectiva renunţare nu despăgubește deţinătorul poliţei pentru un risc preexistent. În mod similar, un contract de anuitate prin care se plătesc sume regulate pentru restul vieţii deţinătorului poliţei este un contract de asigurare, în afară de cazul în care plăţile viagere agregate sunt nesemnificative.

B27 Punctul B23 se referă la beneficii suplimentare. Aceste beneficii suplimentare ar putea include o dispoziţie 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 viaţă pentru o sumă fixă (cu alte cuvinte, asigurarea care prevede o compensaţie fixă în caz de deces, indiferent de momentul când are loc decesul deţinătorului poliţei, fără dată de expirare a acoperirii). Este sigur faptul că deţinătorul poliţei va deceda, dar data decesului este incertă. Asigurătorul va suferi o pierdere din contractele individuale ai căror deţinători 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, importanţa transferului de risc de asigurare este evaluată în funcţie de componenta de asigurare. Importanţa riscului de asigurare transferat printr-un instrument derivat încorporat este evaluată în funcţie de instrumentul derivat încorporat.

([1]) În acest sens, contractele încheiate cu o singură contrapartidă (sau contracte care sunt altfel independente) formează un contract unic.

▼B

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 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.

▼M53

5. Prevederile prezentului IFRS privind evaluarea nu se aplică următoarelor active, care fac obiectul IFRS-urilor enumerate, fie că sunt active individuale, fie că fac parte dintr-un grup destinat cedării:

▼B

(a) creanțe privind impozitul amânat (IAS 12 *Impozitul pe profit*);

(b) active rezultate din beneficiile angajaților (IAS 19 *Beneficiile angajaților*);

▼M53

(c) active financiare care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare*;

▼B

(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.

▼M22

(b) prezentări de informaţii despre evaluarea activelor și datoriilor dintr-un grup destinat cedării care nu intră în domeniul de aplicare a dispoziţiei de evaluare din IFRS 5 și astfel de prezentări de informaţii nu sunt furnizate deja în alte note la situaţiile financiare.

Prezentările suplimentare de informaţii despre activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate drept deţinute în vederea vânzării sau operaţiuni întrerupte ar putea fi necesare pentru conformarea cu dispoziţiile generale din IAS 1, în special cu punctele 15 și 125 din acel standard.

▼M17

CLASIFICAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE (SAU A GRUPURILOR DESTINATE CEDĂRII) DREPT DEŢINUTE ÎN VEDEREA VÂNZĂRII SAU A DISTRIBUIRII CĂTRE PROPRIETARI

▼B

6. O entitate trebuie să clasifice un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) drept deţinut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal printr-o tranzacţie 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 preţ corelat în mod rezonabil cu valoarea justă curentă a activului. În plus, vânzarea ar trebui considerată că îndeplinește condiţiile de recunoaștere drept vânzare finalizată într-un an de la data clasificării, cu excepţiile permise de punctul 9, iar acţiunile necesare finalizării planului trebuie să indice că este puţin probabil să se facă modificări semnificative ale planului sau ca acesta să fie retras. Probabilitatea obţinerii acordului acţionarilor (acolo unde jurisdicţia cere acest lucru) trebuie luată în considerare ca parte a evaluării probabilităţii 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 deţinute 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 circumstanţe 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 deţinut în vederea vânzării dacă întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanţe în afara controlului entităţii și dacă există suficiente dovezi că entitatea își menţine angajamentul în privinţa planului său de vânzare a activului (sau grupului destinat cedării). Acesta va fi cazul îndeplinirii criteriilor din anexa B.

▼B

10. Tranzacţiile 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 intenţia cedării ulterioare, ea trebuie să clasifice activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) ca fiind deţinut în vederea vânzării la momentul achiziţiei numai dacă este îndeplinită dispoziţia de la punctul 8 privind perioada de un an (cu excepţiile prevăzute la punctul 9) și dacă este foarte probabil ca alte criterii prevăzute la punctele 7 și 8 încă neîntrunite la momentul achiziţiei să fie îndeplinite într-o perioadă scurtă de timp ulterioară achiziţiei (de regulă în termen de trei luni).

12. Dacă criteriile menţionate 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 deţinut în vederea vânzării în situaţiile 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 situaţiilor financiare, entitatea trebuie să prezinte în note informaţiile menţionate la punctul 41 literele (a), (b) și (d).

▼M17

12A. Un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) este clasificat ca deţinut în vederea distribuirii către proprietari atunci când entitatea își asumă obligaţia 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 acţiunile de finalizare a distribuirii să fi fost demarate iar finalizarea lor să fie așteptată în termen de un an de la data clasificării. Acţiunile necesare finalizării distribuirii trebuie să indice faptul că este puţin probabil să intervină modificări majore ale distribuirii sau că distribuirea va fi oprită. Probabilitatea obţinerii acordului acţionarilor (acolo unde jurisdicţia cere acest lucru) trebuie luată în considerare ca parte a evaluării probabilităţii ca vânzarea să aibă loc.

▼B

Active imobilizate care urmează să fie abandonate

13. O entitate nu trebuie să clasifice drept deţinut 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 menţionate la punctul 32 literele (a)-(c), entitatea trebuie să prezinte rezultatele și fluxurile de trezorerie generate de acesta drept activităţi 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 viaţă economică și active imobilizate (sau grupuri destinate cedării) care urmează mai degrabă să fie scoase din funcţiune, decât să fie vândute.

14. O entitate nu trebuie să contabilizeze un activ imobilizat care a fost scos temporar din folosinţă 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.

▼M48

Modificări ale unui plan de vânzare sau ale unui plan de distribuire către proprietari

26. Dacă o entitate a clasificat un activ (sau un grup destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari, dar criteriile de la punctele 7-9 (în cazul activelor deținute în vederea vânzării) sau de la punctul 12A (în cazul activelor deținute în vederea distribuirii către proprietari) nu mai sunt îndeplinite, entitatea trebuie să înceteze clasificarea activului (sau a grupului destinat cedării) drept deținut în vederea vânzării sau, respectiv, a distribuirii către proprietari. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să respecte îndrumările de la punctele 27-29 pentru a ține cont de această modificare, cu excepția cazului în care se aplică dispozițiile de la punctul 26A.

26A. Dacă o entitate reclasifică direct drept deținut în vederea distribuirii către proprietari un activ (sau un grup destinat cedării) care a fost clasificat drept deținut în vederea vânzării sau reclasifică direct drept deținut în vederea vânzării un activ (sau un grup destinat cedării) care a fost clasificat drept deținut în vederea distribuirii către proprietari, schimbarea în clasificare este considerată o continuare a planului inițial de cedare. Entitatea:

(a) nu trebuie să respecte îndrumările de la punctele 27-29 pentru a ține cont de această modificare. Entitatea trebuie să aplice cerințele în materie de clasificare, prezentare și evaluare din prezentul IFRS care se aplică noii metode de cedare.

(b) trebuie să evalueze activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) în conformitate cu cerințele de la punctul 15 (în cazul în care acesta este reclasificat drept deținut în vederea vânzării) sau de la punctul 15A (în cazul în care este reclasificat drept deținut în vederea distribuirii către proprietari) și să recunoască orice reducere sau creștere a valorii juste minus costurile de vânzare/de distribuire a activului imobilizat (sau a grupului destinat cedării), prin respectarea cerințelor de la punctele 20-25.

▼M48

(c) nu trebuie să modifice data clasificării în conformitate cu punctele 8și 12A. Aceasta nu exclude o prelungire a perioadei necesare pentru finalizarea unei vânzări sau a unei distribuiri către proprietari în cazul în care condiţiile prevăzute la punctul 9 sunt îndeplinite.

27. Entitatea trebuie să evalueze un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) care încetează a mai fi clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari (sau care încetează să mai facă parte dintr-un grup destinat cedării și clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari) la cea mai mică valoare dintre:

(a) valoarea sa contabilă înainte ca activul (sau grupul destinat cedării) să fi fost clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari, ajustată cu orice amortizare sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul (sau grupul destinat cedării) nu ar fi fost clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari, și

(b) *valoarea sa recuperabilă* la data deciziei ulterioare de a nu fi vândut sau distribuit. [notă de subsol omisă].

28. Entitatea trebuie să includă orice ajustare necesară a valorii contabile a unui activ imobilizat care încetează să mai fie clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari în profitul sau pierderea [notă de subsol omisă] din activităţile continue în perioada în care criteriile menţionate la punctele 7-9 sau, respectiv, la punctul 12A nu mai sunt îndeplinite. Situaţiile financiare aferente perioadelor ulterioare clasificării ca fiind deţinut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari trebuie să fie modificate în consecinţă, dacă grupul destinat cedării sau activul imobilizat care încetează să mai fie clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării sau a distribuirii către proprietari este o filială, o exploatare în participaţie, o asociere în participaţie, o entitate asociată sau o parte a unei participaţii într-o asociere în participaţie sau într-o entitate asociată. Entitatea trebuie să prezinte această ajustare în același capitol din situaţia rezultatului global utilizat pentru a prezenta câștigul sau pierderea, dacă există, recunoscut(ă) în conformitate cu punctul 37.

29. Dacă o entitate înlătură un activ individual sau o datorie individuală dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deţinut în vederea vânzării, activele și datoriile rămase în cadrul grupului destinat cedării 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. Dacă o entitate înlătură un activ individual sau o datorie individuală dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deţinut în vederea distribuirii către proprietari, activele și datoriile rămase în cadrul grupului destinat cedării care urmează să fie distribuit trebuie să fie evaluate în continuare ca un grup numai în măsura în care grupul îndeplinește criteriile de la punctul 12A. Altminteri, activele imobilizate rămase în cadrul grupului care îndeplinesc în mod individual criteriile de clasificare ca fiind deţinute în vederea vânzării (sau ca fiind deţinute în vederea distribuirii către proprietari) trebuie evaluate individual la cea mai mică valoare dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare (sau costurile generate de distribuire) de la data respectivă. Orice active imobilizate care nu îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate drept deţinute în vederea vânzării trebuie să înceteze să mai fie clasificate ca fiind deţinute în vederea vânzării în conformitate cu punctul 26. Orice active imobilizate care nu îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate drept deţinute în vederea distribuirii către proprietari trebuie să înceteze să mai fie clasificate ca fiind deţinute în vederea distribuirii către proprietari în conformitate cu punctul 26.

▼B

PREZENTARE ȘI DESCRIERE

30. O entitate trebuie să prezinte și să descrie informaţii care permit utilizatorilor situaţiilor financiare să evalueze efectele financiare ale activităţilor întrerupte și ale cedărilor de active imobilizate (sau grupuri destinate cedării).

▼B

Prezentarea activităţilor întrerupte

31. O *componentă a unei entităţi* constă în operaţiuni şi fluxuri de trezorerie care pot fi în mod clar diferenţiate, din punct de vedere operaţional şi din considerente de raportare financiară, de restul entităţii. Cu alte cuvinte, o componentă a unei entităţi va fi fost o unitate generatoare de numerar sau un grup de unităţi generatoare de numerar atâta timp cât era deţinută în vederea utilizării.

32. O activitate întreruptă este o componentă a unei entităţi care fie a fost cedată, fie a fost clasificată drept deţinută în vederea vânzării şi

(a) reprezintă un segment major de activitate distinct sau o zonă geografică de operaţiuni;

(b) este parte a unui plan unic coordonat de cedare a unui segment major de activitate distinct sau a unei arii geografice de operaţiuni; sau

(c) este o filială dobândită exclusiv cu intenţia de a fi revândută.

33. O entitate trebuie să prezinte:

(a) o singură sumă în situaţia veniturilor şi a cheltuielilor, cuprinzând totalul:

(i) profitului sau pierderii după impozitare din activităţile întrerupte; şi

(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;

(b) o analiză a sumei unice menţionate la litera (a) în ceea ce priveşte:

(i) veniturile, cheltuielile şi profitul sau pierderea după impozitare din activităţile întrerupte;

(ii) cheltuiala aferentă privind impozitul pe profit, aşa cum este prevăzută la punctul 81 litera (h) din IAS 12;

(iii) câştigul 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; şi

(iv) cheltuiala aferentă privind impozitul pe profit, aşa cum este prevăzută la punctul 81 litera (h) din IAS 12.

Analiza poate fi prezentată în notele explicative sau în situaţia veniturilor şi a cheltuielilor. Dacă aceasta este prezentată în situaţia veniturilor şi a cheltuielilor, ea trebuie prezentată într-o secţiune identificată ca fiind legată de activităţile întrerupte, deci separat de activităţile desfăşurate în continuare. Această analiză nu este necesară în cazul grupurilor destinate cedării care sunt filiale nou dobândite ce îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deţinute în vederea vânzării la momentul achiziţiei (a se vedea punctul 11);

(c) fluxurile nete de trezorerie care se pot atribui activităţilor de exploatare, de investire şi de finanţare ale activităţilor întrerupte. Aceste informaţii pot fi prezentate fie în notele explicative, fie în situaţiile financiare. Aceste informaţii nu sunt necesare în cazul grupurilor destinate cedării care sunt filiale nou dobândite ce îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deţinute în vederea vânzării la momentul achiziţiei (a se vedea punctul 11);

▼M11

(d) Valoarea veniturilor din activităţi continue şi din activităţi întrerupte care se pot atribui proprietarilor societăţii-mamă. Aceste informaţii pot fi prezentate fie în notele explicative, fie în situaţia rezultatului global.

▼M31

33A. Dacă o entitate prezintă elementele profitului sau pierderii într-o situație distinctă, așa cum se prevede la punctul 10A din IAS 1 (modificat în 2011), o secțiune identificată ca fiind referitoare la activitățile întrerupte este prezentată în acea situație.

▼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) rezolvarea incertitudinilor generate și legate în mod direct de activitățile unei componente înainte de cedarea acesteia, cum ar fi obligațiile de mediu sau cele legate de garanția produsului, care cad în sarcina vânzătorului;

(c) decontarea obligațiilor care decurg din planul de beneficii pentru angajați, cu condiția ca decontarea să fie direct legată de tranzacția de cedare.

36. Dacă o entitate încetează să clasifice o componentă a unei entități ca fiind deținută în vederea vânzării, rezultatele activităților componentei care au fost prezentate anterior ca activități întrerupte în conformitate cu punctele 33-35 trebuie reclasificate și incluse în veniturile din activități 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 informațiile cerute la punctele 33-36 atunci când filiala este un grup destinat cedării care corespunde definiției unei activități întrerupte în conformitate cu punctul 32.

▼B

Câștiguri sau pierderi din activități continue

37. Orice câștig sau pierdere din reevaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat drept deținut în vederea vânzării care nu corespunde definiției unei activități întrerupte trebuie inclus(ă) în profitul sau pierderea din activități continue.

Prezentarea unui activ imobilizat sau grup destinat cedării clasificat drept deținut în vederea vânzării

38. O entitate trebuie să prezinte un activ imobilizat clasificat drept deținut în vederea vânzării, precum și activele aparținând unui grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării, separat de celelalte active din ►M5 situația poziției financiare ◄. Datoriile unui grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării trebuie prezentate separat de celelalte datorii din ►M5 situația poziției financiare ◄. Aceste active și datorii nu trebuie compensate între ele și prezentate ca o singură valoare. Clasele principale de active și datorii clasificate drept deținute în vederea vânzării trebuie prezentate separat fie în ►M5 situația poziției financiare ◄, fie în note, cu excepțiile 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 deținut în vederea vânzării.

▼B

39. Dacă un grup destinat cedării este o filială nou dobândită care îndeplinește criteriile de clasificare ca fiind deținută în vederea vânzării la momentul achiziției (a se vedea punctul 11), nu este necesară prezentarea claselor principale de active și datorii.

40. O entitate nu trebuie să reclasifice sau să prezinte din nou valorile prezentate pentru active imobilizate sau pentru active și datorii legate de grupuri destinate cedării clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în ►M5 situațiile poziției financiare ale ◄ perioadelor anterioare în scopul reflectării acestei clasificări în ►M5 situația poziției financiare aferentă ◄ ultimei perioade prezentate.

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 Internaţionale 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 *Îmbunătăţirilor 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 dispoziţiilor 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 deţinute 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 Îmbunătăţirile 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.

▼M32

44G. IFRS 11 *Angajamente comune*, publicat în mai 2011, aduce modificări la punctul 28. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 11.

▼M33

44H. IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă,* publicat în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste din Anexa A. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼M31

44I. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctul 33A. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼M53

44K. IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctul 5 și a eliminat punctele 44F și 44J. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M48

44L. Documentul *Îmbunătățiri anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2012–2014*, emis în septembrie 2014, a modificat punctele 26-29 și a adăugat punctul 26A. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv aceste modificări, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, schimbărilor unei metode de cedare care apar în perioadele anuale cu începere de la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste modificări 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.
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.

▼B

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 tranzacţie ◄ și datoriile direct legate de aceste active care urmează a fi transferate ►M5 în tranzacţie ◄. 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 dispoziţiile 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.

▼M33

Valoarea justă	reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13.)

▼B

Angajament ferm de cumpărare	Un acord cu o parte neafiliată, obligatoriu pentru ambele părţi și de obicei executoriu din punct de vedere legal care (a) specifică toţi termenii importanţi, inclusiv preţul și plasarea în timp a tranzacţiilor și (b) include o penalizare pentru nerespectarea termenilor contractuali suficient de importantă încât îndeplinirea obligaţiilor 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 definiţiei 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 viaţă 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 menţionează la punctul 9, o prelungire a perioadei necesare pentru finalizarea unei vânzări nu împiedică un activ (sau grup destinat cedării) să fie clasificat drept deţinut în vederea vânzării în cazul în care întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanţe în afara controlului entităţii și dacă există suficiente dovezi că entitatea își menţine angajamentul în privinţa planului său de vânzare a activului (sau grupului destinat cedării). Prin urmare, trebuie să se aplice o excepţie de la dispoziţia punctului 8 privind perioada de un an în următoarele situaţii în care apar astfel de evenimente sau circumstanţe:

▼B

(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) 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 situaţiile financiare mai relevante pentru necesităţile utilizatorilor de luare a unor decizii economice și nu le face mai puţin fiabile sau le face mai fiabile, dar nu mai puţin relevante pentru necesităţile respective. O entitate trebuie să judece relevanţa 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 situaţiilor 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 funcţie 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 instalaţiile 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 extracţiei 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 excepţiile menţionate 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 unităţi generatoare de numerar.

▼B

20. Unul sau mai multe dintre următoarele fapte și circumstanţe 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 substanţiale 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 cantităţi de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial și entitatea a decis să întrerupă acest gen de activităţi în zona respectivă;

(d) există suficiente date care să indice că, deși este probabilă demararea unei acţiuni de valorificare în zona respectivă, este puţin 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 unităţilor generatoare de numerar sau grupurilor de unităţi generatoare de numerar în scopul supunerii acestor active unui test de depreciere. Nicio unitate generatoare de numerar sau niciun grup de unităţi 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 operaţionale*.

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 unităţi generatoare de numerar.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

23. O entitate trebuie să prezinte informaţii care identifică și explică valorile recunoscute în situaţiile sale financiare rezultate din explorarea și evaluarea resurselor minerale.

24. Pentru a respecta dispoziţiile de la punctul 23, o entitate trebuie să prezinte informaţii 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 investiţii 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 funcţie 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 dispoziţii specifice de la punctul 18 informaţiilor 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 definiţi

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 entităţii.
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 extracţiei 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 obţinut drepturile legale de explorare într-o anumită zonă, precum și determinarea fezabilităţii tehnice și a viabilităţii comerciale ale extracţiei 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.

▼M53

2. Principiile din prezentul IFRS completează principiile de recunoaștere, evaluare și prezentare a activelor și datoriilor financiare menționate în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare* și în IFRS 9 *Instrumente financiare*.

▼B

DOMENIU DE APLICARE

▼M53

3. Prezentul IFRS trebuie aplicat de toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:

(a) acelor interese deținute în filiale, entități asociate sau asocieri în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IAS 27 *Situații financiare individuale* sau IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*. Totuși, în unele cazuri, IFRS 10, IAS 27 sau IAS 28 impun sau permit unei entități să contabilizeze un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație utilizând IFRS 9; în aceste cazuri, entitățile trebuie să aplice dispozițiile 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

_____

▼M53

(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 IFRS 9 impune entității să contabilizeze aceste instrumente separat. Mai mult, un emitent trebuie să aplice prezentul IFRS *contractelor de garanție financiară* dacă emitentul aplică IFRS 9 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;

▼M53

(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 IFRS 9;

▼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;

▼M53

4. Prezentul IFRS se aplică instrumentelor financiare recunoscute și nerecunoscute. Instrumentele financiare recunoscute includ active financiare și datorii financiare care intră sub incidența IFRS 9. Instrumentele financiare nerecunoscute includ unele instrumente financiare care, chiar dacă nu sunt sub incidența IFRS 9, intră sub incidența prezentului IFRS;

5. Prezentul IFRS se aplică în cazul contractelor de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care intră sub incidența IFRS 9;

5A. Dispozițiile referitoare la prezentarea informațiilor privind riscul de credit de la punctul 35A-35N se aplică acelor drepturi în cazul cărora IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienții* precizează că sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 9 în scopul recunoașterii câștigurilor sau pierderilor din depreciere. Orice trimitere la active financiare sau instrumente financiare de la punctele respective trebuie să includă aceste drepturi, cu excepția cazului în care se prevede altfel.

▼B

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

▼M53

8. Valorile contabile ale fiecăreia dintre următoarele categorii, așa cum sunt precizate în IFRS 9, trebuie prezentate fie în situația poziției financiare, fie în note:

(a) activele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, indicându-le separat (i) pe cele desemnate astfel la recunoașterea inițială sau ulterior, în conformitate cu punctul 6.7.1 din IFRS 9, și (ii) pe cele evaluate în mod obligatoriu la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 9.

▼M53

(b)–(d) [eliminat]

(e) datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, indicându-le separat (i) pe cele desemnate astfel la recunoașterea inițială sau ulterior, în conformitate cu punctul 6.7.1 din IFRS 9, și (ii) pe cele care corespund definiției de „deținut în vederea tranzacționării” din IFRS 9.

(f) activele financiare evaluate la costul amortizat.

(g) datoriile financiare evaluate la costul amortizat.

(h) activele financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, indicând separat (i) activele financiare care sunt evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A din IFRS 9; și (ii) investițiile în instrumente de capitaluri proprii desemnate astfel la recunoașterea inițială în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9.

Active financiare sau datorii financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere

9. În cazul în care entitatea a desemnat ca fiind evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere un activ financiar (sau un grup de active financiare) care ar fi altminteri evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global sau la costul amortizat, aceasta trebuie să prezinte:

(a) expunerea maximă la *riscul de credit* [a se vedea punctul 36 litera (a)] a activului financiar (sau a grupului de active financiare) la 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 [a se vedea punctul 36 litera (b)].

(c) valoarea modificării, în decursul perioadei și cumulat, a valorii juste a activului financiar (sau a grupului de active financiare) care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al activului financiar, determinată fie:

▼B

(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;

▼M53

(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 activului financiar.

▼**M53**

10. Dacă o entitate a desemnat o datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 4.2.2 din IFRS 9 și este obligată să prezinte efectele modificărilor riscului de credit al acelei datorii în alte elemente ale rezultatului global (a se vedea punctul 5.7.7 din IFRS 9), aceasta trebuie să prezinte:

(a) valoarea modificării cumulate a valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al acelei datorii (a se vedea punctele B5.7.13-B5.7.20 din IFRS 9 pentru îndrumări privind determinarea efectelor modificărilor riscului de credit al unei datorii).

(b) diferența dintre valoarea contabilă a datoriei financiare și valoarea pe care entitatea, conform contractului, ar trebui să o plătească la scadență deținătorului obligației.

(c) orice transferuri ale câștigului sau pierderii cumulat(e) în capitalurile proprii în cursul perioadei, inclusiv motivul pentru astfel de transferuri.

(d) în cazul în care un pasiv este derecunoscut în decursul perioadei, valoarea (în cazul în care există) prezentată în alte elemente ale rezultatului global care a fost realizată la data derecunoașterii.

10A. Dacă o entitate a desemnat o datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 4.2.2 din IFRS 9 și este obligată să prezinte toate modificările valorii juste ale acelei datorii (inclusiv efectele modificărilor riscului de credit al datoriei) în profit sau pierdere (a se vedea punctele 5.7.7 și 5.7.8 din IFRS 9), 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 (a se vedea punctele B5.7.13-B5.7.20 din IFRS 9 pentru îndrumări privind determinarea efectelor modificărilor riscului de credit al unei datorii) și

(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. De asemenea, entitatea trebuie să prezinte:

(a) o descriere detaliată a metodelor utilizate pentru a respecta dispozițiile de la punctul 9 litera (c), de la punctul 10 litera (a) și de la punctul 10A litera (a), precum și de la punctul 5.7.7 litera (a) din IFRS 9, inclusiv o explicație a motivului pentru care metoda este adecvată.

(b) dacă entitatea consideră că informațiile prezentate, fie în situația poziției financiare, fie în note, în vederea respectării dispozițiilor de la punctul 9 litera (c), de la punctul 10 litera (a), de la punctul 10A litera (a) sau de la punctul 5.7.7 litera (a) din IFRS 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.

▼M53

(c) o descriere detaliată a metodologiei sau metodologiilor utilizate pentru a stabili dacă prezentarea efectelor modificărilor riscului de credit al unei datorii în alte elemente ale rezultatului global ar crea sau ar amplifica o necorelare contabilă în profit sau pierdere (a se vedea punctele 5.7.7 și 5.7.8 din IFRS 9). În cazul în care o entitate este obligată să prezinte efectele modificărilor riscului de credit al unei datorii în profit sau pierdere (a se vedea punctul 5.7.8 din IFRS 9), prezentarea trebuie să cuprindă o descriere detaliată a relației economice descrise la punctul B5.7.6 din IFRS 9.

Investiții în instrumente de capitaluri proprii desemnate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global

11A. Dacă o entitate a desemnat investiții în instrumente de capitaluri proprii care trebuie să fie evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, după cum permite punctul 5.7.5 din IFRS 9, aceasta trebuie să prezinte:

(a) care investiții în instrumente de capitaluri proprii au fost desemnate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

(b) motivele pentru utilizarea acestei alternative de prezentare.

(c) valoarea justă a fiecărei astfel de investiții la finalul perioadei de raportare.

(d) dividendele recunoscute în decursul perioadei, cu prezentarea separată a celor legate de investiții derecunoscute în decursul perioadei de raportare și a celor legate de investiții deținute la finalul perioadei de raportare.

(e) orice transferuri ale câștigului sau pierderii cumulat(e) în capitalurile proprii în decursul perioadei, inclusiv motivul pentru astfel de transferuri.

11B. Dacă o entitate a derecunoscut investiții în instrumente de capitaluri proprii evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în decursul perioadei de raportare, aceasta trebuie să prezinte:

(a) motivele cedării investițiilor.

(b) valoarea justă a investițiilor la data derecunoașterii.

(c) câștigul sau pierderea cumulat(ă) la momentul cedării.

▼B

Reclasificare

▼M53

12–12A. [Eliminat]

12B. O entitate trebuie să prezinte dacă, în perioada curentă sau în perioadele anterioare de raportare, a reclasificat active financiare în conformitate cu punctul 4.4.1 din IFRS 9. Pentru fiecare astfel de eveniment, entitatea trebuie să prezinte:

(a) data reclasificării.

(b) o explicație detaliată a modificării modelului de afaceri și o descriere calitativă a efectului acesteia asupra situațiilor financiare ale entității.

(c) valoarea reclasificată în și din fiecare categorie.

▼M53

12C. Pentru fiecare perioadă de raportare ulterioară reclasificării până la derecunoaștere, o entitate trebuie să prezinte elementele menționate pentru activele reclasificate în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, astfel încât acestea sunt evaluate la costul amortizat sau la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.4.1 din IFRS 9:

(a) rata dobânzii efective determinată la data reclasificării; și

(b) venitul din dobânzi recunoscut.

12D. Dacă, de la ultima dată de raportare anuală, o entitate a reclasificat active financiare în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, astfel încât acestea sunt evaluate la costul amortizat, sau în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, astfel încât acestea sunt evaluate la costul amortizat sau valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, entitatea trebuie să prezinte:

(a) valoarea justă a activelor financiare la finalul perioadei de raportare; și

(b) câștigul sau pierderea la valoarea justă care ar fi fost recunoscut(ă) în profit sau pierdere sau în alte elemente ale rezultatului global în decursul perioadei de raportare dacă activele financiare nu ar fi fost reclasificate.

▼M34

_____

Compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare

13A. Informațiile prevăzute la punctele 13B – 13E completează celelalte cerințe de informare din prezentul IFRS și trebuie furnizate pentru toate instrumentele financiare recunoscute care sunt compensate în conformitate cu punctul 42 din IAS 32. Aceste informații trebuie prezentate, de asemenea, pentru instrumentele financiare recunoscute care fac obiectul unui contract de compensare globală executoriu sau al unui acord similar, indiferent dacă sunt sau nu compensate în conformitate cu punctul 42 din IAS 32.

13B. O entitate trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze efectul real sau potențial al contractelor de compensare asupra poziției sale financiare. Aceasta include efectul real sau potențial al drepturilor de compensare asociate activelor financiare recunoscute și datoriilor financiare recunoscute ale entității care intră sub incidența punctului 13A.

13C. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 13B, o entitate trebuie să prezinte, la sfârșitul perioadei de raportare, următoarele informații cantitative separat pentru activele financiare recunoscute și datoriile financiare recunoscute care intră sub incidența punctului 13A:

(a) valorile brute ale activelor financiare recunoscute și ale datoriilor financiare recunoscute;

(b) sumele care sunt compensate în conformitate cu criteriile de la punctul 42 din IAS 32 pentru a stabili valorile nete prezentate în situația poziției financiare;

(c) valorile nete prezentate în situația poziției financiare;

▼M34

(d) sumele care fac obiectul unui contract de compensare globală executoriu sau al unui acord similar și care nu sunt incluse la punctul 13C(b), inclusiv:

(i) sumele aferente instrumentelor financiare recunoscute care nu îndeplinesc unele sau toate criteriile de compensare de la punctul 42 din IAS 32; și

(ii) sumele aferente garanţiilor financiare (inclusiv garanţii în numerar); și

(e) valoarea netă după deducerea sumelor de la litera (d) din sumele de la litera (c) de mai sus.

Informaţiile care trebuie furnizate conform acestui punct trebuie prezentate sub formă de tabel, separat pentru activele financiare și datoriile financiare, cu excepţia cazurilor în care un alt format este mai adecvat.

13D. Suma totală prezentată în conformitate cu punctul 13C(d) pentru un instrument nu poate depăși suma prezentată în conformitate cu punctul 13C(c) pentru instrumentul respectiv.

13E. O entitate trebuie să includă în informaţiile furnizate o descriere a drepturilor de compensare asociate activelor financiare recunoscute și datoriilor financiare recunoscute ale entităţii care fac obiectul unor contracte de compensare globală executorii sau al unor acorduri similare și care sunt prezentate în conformitate cu punctul 13C(d), inclusiv a naturii drepturilor respective.

13F. În cazul în care informaţiile prevăzute la punctele 13B – 13E sunt prezentate în mai multe note la situaţiile financiare, o entitate trebuie să facă trimiteri încrucișate între notele respective.

▼B

Garanţii reale

▼M53

14. O entitate trebuie să prezinte:

(a) valoarea contabilă a activelor financiare pe care le-a gajat drept garanţii reale pentru datorii sau datorii contingente, inclusiv valorile care au fost reclasificate în conformitate cu punctul 3.2.23 litera (a) din IFRS 9; și

(b) termenii și condiţiile aferente gajării.

▼B

15. Când o entitate deţine garanţii reale (din active financiare sau nefinanciare) și are dreptul de a vinde sau regaja garanţia reală în absenţa nerespectării obligaţiilor de către proprietarul garanţiei reale, aceasta trebuie să prezinte:

(a) valoarea justă a garanţiilor reale deţinute;

(b) valoarea justă a oricăror astfel de garanţii reale vândute sau regajate și evaluarea măsurii în care entitatea are sau nu obligaţia de a le returna; și

(c) termenii și condiţiile asociate cu utilizarea garanţiilor reale.

Contul de ajustare pentru pierderi din credite

▼M53

16. [Eliminat]

▼M53

16A. Valoarea contabilă a activelor financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A din IFRS 9 nu se reduce cu o ajustare pentru pierdere, iar entitatea nu trebuie să prezinte ajustarea pentru pierdere separat în situaţia poziţiei financiare sub forma unei reduceri a valorii contabile a activului financiar. Cu toate acestea, o entitate trebuie să prezinte informaţii privind ajustarea pentru pierdere în notele la situaţiile financiare.

▼B

Instrumente financiare compuse cu derivate multiple încorporate

17. Dacă o entitate a emis un instrument care conţine 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 scadenţă), entitatea trebuie să prezinte existenţa acestor caracteristici.

Neexecutări și încălcări ale obligaţiilor

18. Pentru *împrumuturile de plată* recunoscute la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄, o entitate trebuie să prezinte:

(a) detaliile oricăror neexecutări ale obligaţiilor 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 obligaţia neexecutată a fost remediată sau dacă au fost renegociaţi termenii împrumuturilor de plată, înainte să fie aprobată publicarea situaţiilor 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 informaţii ca cele prevăzute la punctul 18 dacă acele încălcări permit creditorului să solicite rambursarea accelerată (cu excepţia cazului în care încălcările au fost remediate sau termenii împrumutului au fost renegociaţi la ►M5 finalul perioadei de raportare ◄ sau înainte de aceasta).

▼M5

Situaţia rezultatului global

▼B

Elemente de venituri, cheltuieli, câștiguri sau pierderi

▼M53

20. O entitate trebuie să prezinte următoarele elemente de venituri, cheltuieli, câștiguri sau pierderi fie în situaţiile financiare, fie în note:

(a) câștigurile 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 sau ulterior, în conformitate cu punctul 6.7.1 din IFRS 9, precum și pe cele aferente activelor financiare sau datoriilor financiare care sunt în mod obligatoriu evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IFRS 9 (de exemplu, datoriile financiare care corespund definiţiei de „deţinut în vederea tranzacţionării” din IFRS 9). Pentru datoriile financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, o entitate trebuie să prezinte separat valoarea câștigului sau pierderii recunoscut(e) în alte elemente ale rezultatului global și valoarea recunoscută în profit sau pierdere.

▼M53

(ii)–(iv) [eliminat]

(v) datorii financiare evaluate la costul amortizat.

(vi) active financiare evaluate la costul amortizat.

(vii) investiţii în instrumente de capitaluri proprii desemnate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9.

(viii) active financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A din IFRS 9, indicând separat valoarea câștigului sau a pierderii recunoscut(e) în alte elemente ale rezultatului global în decursul perioadei și valoarea reclasificată în momentul derecunoașterii din alte elemente ale rezultatului global acumulate în profitul sau pierderea din perioada respectivă.

(b) total venituri din dobânzi și total cheltuieli cu dobânzile (calculate prin metoda dobânzii efective) pentru activele financiare care sunt evaluate la costul amortizat sau care sunt evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A din IFRS 9 (indicând aceste sume separat); sau datoriile financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

(c) veniturile din onorarii și cheltuiala cu onorariile (altele decât valorile incluse la determinarea ratei efective a dobânzii) generate de:

(i) activele financiare sau datoriile financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere; și

(ii) activități de administrare a activelor și alte activități fiduciare care au drept rezultat deţinerea sau investirea de active în numele unor persoane, fonduri de investiţii, fonduri de pensii și altor instituţii.

(d) [eliminat]

(e) [eliminat]

20A. O entitate trebuie să prezinte o analiză a câștigului sau pierderii recunoscut(e) în situaţia rezultatului global care rezultă din derecunoașterea activelor financiare evaluate la costul amortizat, indicând separat câștigurile și pierderile care rezultă din derecunoașterea activelor financiare respective. Această prezentare trebuie să includă motivele pentru derecunoașterea activelor financiare respective.

▼B

Alte prezentări de informaţii

Politici contabile

▼M49

21. În conformitate cu punctul 117 din IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007), o entitate își prezintă politicile contabile semnificative care includ baza (sau bazele) de evaluare utilizată (utilizate) la întocmirea situaţiilor financiare, precum și celelalte politici de contabilitate utilizate care sunt relevante pentru înţelegerea situaţiilor financiare.

▼B

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

▼M53

21A. O entitate trebuie să aplice cerinţele privind prezentarea informaţiilor de la punctele 21B-24F pentru acele expuneri la risc pe care o entitate le acoperă și pentru care aceasta optează să aplice contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Prezentarea informaţiilor privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor trebuie să cuprindă informaţii cu privire la:

(a) strategia de gestionare a riscului a entităţii și modul în care aceasta este aplicată pentru a gestiona riscul;

(b) modul în care activităţile de acoperire a riscului ale entităţii pot afecta valoarea, plasarea în timp și gradul de incertitudine ale viitoarelor sale fluxuri de trezorerie; și

(c) efectul pe care contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor l-a avut asupra situaţiei poziţiei financiare a entităţii, a situaţiei rezultatului global și a situaţiei modificărilor în capitalurile proprii.

21B. O entitate trebuie să prezinte informaţiile cerute într-o singură notă sau secţiune separată din situaţiile sale financiare. Cu toate acestea, nu este necesar ca o entitate să reia informaţii care sunt deja prezentate în altă parte, cu condiţia ca informaţiile să fie încorporate prin trimiteri încrucișate 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 aceleași condiţii ca și situaţiile financiare și în același timp. Fără informaţiile încorporate prin trimiteri încrucișate, situaţiile financiare sunt incomplete.

21C. Atunci când punctele 22A-24F impun entităţii să separe informaţiile prezentate pe categorii de risc, entitatea trebuie să stabilească fiecare categorie de risc pe baza expunerilor la risc pe care entitatea decide să le acopere și pentru care se aplică metoda contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor. O entitate trebuie să stabilească categoriile de risc în mod consecvent pentru toate prezentările de informaţii privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.

21D. Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 21A, o entitate trebuie (cu excepţia cazului în care se specifică altfel mai jos) să determine nivelul de detaliu furnizat, câtă atenţie acordă diferitelor aspecte ale cerinţelor de prezentare, nivelul adecvat de agregare sau de dezagregare și dacă utilizatorii situaţiilor financiare au nevoie de explicaţii suplimentare pentru a evalua informaţiile cantitative prezentate. Cu toate acestea, o entitate trebuie să utilizeze același nivel de agregare sau de dezagregare pe care îl utilizează pentru cerinţele de prezentare de informaţii conexe din prezentul IFRS și din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.

Strategia de gestionare a riscului

22. [Eliminat]

22A. O entitate trebuie să explice strategia sa de gestionare a riscului pentru fiecare categorie de risc a expunerilor la risc pe care decide să le acopere și pentru care se aplică metoda contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor. Această explicaţie ar trebui să permită utilizatorilor situaţiilor financiare să evalueze (de exemplu):

(a) modul în care apare fiecare risc.

(b) modul în care entitatea gestionează fiecare risc, inclusiv dacă entitatea acoperă un element în întregime pentru toate riscurile sau acoperă o componentă (sau componente) de risc a(le) unui element, precum și motivele pentru aceasta.

(c) partea din expunerile la risc pe care o gestionează entitatea.

▼**M53**

22B. Pentru a îndeplini cerinţele de la punctul 22A, informaţiile ar trebui să includă (fără a se limita la) o descriere a:

(a) instrumentelor de acoperire împotriva riscului care sunt utilizate (și modul în care acestea sunt utilizate) pentru a acoperi expuneri la risc;

(b) modului în care entitatea determină relaţia economică dintre elementul acoperit împotriva riscurilor și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor în scopul evaluării eficacităţii acoperirii împotriva riscurilor; și

(c) modului în care entitatea stabilește rata de acoperire și care sunt sursele ineficacităţii acoperirii.

22C. Dacă o entitate desemnează o componentă specifică de risc ca element acoperit împotriva riscurilor (a se vedea punctul 6.3.7 din IFRS 9), aceasta trebuie să furnizeze, în plus faţă de informaţiile a căror prezentare este impusă de punctele 22A și 22B, informaţii calitative sau cantitative cu privire la:

(a) modul în care entitatea a determinat componenta de risc care este desemnată ca element acoperit împotriva riscurilor (inclusiv o descriere a naturii relaţiei dintre componenta de risc și element în ansamblu); și

(b) modul în care componenta de risc se raportează la element în ansamblu (de exemplu, componenta de risc desemnată a acoperit în medie 80 la sută din modificările valorii juste a elementului în ansamblu).

Valoarea, plasarea în timp și gradul de incertitudine ale viitoarelor fluxuri de trezorerie

23. [Eliminat]

23A. Cu excepţia cazului în care este exceptată de punctul 23C, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare categorie de risc, informaţii cantitative care să permită utilizatorilor situaţiilor sale financiare să evalueze termenii și condiţiile instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor și modul în care acestea afectează valoarea, plasarea în timp și gradul de incertitudine ale viitoarelor fluxuri de trezorerie ale entităţii.

23B. Pentru a îndeplini cerinţa de la punctul 23A, o entitate trebuie să prezinte o defalcare în care prezintă:

(a) un profil al plasării în timp a valorii nominale a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor; și

(b) dacă este cazul, preţul mediu sau rata medie (de exemplu, preţurile de exercitare sau forward etc.) a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.

23C. În situaţiile în care o entitate relansează frecvent (cu alte cuvinte, întrerupe și reia) relaţiile de acoperire împotriva riscurilor deoarece atât instrumentul de acoperire împotriva riscurilor cât și elementul acoperit se modifică frecvent [cu alte cuvinte, entitatea utilizează un proces dinamic în care nici expunerea și nici instrumentele de acoperire împotriva riscurilor utilizate pentru a gestiona expunerea nu rămân neschimbate pentru mult timp – conform exemplului de la punctul B6.5.24 litera (b) din IFRS 9], entitatea:

(a) este scutită de la furnizarea informaţiilor prevăzute la punctele 23A și 23B.

(b) trebuie să prezinte:

(i) informaţii cu privire la strategia finală de gestionare a riscurilor în raport cu respectivele relaţii de acoperire împotriva riscurilor;

▼**M53**

(ii) o descriere a modului în care aceasta reflectă strategia sa de gestionare a riscului prin utilizarea contabilității de acoperire împotriva riscurilor și desemnarea respectivelor relații de acoperire împotriva riscurilor; și

(iii) o precizare a frecvenței cu care relațiile de acoperire împotriva riscurilor sunt întrerupte și reluate în cadrul procesului desfășurat de entitate în raport cu respectivele relații de acoperire împotriva riscurilor.

23D. O entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare categorie de risc, o descriere a surselor de ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor care se preconizează că vor afecta relația de acoperire împotriva riscurilor pe durata acesteia.

23E. În cazul în care într-o relație de acoperire împotriva riscurilor apar alte surse de ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor, o entitate trebuie să prezinte sursele respective pe categorii de risc și să explice ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor rezultată.

23F. În cazul acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, o entitate trebuie să prezinte o descriere a oricărei tranzacții prognozate pentru care în perioada anterioară se utilizase contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, dar care se preconizează că nu va mai avea loc.

Efectele contabilității de acoperire împotriva riscurilor asupra poziției și performanței financiare

24. [Eliminat]

24A. O entitate trebuie să prezinte, în format tabelar, următoarele sume aferente elementelor desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor separat, pe categorii de risc, pentru fiecare tip de acoperire (acoperirea valorii juste, acoperirea fluxurilor de trezorerie sau acoperirea unei investiții nete într-o operațiune din străinătate):

(a) valoarea contabilă a instrumentelor de acoperire împotriva riscului (activele financiare separat de datoriile financiare);

(b) elementul-rând din situația poziției financiare care include instrumentul de acoperire împotriva riscurilor;

(c) modificarea valorii juste a instrumentului de acoperire utilizate ca bază pentru recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor din cursul perioadei; și

(d) valorile nominale (inclusiv cantitățile, precum tone sau m^3) ale instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor.

24B. O entitate trebuie să prezinte, în format tabelar, următoarele sume aferente elementelor acoperite separat, pe categorii de risc, pentru următoarele tipuri de acoperire împotriva riscurilor:

(a) pentru acoperirea valorii juste împotriva riscurilor:

(i) valoarea contabilă a elementului acoperit recunoscută în situația poziției financiare (activele fiind prezentate separat de datorii);

(ii) (ii) suma cumulată a ajustărilor de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor aferente elementului acoperit incluse în valoarea contabilă a elementului acoperit recunoscută în situația poziției financiare (activele fiind prezentate separat de datorii);

(iii) elementul-rând din situația poziției financiare care include elementul acoperit împotriva riscurilor;

▼M53

(iv) modificarea valorii instrumentului de acoperire împotriva riscurilor utilizată ca bază pentru recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor din decursul perioadei; și

(v) valoarea cumulată a ajustărilor de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor rămase în situația poziției financiare pentru orice elemente acoperite împotriva riscurilor care au încetat să mai fie ajustate pentru câștigurile și pierderile din acoperire în conformitate cu punctul 6.5.10 din IFRS 9.

(b) pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor și acoperirile împotriva riscurilor ale unei investiții nete într-o operațiune din străinătate:

(i) modificarea valorii elementului acoperit împotriva riscurilor utilizată ca bază pentru recunoașterea ineficacității acoperirii împotriva riscurilor din decursul perioadei (cu alte cuvinte, pentru acoperirile împotriva riscurilor ale fluxurilor de trezorerie, modificarea valorii utilizată pentru a determina ineficacitatea recunoscută a acoperirii împotriva riscurilor în conformitate cu punctul 6.5.11 litera (c) din IFRS 9);

(ii) soldurile rezervei aferente acoperirii fluxurilor de trezorerie și ale rezervei de conversie valutară pentru acoperirile continue împotriva riscurilor care sunt contabilizate în conformitate cu punctele 6.5.11 și 6.5.13 litera (a) din IFRS 9; și

(iii) soldurile rămase în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie și în rezerva de conversie valutară din orice relație de acoperire împotriva riscurilor pentru care nu se mai aplică contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.

24C. O entitate trebuie să prezinte, în format tabelar, următoarele sume separat, pe categorii de risc, pentru următoarele tipuri de acoperire împotriva riscurilor:

(a) pentru acoperirea valorii juste împotriva riscurilor:

(i) ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor – cu alte cuvinte, diferența dintre câștigurile sau pierderile din acoperirea riscurilor aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și cele aferente elementului acoperit – recunoscute în profit sau pierdere (sau în alte elemente ale rezultatului global, în cazul acoperirii împotriva riscurilor a unui instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte modificările valorii juste în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 din IFRS 9); și

(ii) elementul-rând din situația rezultatului global care include ineficacitatea recunoscută a acoperirii împotriva riscurilor.

(b) pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor și acoperirile împotriva riscurilor ale unei investiții nete într-o operațiune din străinătate:

(i) câștigurile sau pierderile din acoperirea împotriva riscurilor în perioada de raportare care au fost recunoscute în alte elemente ale rezultatului global;

(ii) ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor recunoscută în profit sau pierdere;

(iii) elementul-rând din situația rezultatului global care include ineficacitatea recunoscută a acoperirii împotriva riscurilor;

(iv) valoarea reclasificată din rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie sau din rezerva de conversie valutară în profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1) (făcând distincție între sumele pentru care contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor a fost utilizată anterior, dar pentru care nu se mai așteaptă să apară fluxuri de trezorerie viitoare acoperite, și sumele care au fost transferate deoarece elementul acoperit împotriva riscurilor a afectat profitul sau pierderea);

(v) elementul-rând din situația rezultatului global care include ajustarea din reclasificare (a se vedea IAS 1); și

▼M53

(vi) pentru acoperirea împotriva riscurilor a poziţiilor nete, câștigurile sau pierderile din acoperirea împotriva riscurilor recunoscute într-un element-rând separat din situaţia rezultatului global (a se vedea punctul 6.6.4 din IFRS 9).

24D. Atunci când volumul relaţiilor de acoperire împotriva riscurilor cărora li se aplică exceptarea de la punctul 23C este nereprezentativ pentru volumele normale din decursul perioadei (cu alte cuvinte, volumul la data raportării nu reflectă volumele din decursul perioadei), o entitate trebuie să prezinte acest fapt, precum și motivul pentru care consideră că volumele sunt nereprezentative.

24E. O entitate trebuie să prezinte o reconciliere a fiecărei componente a capitalurilor proprii și o analiză a altor elemente ale rezultatului global în conformitate cu IAS 1 care, luate împreună:

(a) fac distincţie cel puţin între sumele legate de prezentările de la punctul 24C litera (b) subpunctul (i) și litera (b) subpunctul (iv) și sumele contabilizate în conformitate cu punctul 6.5.11 litera (d) subpunctul (i) și litera (d) subpunctul (iii) din IFRS 9;

(b) fac distincţie între sumele asociate cu valoarea-timp a opţiunilor care acoperă împotriva riscurilor elemente acoperite împotriva riscurilor aferente unei tranzacţii și sumele asociate cu valoarea-timp a opţiunilor care acoperă împotriva riscurilor elemente acoperite aferente unei perioade de timp atunci când o entitate contabilizează valoarea-timp a unei opţiuni în conformitate cu punctul 6.5.15 din IFRS 9; și

(c) fac distincţie între sumele asociate cu elementele forward ale contractelor forward și marjele cu bază valutară ale instrumentelor financiare care acoperă împotriva riscurilor elemente acoperite aferente unei tranzacţii, pe de o parte, și sumele asociate cu elemente forward ale unor contracte forward și marjele cu bază valutară ale instrumentelor financiare care acoperă împotriva riscurilor elemente acoperite aferente unei perioade atunci când o entitate contabilizează aceste sume în conformitate cu punctul 6.5.16 din IFRS 9, pe de altă parte.

24F. O entitate trebuie să prezinte informaţiile cerute la punctul 24E separat în funcţie de categoria de risc. Această dezagregare în funcţie de risc poate fi furnizată în notele la situaţiile financiare.

Opţiunea de a desemna o expunere la riscul de credit drept evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere

24G. Dacă o entitate a desemnat un instrument financiar sau o parte a acestuia ca fiind evaluat(ă) la valoarea justă prin profit sau pierdere deoarece utilizează un instrument derivat de credit pentru a gestiona riscul de credit al instrumentului financiar respectiv, entitatea trebuie să prezinte:

(a) pentru instrumentele derivate de credit care au fost utilizate pentru a administra riscul de credit al instrumentelor financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 6.7.1 din IFRS 9, o reconciliere a valorii nominale și a valorii juste la începutul și la sfârșitul perioadei;

(b) câștigul sau pierderea recunoscut(ă) în profit sau pierdere la desemnarea unui instrument financiar, sau o parte a acestuia (acesteia), astfel cum este evaluat(ă) la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 6.7.1 din IFRS 9; și

(c) la întreruperea evaluării unui instrument financiar, sau a unei părţi din acesta, la valoarea justă prin profit sau pierdere, valoarea justă a instrumentului financiar respectiv, care a devenit noua valoare contabilă în conformitate cu punctul 6.7.4 litera (b) din IFRS 9 și valoarea nominală sau valoarea principalului aferentă (cu excepţia furnizării de informaţii comparative în conformitate cu IAS 1, nu este necesar ca o entitate să continue prezentarea acestor informaţii în perioadele ulterioare).

▼M70

Incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referință al ratei dobânzii

24H. Pentru relațiile de acoperire împotriva riscurilor în cazul cărora entitatea aplică excepțiile prevăzute la punctele 6.8.4-6.8.12 din IFRS 9 sau la punctele 102D-102N din IAS 39, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) indicii de referință semnificativi ai ratei dobânzii la care sunt expuse relațiile de acoperire împotriva riscurilor ale entității;

(b) amploarea expunerii la risc pe care o gestionează entitatea și care este direct afectată de reforma indicelui de referință al ratei dobânzii;

(c) modul în care entitatea gestionează procesul de tranziție către rate de referință alternative;

(d) o descriere a ipotezelor sau a raționamentelor semnificative pe care entitatea s-a bazat în aplicarea acestor puncte (de exemplu, ipoteze sau raționamente cu privire la cazurile în care incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referință al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referință al ratei dobânzii) și

(e) valoarea nominală a instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor în cadrul acestor relații de acoperire.

▼B

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 ◄.

▼M33

_____

▼M53

28. În unele cazuri, o entitate nu recunoaște un câștig sau o pierdere la recunoașterea inițială a unui activ financiar sau a unei datorii financiare, deoarece valoarea justă nu este probată de un preț cotat pe o piață activă pentru un activ sau datorie identic(ă) (adică o dată de intrare de nivel 1) și nici nu se bazează pe o tehnică de evaluare care utilizează doar date de pe piețe observabile (a se vedea punctul B5.1.2A din IFRS 9). În astfel de cazuri, o entitate trebuie să furnizeze informații în funcție de clasa activului financiar sau a datoriei financiare:

(a) politica contabilă proprie de recunoaștere în profit sau în pierdere a diferenței dintre valoarea justă la recunoașterea inițială și prețul tranzacției pentru a reflecta o modificare a factorilor (inclusiv durata) de care ar ține cont participanții pe piață când ar determina valoarea activului sau a datoriei [a se vedea punctul B5.1.2A litera (b) din IFRS 9].

(b) diferența agregată care rămâne de recunoscut în profit sau pierdere la începutul și la sfârșitul perioadei și o reconciliere a modificărilor din soldul acestei diferențe.

▼M53

(c) de ce entitatea a decis că prețul tranzacției nu este cea mai bună dovadă a valorii juste, inclusiv o descriere a dovezii prin care se probează valoarea justă.

▼M54

29. Nu sunt prevăzute prezentări de informații privind valoarea justă:

▼B

(a) atunci când valoarea contabilă reprezintă o aproximare rezonabilă a valorii juste, de exemplu pentru instrumente financiare cum sunt creanțele și datoriile comerciale pe termen scurt;

▼M54

(b) pentru o investiție în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preț cotat pe o piață activă pentru un instrument identic (adică o dată de intrare de nivel 1), sau 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 conține o caracteristică de participare discreționară (cum este descris în IFRS 4), dacă valoarea justă a respectivei caracteristici nu poate fi evaluată în mod fiabil; sau

(d) pentru datorii care decurg din contractele de leasing.

▼M53

30. În cazul descris la punctul 29 litera (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 contracte și valoarea lor justă, inclusiv:

▼B

(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).

▼B

NATURA ȘI AMPLOAREA RISCURILOR CARE DECURG DIN INSTRUMENTE FINANCIARE

31. O entitate trebuie să prezinte informaţii care să permită utilizatorilor situaţiilor 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 informaţii 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 piaţă, dar fără a se limita la acestea.

▼M29

32A. Furnizarea de informaţii calitative în contextul prezentării de informaţii cantitative permite utilizatorilor să facă legătura între prezentările de informaţii conexe și, prin urmare, să își formeze o imagine de ansamblu asupra naturii și amplorii riscurilor asociate instrumentelor financiare. Interacţiunea dintre informaţiile cantitative și calitative prezentate contribuie la prezentarea de informaţii într-un mod ce permite utilizatorilor să evalueze mai bine expunerea entităţii la risc.

▼B

Prezentări de informaţii 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 informaţiile menţionate la litera (a) sau (b) faţă de perioada anterioară.

Prezentări de informaţii cantitative

▼M29

34. Pentru fiecare tip de risc care decurge din instrumente financiare, o entitate trebuie să prezinte:

(a) o sinteză a informaţiilor cantitative privind expunerea sa la risc la sfârșitul perioadei de raportare. Această prezentare trebuie să aibă la bază informaţiile furnizate la nivel intern personalului-cheie din conducerea entităţii (așa cum este definit în IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate*), de exemplu consiliului de administraţie al entităţii sau directorului executiv.

(b) informaţiile prevăzute la punctele 36 – 42, în măsura în care acestea nu sunt prezentate în temeiul literei (a).

(c) informaţii privind gradul de concentrare a riscului, dacă acestea nu rezultă din prezentările de informaţii în conformitate cu literele (a) și (b).

▼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

▼M53

Domeniu de aplicare și obiective

35A. O entitate trebuie să aplice cerințele privind prezentarea informațiilor de la punctele 35F-35N instrumentelor financiare cărora li se aplică dispozițiile privind deprecierea din IFRS 9. Cu toate acestea:

(a) în cazul creanțelor comerciale, al activelor aferente contractului și al creanțelor care decurg din contracte de leasing, punctul 35J se aplică creanțelor comerciale, activelor aferente contractului și creanțelor care decurg din contracte de leasing pentru care pierderile din credit preconizate pe durata de viață sunt recunoscute în conformitate cu punctul 5.5.15 din IFRS 9, dacă activele financiare respective sunt modificate atunci când sunt restante de mai mult de 30 de zile; și

(b) punctul 35K litera (b) nu se aplică creanțelor care decurg din contracte de leasing.

35B. Informațiile privind riscul de credit prezentate în conformitate cu punctele 35F-35N trebuie să permită utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă efectul riscului de credit asupra valorii, a plasării în timp și a gradului de incertitudine ale viitoarelor fluxuri de numerar. Pentru a îndeplini acest obiectiv, prezentările de informații privind riscul de credit trebuie să cuprindă:

(a) informații despre practicile de gestionare a riscului de credit ale unei entități și modul în care acestea se raportează la recunoașterea și evaluarea pierderilor din credit preconizate, inclusiv la metodele, ipotezele și informațiile utilizate pentru evaluarea pierderilor din credit preconizate;

(b) informații calitative și cantitative care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze sumele din situațiile financiare generate de pierderile din credit preconizate, inclusiv modificările valorii pierderilor din credit preconizate și motivele acestor modificări; și

(c) informații despre expunerea la riscul de credit al unei entități (cu alte cuvinte, riscul de credit inerent activelor financiare și angajamentelor de a extinde creditarea ale unei entități), inclusiv despre concentrările semnificative ale riscului de credit.

35C. Nu este necesar ca o entitate să reia informații care sunt deja prezentate în altă parte, cu condiția ca informațiile să fie încorporate prin trimiteri încrucișate de la situațiile financiare la alte situații, cum ar fi comentarii ale conducerii sau un raport de risc care se află la dispoziția utilizatorilor situațiilor financiare în aceleași condiții și în același timp ca și situațiile financiare. Fără informațiile încorporate prin trimiteri încrucișate, situațiile financiare sunt incomplete.

35D. Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 35B, o entitate trebuie (cu excepția cazului în care se specifică altfel) să ia în considerare nivelul de detaliu furnizat, câtă atenție acordă diferitelor aspecte ale cerințelor de prezentare, nivelul adecvat de agregare sau de dezagregare și dacă utilizatorii situațiilor financiare au nevoie de explicații suplimentare pentru a evalua informațiile cantitative prezentate.

▼M53

35E. Dacă informațiile furnizate în conformitate cu punctele 35F-35N nu sunt suficiente pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 35B, o entitate trebuie să furnizeze orice informație suplimentară necesară pentru a îndeplini obiectivele respective.

Practicile de gestionare a riscului de credit

35F. O entitate trebuie să explice practicile sale de gestionare a riscului de credit și modul în care acestea se raportează la recunoașterea și evaluarea pierderilor din credit preconizate. Pentru a îndeplini acest obiectiv, o entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă și să evalueze:

(a) modul în care o entitate determină dacă riscul de credit al instrumentelor financiare a crescut semnificativ după recunoașterea inițială, inclusiv dacă și în ce mod:

(i) instrumentele financiare sunt considerate ca având un risc redus de credit în conformitate cu punctul 5.5.10 din IFRS 9, inclusiv clasele de instrumente financiare cărora li se aplică punctul respectiv; și

(ii) a fost respinsă prezumția de la punctul 5.5.11 din IFRS 9, conform căreia au existat creșteri semnificative ale riscului de credit după recunoașterea inițială în cazul în care activele financiare sunt restante de peste 30 de zile;

(b) definițiile date de o entitate neîndeplinirii obligațiilor, inclusiv motivele pentru care au fost selectate definițiile respective;

(c) modul în care au fost grupate instrumentele în cazul în care pierderile din credit preconizate au fost evaluate la nivel colectiv;

(d) modul în care o entitate a stabilit că activele financiare sunt active financiare depreciate;

(e) politica de scoatere în afara bilanțului a unei entități, inclusiv indicatorii care arată că nu există așteptări rezonabile de recuperare și informații despre politica pentru activele financiare care sunt scoase în afara bilanțului, însă fac încă obiectul activității de punere în aplicare; și

(f) modul în care au fost aplicate dispozițiile de la punctul 5.5.12 din IFRS 9 pentru modificarea fluxurilor de trezorerie contractuale ale activelor financiare, inclusiv modul în care o entitate:

(i) determină dacă riscul de credit aferent unui activ financiar care a fost modificat în timp ce ajustarea pentru pierdere a fost evaluată la o sumă egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viață, s-a îmbunătățit, astfel încât ajustarea pentru pierdere este evaluată din nou la o sumă egală cu pierderile din credit preconizate pe 12 luni în conformitate cu punctul 5.5.5 din IFRS 9; și

(ii) monitorizează măsura în care ajustarea pentru pierdere aferentă activelor financiare care îndeplinesc criteriile de la subpunctul (i) este ulterior reevaluată la o sumă egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viață în conformitate cu punctul 5.5.3 din IFRS 9.

▼**M53**

35G. O entitate trebuie să explice datele de intrare, ipotezele și tehnicile de estimare folosite pentru a aplica dispoziţiile de la secţiunea 5.5 din IFRS 9. În acest sens, entitatea trebuie să prezinte:

(a) baza datelor de intrare și a ipotezelor și tehnicile de estimare utilizate pentru:

(i) a evalua pierderile din credit preconizate pe 12 luni și pe durata de viaţă;

(ii) a determina dacă riscul de credit al instrumentelor financiare a crescut semnificativ după recunoașterea iniţială; și

(iii) a determina dacă un activ financiar este un activ financiar depreciat.

(b) caracterul previzional al informaţiilor care au fost încorporate la determinarea pierderilor din credit preconizate, inclusiv utilizarea informaţiilor macroeconomice; și

(c) modificările tehnicilor de estimare sau ale ipotezelor semnificative efectuate în decursul perioadei de raportare și motivele acestor modificări.

Informaţii calitative și cantitative cu privire la sumele rezultate din pierderi din credit preconizate

35H. Pentru a explica modificările ajustării pentru pierdere și motivele acestor modificări, o entitate trebuie să prezinte, pe clase de instrumente financiare, o reconciliere între soldul iniţial și soldul final al ajustării pentru pierdere, într-un tabel, indicând separat modificările din decursul perioadei pentru:

(a) ajustarea pentru pierdere evaluată la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe 12 luni;

(b) ajustarea pentru pierdere evaluată la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viaţă pentru:

(i) instrumentele financiare pentru care riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea iniţială, dar care nu sunt active financiare depreciate;

(ii) activele financiare care sunt depreciate la data raportării (dar care nu au fost achiziţionate sau emise depreciate); și

(iii) creanţele comerciale, activele aferente contractului sau creanţele care decurg din contracte de leasing pentru care ajustările pentru pierdere sunt evaluate în conformitate cu punctul 5.5.15 din IFRS 9.

(c) active financiare care sunt achiziţionate sau emise depreciate. Pe lângă reconciliere, o entitate trebuie să prezinte valoarea totală a pierderilor din credit preconizate neactualizate la recunoașterea iniţială pentru activele financiare recunoscute iniţial în decursul perioadei de raportare.

▼**M53**

35I. Pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă modificările ajustărilor pentru pierdere prezentate în conformitate cu punctul 35H, o entitate trebuie să furnizeze o explicație a modului în care schimbările semnificative ale valorii contabile brute a instrumentelor financiare în decursul perioadei au contribuit la modificări ale pierderilor din depreciere. Informațiile trebuie să fie furnizate separat pentru instrumentele financiare care reprezintă ajustarea pentru pierdere, astfel cum sunt enumerate la punctul 35H literele (a)-(c), și să includă informații cantitative și calitative relevante. Exemplele de modificări ale valorii contabile brute a instrumentelor financiare care au contribuit la modificări ale ajustării pentru pierdere includ:

(a) modificări cauzate de instrumente financiare emise sau achiziționate în decursul perioadei de raportare;

(b) modificarea fluxurilor de trezorerie contractuale aferente activelor financiare care nu au drept rezultat o derecunoaștere a acelor active financiare în conformitate cu IFRS 9;

(c) modificări cauzate de instrumente financiare care au fost derecunoscute (inclusiv cele care au fost scoase în afara bilanțului) în decursul perioadei de raportare; și

(d) modificări care apar în funcție de evaluarea ajustării pentru pierdere la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe 12 luni sau pe durata de viață.

35J. Pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura și efectul modificărilor fluxurilor de trezorerie contractuale aferente activelor financiare care nu au avut ca rezultat derecunoașterea, precum și efectul unor astfel de modificări asupra evaluării pierderilor din credit preconizate, o entitate trebuie să prezinte:

(a) costul amortizat înainte de modificare și câștigul sau pierderea netă din modificare recunoscut(ă) aferent(ă) activelor financiare pentru care fluxurile de trezorerie contractuale au fost modificate în decursul perioadei de raportare, în timp ce acestea aveau o ajustare pentru pierdere evaluată la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viață; și

(b) valoarea contabilă brută la sfârșitul perioadei de raportare a activelor financiare care au fost modificate după recunoașterea inițială într-un moment în care ajustarea pentru pierdere era evaluată la o sumă egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viață și pentru care ajustarea pentru pierdere s-a modificat în decursul perioadei de raportare, devenind o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe 12 luni.

35K. Pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă efectul garanțiilor reale și al altor ameliorări ale ratingului de credit asupra sumelor rezultate din pierderile din credit preconizate, 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 sfârșitul 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) o descriere narativă a garanțiilor reale deținute și a altor ameliorări ale ratingului de credit, inclusiv:

▼**M53**

(i) o descriere a naturii și a calității garanţiilor reale deţinute;

(ii) o explicaţie a oricărei modificări semnificative a calității garanţiilor reale respective sau a oricărei ameliorări a ratingului de credit ca urmare a degradării sau a modificărilor politicilor privind garanţiile reale ale entității în decursul perioadei de raportare; și

(iii) informaţii referitoare la instrumentele financiare pentru care entitatea nu a recunoscut o ajustare pentru pierdere din cauza garanţiilor reale.

(c) informaţii cantitative cu privire la garanţiile reale deţinute și alte ameliorări ale ratingului de credit (de exemplu, cuantificarea măsurii în care garanţiile reale și alte ameliorări ale condiţiilor de credit reduc riscul de credit) pentru activele financiare care sunt depreciate la data raportării.

35L. O entitate trebuie să prezinte informaţii privind suma contractuală datorată aferentă activelor financiare care au fost scoase în afara bilanţului în decursul perioadei de raportare și care fac încă obiectul activității de punere în aplicare.

Expunerea la riscul de credit

35M. Pentru a permite utilizatorilor situaţiilor financiare să evalueze expunerea la riscul de credit a unei entități și să înţeleagă concentrările de risc de credit semnificative ale acesteia, o entitate trebuie să prezinte, pe *clase de risc de credit*, valoarea contabilă brută a activelor financiare și expunerea la riscul de credit pentru angajamente de creditare și contracte de garanţie financiară. Aceste informaţii trebuie să fie furnizate separat pentru instrumentele financiare:

(a) pentru care ajustarea pentru pierdere este evaluată la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe 12 luni;

(b) pentru care ajustarea pentru pierdere este evaluată la o sumă egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viaţă și care sunt:

(i) instrumente financiare pentru care riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială, dar care nu sunt active financiare depreciate;

(ii) active financiare care sunt depreciate la data raportării (dar care nu sunt achiziţionate sau emise depreciate); și

(iii) creanţe comerciale, active aferente contractului sau creanţe care decurg din contracte de leasing pentru care ajustările pentru pierdere sunt evaluate în conformitate cu punctul 5.5.15 din IFRS 9.

(c) care sunt active financiare depreciate achiziţionate sau emise.

35N. Pentru creanţele comerciale, activele aferente contractului și creanţele care decurg din contracte de leasing în cazul cărora o entitate aplică punctul 5.5.15 din IFRS 9, informaţiile furnizate în conformitate cu punctul 35M se pot baza pe o matrice de determinare a provizioanelor (a se vedea punctul B5.5.35 din IFRS 9).

▼M53

36. Pentru toate instrumentele financiare care intră sub incidența prezentului IFRS, dar cărora nu li se aplică dispozițiile privind deprecierea din IFRS 9, 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 sfârșitul 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); această prezentare de informații nu este necesară pentru instrumentele financiare a căror valoare contabilă reprezintă cel mai bine expunerea maximă la riscul de credit.

(b) o descriere a garanției reale deținute și a altor ameliorări ale ratingului de credit și a efectului financiar al acestora (de exemplu, o cuantificare a măsurii în care garanțiile reale și alte ameliorări ale ratingului de credit reduc riscul de credit) raportat la valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea maximă la riscul de credit [indiferent dacă e prezentată în conformitate cu litera (a) sau reprezentată de valoarea contabilă a unui instrument financiar].

(c) [eliminat]

▼M29

(d) [eliminat]

Active financiare care sunt fie restante, fie depreciate

▼M53

37. [eliminat]

▼M29

Garanții reale și alte ameliorări ale ratingului de credit obținute

38. În cazul în care o entitate obține active financiare sau nefinanciare în cursul exercițiului financiar intrând în posesia unor garanții reale sau apelând la alte forme de ameliorare a ratingului de credit (de exemplu garanții), iar aceste active îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute de alte IFRS-uri, entitatea trebuie să prezinte pentru astfel de active deținute la data de raportare:

(a) natura și valoarea contabilă a activelor; și

(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.

▼B

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).

▼M19

(c) o descriere a modului în care gestionează riscul de lichiditate inerent celor prezentate la literele (a) și (b).

▼B

Riscul de piaţă

Analiza de sensibilitate

40. Cu excepţia cazului în care o entitate respectă cerinţele de la punctul 41, aceasta trebuie să prezinte:

(a) o analiză a sensibilităţii pentru fiecare tip de risc de piaţă 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 faţă de perioada anterioară ale metodelor și ipotezelor utilizate și motivele care stau la baza acestor modificări.

41. Dacă o entitate întocmește o analiză a sensibilităţii, cum ar fi evaluarea în funcţie de risc, care reflectă interdependenţele 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 menţionate la punctul 40. De asemenea, entitatea trebuie să prezinte:

(a) o explicaţie a metodei utilizate la întocmirea unei astfel de analize a sensibilităţii, precum și a principalilor parametri și a principalelor ipoteze care stau la baza datelor furnizate; și

(b) o explicaţie a obiectivului metodei utilizate și a limitărilor care ar putea avea drept rezultat faptul că informaţiile nu reflectă integral valoarea justă a activelor și datoriilor implicate.

Alte prezentări de informaţii privind riscul de piaţă

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.

▼M30

TRANSFERURI DE ACTIVE FINANCIARE

42A. Prezentările de informaţii cerute la punctele 42B-42H referitoare la transferurile de active financiare completează celelalte cerinţe de prezentare de informaţii din acest IFRS. O entitate trebuie să prezinte informaţiile cerute la punctele 42B-42H într-o singură notă din cadrul situaţiilor sale financiare. O entitate trebuie să furnizeze informaţiile cerute pentru toate activele financiare transferate care nu sunt derecunoscute și pentru implicările continue într-un activ transferat, existente la data raportării, indiferent de data la care a avut loc tranzacţia de transfer. În aplicarea cerinţelor de prezentări de informaţii de la punctele respective, o entitate transferă un activ financiar sau o parte a acestuia (activul financiar transferat) dacă și numai dacă:

▼M30

(a) transferă drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar respectiv; sau

(b) păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar respectiv, dar își asumă printr-un acord o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor destinatari.

42B. O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare:

(a) să înțeleagă relația dintre activele financiare transferate care nu sunt derecunoscute în întregime și datoriile asociate acestora; și

(b) să evalueze natura implicării continue a entității în active financiare derecunoscute și a riscurilor asociate acestei implicări.

▼M53

42C. În aplicarea cerințelor de prezentări de informații de la punctele 42E-42H, o entitate este implicată continuu într-un activ financiar transferat în cazul în care, ca parte a transferului, entitatea reține un drept sau o obligație contractuală inerente activului financiar transferat sau obține noi drepturi sau obligații contractuale referitoare la activul financiar transferat. În aplicarea cerințelor de prezentări de informații de la punctele 42E-42H, următoarele nu reprezintă implicare continuă:

▼M30

(a) declarațiile și garanțiile obișnuite legate de transferuri frauduloase și de concepte precum caracter rezonabil, bună-credință și practici comerciale echitabile care ar putea duce la anularea unui transfer în urma unei acțiuni în justiție;

▼M53

(b) un acord prin care o entitate păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie dintr-un activ financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie uneia sau mai multor entități, iar condițiile de la punctul 3.2.5 literele (a)-(c) din IFRS 9 sunt îndeplinite.

▼M30

(c) un acord prin care o entitate păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie dintr-un activ financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie uneia sau mai multor entități, iar condițiile de la punctul 19 literele (a) – (c) din IAS 39 sunt îndeplinite.

Active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în totalitate

▼M53

42D. Este posibil ca o entitate să fi transferat active financiare astfel încât o parte sau totalitatea activelor financiare transferate să nu îndeplinească condițiile pentru derecunoaștere. Pentru a îndeplini obiectivele stabilite la punctul 42B litera (a), pentru fiecare clasă de active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în totalitate, la fiecare dată de raportare entitatea trebuie să prezinte următoarele informații:

▼M30

(a) natura activelor transferate;

(b) natura riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate la care entitatea este expusă;

▼M30

(c) o descriere a naturii relației dintre activele transferate și datoriile asociate acestora, inclusiv restricțiile, rezultând din transfer, referitoare la utilizarea activelor transferate de către entitatea raportoare;

(d) în cazul în care contrapartida (contrapartidele) la datoriile asociate nu pot recurge decât la activele transferate, o listă/un tabel care indică valoarea justă a activelor transferate, valoarea justă a datoriilor asociate și poziția netă (diferența dintre valoarea justă a activelor transferate și datoriile asociate);

(e) în cazul în care entitatea continuă să recunoască toate activele transferate, valorile contabile ale activelor transferate și ale datoriilor asociate;

▼M53

(f) în cazul în care entitatea continuă să recunoască activele în măsura implicării sale continue [a se vedea punctul 3.2.6 litera (c) subpunctul (ii) și punctul 3.2.16 din IFRS 9], valoarea contabilă totală a activelor inițiale înainte de transfer, valoarea contabilă a activelor pe care entitatea continuă să le recunoască și valoarea contabilă a datoriilor asociate.

▼M30

Active financiare transferate care sunt derecunoscute în totalitate

▼M53

42E. Pentru a realiza obiectivele stabilite la punctul 42B litera (b), în cazul în care o entitate derecunoaște în totalitate activele financiare transferate [a se vedea punctul 3.2.6 litera (a) și litera (c) subpunctul (i) din IFRS 9] dar este implicată continuu în ele, entitatea trebuie să prezinte pentru fiecare tip de implicare continuă și la fiecare dată de raportare cel puțin:

▼M30

(a) valoarea contabilă a activelor și datoriilor recunoscute în situația poziției financiare a entității și care reprezintă implicarea continuă a entității în activele financiare derecunoscute și elementele-rând în care valoarea contabilă a respectivelor active și datorii este recunoscută;

(b) valoarea justă a activelor și datoriilor care reprezintă implicarea continuă a entității în activele financiare derecunoscute;

(c) valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea maximă a entității la pierderi rezultând din implicarea continuă în activele financiare derecunoscute și informații care să explice modul de calculare a expunerii maxime;

(d) ieșirile de numerar neactualizate care ar fi sau ar putea fi necesare în vederea răscumpărării activelor financiare derecunoscute (de exemplu prețul de exercitare într-un contract de opțiuni) sau alte sume de plătit entității căreia i se transferă activele pentru activele transferate. Dacă ieșirile de numerar sunt variabile, sumele prezentate trebuie să se bazeze pe condițiile existente la fiecare dată de raportare;

▼M30

(e) o analiză a scadenței ieșirilor de numerar neactualizate care ar fi sau ar putea fi necesare în vederea răscumpărării activelor financiare derecunoscute sau a altor sume de plătit entității căreia i se transferă activele pentru activele transferate, precizând scadențele contractuale rămase ale implicării continue a entității;

(f) informații calitative care să explice si să susțină prezentările de informații cantitative cerute la literele (a) – (e).

42F. O entitate poate agrega informațiile cerute la punctul 42E pentru un anumit activ dacă entitatea deține mai multe tipuri de implicări continue în respectivul activ financiar derecunoscut și să le raporteze în cadrul unui singur tip de implicare continuă.

42G. În plus, o entitate trebuie să prezinte pentru fiecare tip de implicare continuă:

(a) profitul sau pierderea recunoscută la data transferului activelor.

(b) venituri și cheltuieli recunoscute, atât în perioada de raportare, cât și cumulativ, din implicarea continuă a entității în activele financiare derecunoscute (de exemplu modificarea valorii juste a instrumentelor derivate).

(c) dacă valoarea totală a încasărilor din activitatea de transfer (care îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere) într-o perioadă de raportare nu este distribuită uniform de-a lungul perioadei de raportare (de exemplu dacă o parte substanțială a volumului total a activității de transfer are loc în ultimele zile ale perioadei de raportare):

(i) când a avut loc cea mai mare activitate de transfer în cadrul respectivei perioade de raportare (de exemplu, în ultimele cinci zile ale perioadei de raportare);

(ii) valoarea (de exemplu profitul sau pierderea aferentă) recunoscută din activitatea de transfer în acea parte a perioadei de raportare; și

(iii) valoarea totală a încasărilor din activitatea de transfer în acea parte a perioadei de raportare.

O entitate trebuie să furnizeze aceste informații pentru fiecare perioadă pentru care se prezintă o situație a rezultatului global.

Informații suplimentare

42H. O entitate prezintă toate informațiile suplimentare pe care le consideră necesare pentru prezentarea informațiilor cerute la punctul 42B.

▼M53

APLICAREA INIȚIALĂ A IFRS 9

42I. În perioada de raportare care include data aplicării inițiale a IFRS 9, entitatea trebuie să prezinte următoarele informații valabile la data aplicării inițiale pentru fiecare clasă de active financiare și de datorii financiare:

(a) categoria și valoarea contabilă la evaluarea inițială, determinate în conformitate cu IAS 39 sau în conformitate cu o versiune anterioară a IFRS 9 (în cazul în care abordarea aleasă de entitate pentru aplicarea IFRS 9 implică mai multe date de aplicare inițială pentru dispoziții diferite);

▼**M53**

(b) noua categorie de evaluare și valoarea contabilă determinată în conformitate cu IFRS 9;

(c) valoarea oricăror active financiare și datorii financiare din situația poziției financiare care au fost desemnate anterior ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, dar care nu mai sunt desemnate astfel, făcându-se distincție între cele pe care IFRS 9 îi impune entității să le reclasifice și cele pe care entitatea alege să reclasifice la data aplicării inițiale.

În conformitate cu punctul 7.2.2 din IFRS 9, în funcție de abordarea aleasă de entitate pentru aplicarea IFRS 9, tranziția poate implica mai multe date de aplicare inițială. Prin urmare, prezentul punct ar putea avea drept rezultat prezentarea de informații cu privire la mai multe date de aplicare inițială. O entitate trebuie să furnizeze aceste informații cantitative în format tabelar, cu excepția cazului în care un alt format este mai adecvat.

42J. În perioada de raportare care include data aplicării inițiale a IFRS 9, o entitate trebuie să prezinte informații calitative care să permită utilizatorilor să înțeleagă:

(a) modul în care aceasta a aplicat dispozițiile de clasificare din IFRS 9 în cazul activelor financiare a căror clasificare s-a modificat ca rezultat al aplicării IFRS 9.

(b) motivele pentru orice desemnare sau redesemnare a activelor financiare sau a datoriilor financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere la data aplicării inițiale.

În conformitate cu punctul 7.2.2 din IFRS 9, în funcție de abordarea aleasă de entitate pentru aplicarea IFRS 9, tranziția poate implica mai multe date de aplicare inițială. Prin urmare, prezentul punct ar putea avea drept rezultat prezentarea de informații cu privire la mai multe date de aplicare inițială.

42K. În perioada de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată dispozițiile de clasificare și evaluare pentru activele financiare din IFRS 9 (cu alte cuvinte, în cazul în care entitatea trece de la IAS 39 la IFRS 9 pentru activele financiare), aceasta trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctele 42L-42O din prezentul IFRS, în conformitate cu punctul 7.2.15 din IFRS 9.

42L. Atunci când la punctul 42K este prevăzut acest lucru, o entitate trebuie să prezinte informații cu privire la modificările clasificărilor de active financiare și de datorii financiare la data aplicării inițiale a IFRS 9, indicând separat:

(a) modificările valorilor contabile pe baza categoriilor de evaluare a acestora în conformitate cu IAS 39 (cu alte cuvinte, modificările care nu rezultă în urma modificării unei caracteristici de evaluare cu ocazia trecerii la IFRS 9); și

(b) modificările valorilor contabile apărute în urma unei modificări a unei caracteristici de evaluare cu ocazia trecerii la IFRS 9.

Nu este necesar ca informațiile prevăzute la prezentul punct să fie prezentate după perioada anuală de raportare în care entitatea aplică inițial dispozițiile de clasificare și evaluare a activelor financiare din IFRS 9.

▼**M53**

42M. Atunci când la punctul 42K este prevăzut acest lucru, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru activele financiare și datoriile financiare care au fost reclasificate, astfel încât acestea să fie evaluate la costul amortizat și, în cazul activelor financiare care au fost reclasificate în afara categoriei de evaluare la valoarea justă prin profit sau pierdere, astfel încât acestea să fie evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, în urma trecerii la IFRS 9:

(a) valoarea justă a activelor financiare sau a datoriilor financiare la finalul perioadei de raportare; și

(b) câștigul sau pierderea la valoarea justă care ar fi fost recunoscută în profit sau pierdere sau în alte elemente ale rezultatului global în decursul perioadei de raportare dacă activele financiare sau datoriile financiare nu ar fi fost reclasificate.

Nu este necesar ca informațiile prevăzute la prezentul punct să fie prezentate după perioada anuală de raportare în care entitatea aplică inițial dispozițiile de clasificare și evaluare a activelor financiare din IFRS 9.

42N. Atunci când la punctul 42K este prevăzut acest lucru, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru activele financiare și datoriile financiare care au fost reclasificate în afara categoriei de instrumente evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, în urma trecerii la IFRS 9:

(a) rata dobânzii efective determinată la data aplicării inițiale; și

(b) veniturile din dobânzi sau cheltuielile cu dobânzile recunoscute.

În cazul în care o entitate tratează valoarea justă a unui activ financiar sau a unei datorii financiare ca fiind noua valoare contabilă brută la data aplicării inițiale (a se vedea punctul 7.2.11 din IFRS 9), informațiile prevăzute la prezentul punct se prezintă pentru fiecare perioadă de raportare, până la derecunoaștere. În caz contrar, nu este necesar ca informațiile prevăzute la prezentul punct să fie prezentate după perioada anuală de raportare în care entitatea aplică inițial dispozițiile de clasificare și evaluare a activelor financiare din IFRS 9.

42O. Atunci când o entitate prezintă informațiile prevăzute la punctele 42K-42N, aceste informații, precum și informațiile prevăzute la punctul 25 din prezentul IFRS, trebuie să permită reconcilierea între:

(a) categoriile de evaluare prezentate în conformitate cu IAS 39 și IFRS 9; și

(b) clasa instrumentului financiar

la data aplicării inițiale.

42P. La data aplicării inițiale a secțiunii 5.5 din IFRS 9, o entitate trebuie să prezinte informații care să permită reconcilierea ajustărilor pentru pierdere la final în conformitate cu IAS 39 și a provizioanelor în conformitate cu IAS 37, pe de o parte, cu ajustările pentru pierdere la deschidere determinate în conformitate cu IFRS 9, pe de altă parte. În cazul activelor financiare, aceste informații trebuie să fie furnizate pe categoriile de evaluare ale activelor financiare corespunzătoare în conformitate cu IAS 39 și IFRS 9, și trebuie să evidențieze separat efectul modificărilor categoriei de evaluare asupra ajustării pentru pierdere la data respectivă.

▼M53

42Q. În perioada de raportare care include data aplicării inițiale a IFRS 9, o entitate nu este obligată să prezinte valorile elementelor-rând care ar fi fost raportate în conformitate cu dispozițiile de clasificare și evaluare (care includ și dispozițiile legate de evaluarea la costul amortizat a activelor financiare și a deprecierii din secțiunile 5.4 și 5.5 din IFRS 9) ale:

(a) IFRS 9 pentru perioadele anterioare; și

(b) IAS 39 pentru perioada curentă.

42R. În conformitate cu punctul 7.2.4 din IFRS 9, în cazul în care este imposibil (conform definiției din IAS 8) ca, la data aplicării inițiale a IFRS 9, o entitate să evalueze un element valoare-timp a banilor modificat în conformitate cu punctele B4.1.9B-B4.1.9D din IFRS 9 pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar, entitatea trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale ale activului financiar respectiv pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar, fără a lua în considerare cerințele legate de modificarea elementului valoare-timp a banilor la punctele B4.1.9B-B4.1.9D din IFRS 9. O entitate trebuie să prezinte valoarea contabilă la data de raportare a activelor financiare ale căror caracteristici ale fluxurilor de trezorerie contractuale au fost evaluate pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar, fără a lua în considerare dispozițiile legate de modificarea elementului valoare-timp a banilor de la punctele B4.1.9B-B4.1.9D din IFRS 9 până când activele financiare respective sunt derecunoscute.

42S. În conformitate cu punctul 7.2.5 din IFRS 9, în cazul în care, la data aplicării inițiale, este imposibil (conform definiției din IAS 8) pentru o entitate să evalueze dacă valoarea justă a unei caracteristici de plată în avans a fost nesemnificativă în conformitate cu punctul B4.1.12 litera (d) din IFRS 9 pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar, entitatea trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale ale activului financiar respectiv pe baza faptelor și a circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar fără a lua în considerare derogarea prevăzută la punctul B4.1.12 din IFRS 9 pentru caracteristicile de plată în avans. O entitate trebuie să prezinte valoarea contabilă la data de raportare a activelor financiare ale căror caracteristici ale fluxurilor de trezorerie contractuale au fost evaluate pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar fără a lua în considerare derogarea prevăzută la punctul B4.1.12 din IFRS 9 pentru caracteristicile de plată în avans până la derecunoașterea activelor financiare respective.

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIE

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.

▼B

44. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru perioade anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2006, nu trebuie să prezinte informații comparative pentru prezentările prevăzute la punctele 31-42 referitoare la natura și 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) și (d), 27 litera (c) și 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.

▼M29

44B. IFRS 3 (revizuit 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, modificarea trebuie aplicată și pentru respectiva perioadă anterioară. Modificarea nu se aplică însă contraprestațiilor contingente care apar în urma unei combinări de întreprinderi în cazul în care data achiziției a precedat aplicarea IFRS 3 (revizuit în 2008). În schimb entitatea trebuie să contabilizeze aceste contraprestații în conformitate cu punctele 65A-65E din IFRS 3 (modificat în 2010).

▼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 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 3 trebuie aplicată pentru această perioadă anterioară.

▼M8

44D. Punctul 3 litera (a) 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 1 din IAS 28, cele la punctul 1 din IAS 31 și la punctul 4 din IAS 32 publicate în mai 2008. O entitate poate aplica amendamentul prospectiv.

▼M53

44E. [Eliminat]

44F. [Eliminat]

▼M25

~~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 acele 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. (*)

(*) 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).

▼M29

44K. Punctul 44B a fost modificat de *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010. 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.

44L. În *Îmbunătățirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010, s-a adăugat punctul 32a și s-au modificat punctele 34 și 36-38. O entitate trebuie să aplice aceste modificări 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, ea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M30

44M. *Prezentări de informații – Transferuri de active financiare* (Modificarea IFRS 7), publicat în octombrie 2010, a eliminat punctul 13 și a adăugat punctele 42A – 42H și B29 – B39. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2011 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările de la o dată anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt. O entitate nu trebuie să prezinte informațiile cerute de aceste modificări pentru perioadele prezentate care încep înaintea datei aplicării inițiale a modificărilor.

▼M32

44O. IFRS 10 și IFRS 11 Angajamente *comune*, publicate în mai 2011, aduc modificări la punctul 3. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼M33

44P. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctele 3, 28, 29, B4 și B26 și Anexa A și a eliminat punctele 27–27B. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M31

44Q. *Prezentarea componentelor altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emisă în iunie 2011, a modificat punctul 27B. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IAS 1 modificat în iunie 2011.

▼M48

44R. Documentul *Prezentarea informațiilor – Compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare* (Modificări la IFRS 7), emis în decembrie 2011, a adăugat punctele 13A–13F și B40–B53. O entitate trebuie să aplice respectivele modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. O entitate trebuie să prezinte retroactiv informațiile prevăzute în respectivele modificări.

▼M38

44X. Documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctul 3. O entitate trebuie să aplice această modificare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Aplicarea dispozițiilor din documentul *Entități de investiții* mai devreme este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, ea trebuie să aplice și toate amendamentele incluse în *Entități de investiții* în același timp.

▼M53

44Z. IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctele 2-5, 8-11, 14, 20, 28-30, 36, 42C-42E, anexa A și punctele B1, B5, B9, B10, B22 și B27, a eliminat punctele 12, 12A, 16, 22-24, 37, 44E, 44F, 44H-44J, 44N, 44S-44W, 44Y, B4 și anexa și a adăugat punctele 5A, 10A, 11A, 11B, 12B-12D, 16A, 20A, 21A-21D, 22A-22C, 23A-23F, 24A-24G, 35A-35N, 42I42S, 44ZA și B8A-B8J. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9. Aceste modificări nu trebuie aplicate informațiilor comparative furnizate pentru perioade anterioare datei aplicării inițiale a IFRS 9.

44ZA. În conformitate cu punctul 7.1.2 din IFRS 9, pentru perioadele de raportare anuale de dinainte de 1 ianuarie 2018, o entitate poate alege să aplice anticipat numai dispozițiile pentru prezentarea câștigurilor și pierderilor din datoriile financiare desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere de la punctul 5.7.1 litera (c), de la punctele 5.7.75.7.9, de la punctul 7.2.14 și de la punctele B5.7.5-B5.7.20 din IFRS 9, fără a aplica celelalte dispoziții din IFRS 9. Dacă o entitate alege să aplice doar punctele menționate din IFRS 9, ea trebuie să prezinte acest lucru și trebuie să furnizeze în mod continuu prezentările aferente de informații prevăzute la punctele 10-11 din prezentul IFRS [modificat de IFRS 9 (2010)].

▼M48

44AA. Documentul *Îmbunătățiri anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2012–2014*, emis în septembrie 2014, a modificat punctele 44R și B30și a adăugat punctul B30A. O entitate trebuie să aplice aceste modificări retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date, cu excepția cazului în care o entitate nu trebuie să aplice modificările de la punctele B30și B30A pentru orice perioadă prezentată care începe înainte de perioada anuală pentru care entitatea respectivă aplică prima dată modificările respective. Se permite aplicarea modificărilor de la punctele 44R, B30și B30A anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste modificări pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M49

44BB. Documentul *Inițiativa privind prezentarea de informații* (Amendamente la IAS 1), publicat în decembrie 2014, a modificat punctele 21 și B5. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016. Se permite aplicarea amendamentelor respective anterior acestei date.

▼M54

44CC. IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 29 și B11D. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼M70

44DE. *Reforma indicelui de referință al ratei dobânzii*, care a modificat IFRS 9, IAS 39 și IFRS 7, publicată în septembrie 2019, a adăugat punctele 24H și 44DF. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică amendamentele la IFRS 9 sau IAS 39.

44DF. În perioada de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată *reforma indicelui de referință al ratei dobânzii* publicată în septembrie 2019, o entitate nu are obligația de a prezenta informațiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.

▼B

RETRAGEREA IAS 30

45. Prezentul IFRS înlocuiește IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare.*

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.

▼M53

Clase de rating de risc credit	Ratingul de risc de credit bazat pe riscul de neîndeplinire a obligațiilor aferente instrumentului financiar.

▼B

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.**

▼M33

Alte riscuri de preţ	Riscul ca valoarea justă a fluxurilor de trezorerie viitoare ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor de preţuri pe piaţă (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 tranzacţionate pe piaţă.

▼M53

_____

Următorii termeni sunt definiţi la punctul 11 din IAS 32, la punctul 9 din IAS 39, în anexa A la IFRS 9 sau în anexa A la IFRS 13 și sunt utilizaţi în prezentul IFRS cu înţelesurile specificate în IAS 32, IAS 39, IFRS 9 și IFRS 13.

— costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare

— activul aferent contractului

— activele financiare depreciate

— derecunoașterea

— instrumentul derivat

— dividendele

— metoda dobânzii efective

— instrumentul de capitaluri proprii

— pierderile de credit preconizate

— valoarea justă

— activul financiar

— contractul de garanţie financiară

— instrumentul financiar

— datoria financiară

— datoria financiară evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere

— tranzacţia prognozată

— valoarea contabilă brută

— instrumentul de acoperire împotriva riscurilor

— deţinute în vederea tranzacţionării

— câștigurile sau pierderile din depreciere

— ajustarea pentru pierdere

— activele financiare depreciate achiziţionate sau emise

— data reclasificării

— cumpărarea sau vânzarea standard.

▼B

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS.

CLASE DE INSTRUMENTE FINANCIARE ȘI NIVELUL DE PREZENTARE (PUNCTUL 6)

▼M53

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 IFRS 9 (care determină modul în care sunt evaluate instrumentele financiare și unde sunt recunoscute modificările valorii juste).

▼B

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)

▼M53

B4 [Eliminat]

▼B

Alte prezentări de informații – politici contabile (punctul 21)

▼M53

B5 Punctul 21 prevede prezentarea bazei (sau bazelor) de evaluare utilizată (utilizate) 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:

▼M53

(a) pentru datoriile financiare desemnate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere:

(i) natura 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 datoriilor financiare la recunoașterea inițială; și

(iii) modul în care entitatea a respectat condițiile de la punctul 4.2.2 din IFRS 9 privind o astfel de desemnare.

(aa) pentru activele financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere:

(i) natura activelor financiare pe care entitatea le-a desemnat ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere; și

(ii) modul în care entitatea a respectat criteriile de la punctul 4.1.5 din IFRS 9 privind o astfel de desemnare.

(b) [eliminat]

(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 3.1.2 din IFRS 9).

(d) [eliminat]

▼B

(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;

▼M53

(f) [eliminat]

(g) [eliminat]

▼M49

Punctul 122 din IAS 1 (revizuit în 2007) prevede, de asemenea, ca entitățile să prezinte, împreună cu politicile lor contabile semnificative sau cu alte note, raționamentele profesionale, altele decât cele care implică estimări, pe care conducerea le-a realizat în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității și care au cel mai important efect asupra valorilor recunoscute în situațiile financiare.

▼B

NATURA ȘI AMPLOAREA RISCURILOR CARE DECURG DIN INSTRUMENTE FINANCIARE (PUNCTELE 31-42)

B6 Prezentările de informații prevăzute la punctele 31-42 trebuie fie incluse în situațiile financiare, fie încorporate prin trimiteri încrucișate de la situațiile financiare la alte situații, cum ar fi comentarii ale conducerii sau un raport de risc, care se află la dispoziția utilizatorilor situațiilor financiare în aceleași condiții ca și situațiile financiare și în același timp. Fără informațiile încorporate prin trimiteri încrucișate, situațiile financiare sunt incomplete.

▼B

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 și mai fiabile informaţii. IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* tratează noţiunile de relevanţă și 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 și 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); și

(c) valoarea expunerii la risc asociată tuturor instrumentele financiare care au în comun respectiva caracteristică.

▼M53

Practicile de gestionare a riscului de credit (punctele 35F-35G)

B8A Punctul 35F litera (b) impune prezentarea de informaţii privind modul în care o entitate a definit neîndeplinirea obligaţiilor pentru diferite instrumente financiare și motivele pentru care au fost selectate definiţiile respective. În conformitate cu punctul 5.5.9 din IFRS 9, pentru a stabili dacă pierderile din credit preconizate pe durata de viaţă ar trebui să fie recunoscute trebuie să se ţină seama de riscul de neîndeplinire a obligaţiilor după recunoașterea iniţială. Informaţiile despre definiţiile date de o entitate neîndeplinirii obligaţiilor care vor ajuta utilizatorii situaţiilor financiare să înţeleagă modul în care o entitate a aplicat dispoziţiile din IFRS 9 privind pierderile din credit preconizate pot include:

(a) factorii calitativi și cantitativi luaţi în considerare la definirea neîndeplinirii obligaţiilor;

(b) dacă au fost aplicate definiţii diferite pentru diferite tipuri de instrumente financiare; și

(c) ipoteze cu privire la rata de însănătoșire (cu alte cuvinte, numărul de active financiare care revin la un statut de performanţă) după ce s-a înregistrat o neîndeplinire a obligaţiilor aferente activului financiar.

B8B Pentru a ajuta utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze politicile de restructurare și modificare ale unei entităţi, punctul 35F litera (f) subpunctul (i) impune prezentarea de informaţii privind modul în care o entitate monitorizează măsura în care ajustarea pentru pierdere aferentă activelor financiare prezentate anterior în conformitate cu punctul 35F litera (f) subpunctul (i) este evaluată ulterior la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de

▼M53

viaţă în conformitate cu punctul 5.5.3 din IFRS 9. Informaţiile cantitative care vor ajuta utilizatorii să înţeleagă creșterea ulterioară a riscului de credit al activelor financiare modificate pot include informaţii despre activele financiare modificate care îndeplinesc criteriile stabilite la punctul 35F litera (f) subpunctul (i) pentru care ajustarea pentru pierdere este evaluată din nou la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viaţă (adică o rată de deteriorare).

B8C Punctul 35G litera (a) impune prezentarea de informaţii privind baza datelor de intrare și a ipotezelor, precum și privind tehnicile de estimare utilizate pentru aplicarea dispoziţiilor privind deprecierea din IFRS 9. Ipotezele și datele de intrare utilizate de o entitate pentru a evalua pierderile din credit preconizate sau pentru a stabili gradul de creștere a riscului de credit după recunoașterea iniţială pot include informaţii obţinute din informaţii istorice interne sau rapoarte de rating și ipoteze privind durata de viaţă preconizată a instrumentelor financiare, precum și cu privire la momentul vânzării garanţiei reale.

Modificări ale ajustării pentru pierdere (punctul 35H)

B8D În conformitate cu punctul 35H, o entitate este obligată să explice motivele pentru modificările ajustării pentru pierdere din decursul perioadei. În plus faţă de reconcilierea dintre soldul iniţial și soldul final al ajustării pentru pierdere, ar putea fi necesar să se furnizeze o explicaţie narativă a modificărilor. Această explicaţie narativă poate include o analiză a motivelor pentru modificările ajustării pentru pierdere din decursul perioadei, inclusiv:

(a) structura portofoliului;

(b) volumul instrumentelor financiare achiziţionate sau emise; și

(c) gravitatea pierderilor din credit preconizate

B8E Pentru angajamentele de creditare și contractele de garanţie financiară, ajustarea pentru pierdere este recunoscută ca provizion. O entitate trebuie să prezinte informaţii cu privire la modificările ajustării pentru pierdere pentru active financiare separat de cele pentru angajamente de creditare și contracte de garanţie financiară. Cu toate acestea, în cazul în care un instrument financiar include atât o componentă de împrumut (adică un activ financiar), cât și o componentă de angajament neutilizat (adică un angajament de creditare), iar entitatea nu poate identifica separat pierderile din credit preconizate aferente componentei de angajament de creditare de cele aferente componentei de activ financiar, pierderile din credit preconizate aferente angajamentului de creditare ar trebui recunoscute împreună cu ajustarea pentru pierdere aferentă activului financiar. În măsura în care ansamblul pierderilor din credit preconizate depășește valoarea contabilă brută a activului financiar, pierderile din credit preconizate ar trebui să fie recunoscute ca provizion.

▼M53

Garanţii reale (punctul 35K)

B8F Punctul 35K impune prezentarea de informaţii care să permită utilizatorilor situaţiilor financiare să înţeleagă efectul garanţiilor reale și al altor ameliorări ale ratingului de credit asupra valorii pierderilor din credite preconizate. O entitate nu este obligată să prezinte informaţii privind valoarea justă a garanţiilor reale și a altor ameliorări ale ratingului de credit și nici nu este obligată să cuantifice valoarea exactă a garanţiilor reale care a fost inclusă în calculul pierderilor din credit preconizate (cu alte cuvinte, pierderea în caz de neîndeplinire a obligaţiilor).

B8G O descriere narativă a garanţiilor reale și a efectului acestora asupra valorilor pierderilor din credit preconizate ar putea să includă informaţii privind:

(a) principalele tipuri de garanţii reale deţinute și alte ameliorări ale ratingului de credit (exemple în acest sens fiind garanţiile, instrumentele derivate de credit și acordurile de compensare care nu îndeplinesc condiţiile pentru compensare în conformitate cu IAS 32);

(b) volumul garanţiilor reale deţinute și al altor ameliorări ale ratingului de credit și importanţa acestuia din punctul de vedere al ajustării pentru pierdere;

(c) politicile și procesele de evaluare și gestionare a garanţiilor reale și a altor ameliorări ale ratingului de credit;

(d) principalele tipuri de parteneri la garanţiile reale și la alte ameliorări ale ratingului de credit precum și bonitatea acestora; și

(e) informaţii despre concentrările de risc în cadrul garanţiilor reale și al altor ameliorări ale ratingului de credit.

Expunerea la riscul de credit (punctele 35M- 35N)

B8H Punctul 35M impune prezentarea de informaţii privind expunerea la riscul de credit al unei entităţi și concentrările semnificative ale riscului de credit la data raportării. Există o concentrare a riscului de credit atunci când un număr de parteneri sunt situaţi într-o regiune geografică sau desfășoară activităţi similare și au caracteristici economice similare, ca urmare a cărora capacitatea acestora de a-și îndeplini obligaţiile contractuale ar fi afectată în mod similar de modificările condiţiilor economice sau ale altor condiţii. O entitate trebuie să furnizeze informaţii care să permită utilizatorilor situaţiilor financiare să înţeleagă dacă există grupuri sau portofolii de instrumente financiare cu caracteristici specifice care ar putea afecta o mare parte din respectivul grup de instrumente financiare, cum ar fi concentrarea anumitor riscuri. Acestea ar putea include, de exemplu, grupări în funcţie de ponderea creditelor în valoarea garanţiilor ipotecare, concentrări pe criterii geografice, în funcţie de sector sau de tipul de emitent.

B8I Numărul de clase de rating de risc de credit utilizate pentru prezentarea informaţiilor în conformitate cu punctul 35M trebuie să corespundă numărului pe care entitatea îl raportează către personalul-cheie de conducere în scopuri de administrare a riscului de credit. În cazul în care informaţiile despre elemente nerambursate la scadenţă sunt singurele informaţii specifice debitorului disponibile, iar entitatea utilizează informaţii din trecut pentru a stabili dacă riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială în conformitate cu punctul 5.5.10 din IFRS 9, o entitate trebuie să furnizeze pentru activele financiare respective o analiză în funcţie de statutul de restant.

▼M53

B8J Atunci când o entitate a evaluat pierderile din credit preconizate la nivel colectiv, este posibil ca entitatea să nu fie în măsură să aloce valoarea contabilă brută a activelor financiare individuale sau expunerea la riscul de credit aferent angajamentelor de creditare și contractelor de garanţie financiară claselor de rating de risc de credit pentru care sunt recunoscute pierderi din credit preconizate pe durata de viaţă. În acest caz, o entitate trebuie să aplice dispoziţia de la punctul 35M acelor instrumente financiare care pot fi alocate direct unei clase de risc de rating de credit și să prezinte separat valoarea contabilă brută a instrumentelor financiare pentru care pierderile din credit preconizate pe durata de viaţă au fost evaluate la nivel colectiv.

▼B

Expunerea maximă la riscul de credit [punctul 36 litera (a)]

▼M53

B9 Punctul 35K litera (a) și punctul 36 litera (a) prevăd 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:

▼B

(a) orice valori compensate în conformitate cu IAS 32; și

▼M53

(b) orice ajustare pentru pierdere recunoscută în conformitate cu IFRS 9.

B10 Activităţile care generează riscul de credit și expunerea maximă asociată riscului de credit includ următoarele, dar fără a se limita la acestea:

(a) acordarea de împrumuturi clienţilor și plasarea depozitelor la alte entităţi. În asemenea cazuri, expunerea maximă la riscul de credit este valoarea contabilă a activelor financiare aferente.

▼B

(b) încheierea contractelor cu instrumente derivate, de exemplu contractele pe cursul de schimb valutar, swap-uri pe rata dobânzii și 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;

(c) acordarea garanţiilor 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 garanţia, 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 viaţă a facilităţii 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 părţi 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 informaţiilor 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 opţiunea de a cere decontarea brută),

entitatea trebuie să prezinte acest fapt și să furnizeze informaţii cantitative care să dea posibilitatea utilizatorilor situaţiilor sale financiare să evalueze amploarea acestui risc, în afară de cazul în care aceste informaţii sunt incluse în analizele scadenţei contractuale prevăzute la punctul 39 literele (a) sau (b).

B11 La întocmirea analizei scadenţei contractuale prevăzute la punctul 39 literele (a) și (b), o entitate utilizează raţionamentul 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 entităţi să prezinte o analiză a scadenţei cantitative pentru datoriile financiare derivate care să arate scadenţele contractuale rămase dacă scadenţele contractuale sunt esenţiale pentru înţelegerea plasării în timp a fluxurilor de trezorerie. De exemplu, aceasta este situaţia pentru:

(a) unui swap pe rata dobânzii cu o scadenţă rămasă de cinci ani într-o acoperire împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie ale unui activ sau ale unei datorii financiare cu rată variabilă.

(b) toate angajamentele de creditare.

▼**M19**

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.

▼**M54**

B11D Sumele contractuale prezentate în analizele referitoare la scadență conform punctului 39 literele (a) și (b) sunt fluxurile de trezorerie contractuale neactualizate, de exemplu:

(a) datorii brute care decurg din contracte de leasing (anterior deducerii cheltuielilor financiare);

▼**M19**

(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.

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;

▼M19

(c) are surse de finanţare foarte diverse;

(d) are concentrări importante de risc de lichiditate fie în activele sale, fie în sursele sale de finanţare;

(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 garanţii 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 piaţă – analiza sensibilității (punctele 40 și 41)

B17 Punctul 40 litera (a) prevede efectuarea unei analize a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piaţă la care este expusă entitatea. În conformitate cu punctul B3, o entitate decide cum să agrege informaţiile 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 informaţie separat pentru instrumentele financiare deţinute în vederea tranzacţionării faţă de cele care nu sunt deţinute în vederea tranzacţionării;

(b) o entitate nu va agrega expunerea sa la riscurile de piaţă din zone cu hiperinflaţie cu expunerea sa la aceleași riscuri de piaţă din zone cu inflaţie foarte mică.

Dacă o entitate este expusă doar la un singur tip de risc de piaţă într-un singur mediu economic, nu va prezenta informaţii 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 piaţă, cursurile de schimb valutar, preţurile capitalului sau preţurile mărfurilor) asupra profitului sau pierderii și asupra capitalurilor proprii. În acest sens:

(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.

▼B

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 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

▼M53

B22 *Riscul ratei dobânzii* apare la instrumentele financiare purtătoare de dobândă recunoscute în situația poziției financiare (de exemplu, instrumente de datorie dobândite sau emise) și la anumite instrumente financiare care nu sunt recunoscute în situația poziției financiare (de exemplu, anumite angajamente de creditare).

▼B

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 funcţională 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 funcţională.

B24 Se prezintă câte o analiză a sensibilităţii pentru fiecare monedă în cazul căreia entitatea are o expunere semnificativă.

Alte riscuri de preţ

B25 *Alte riscuri de preţ* apar la instrumentele financiare din cauza modificărilor preţurilor mărfurilor sau ale preţurilor capitalurilor proprii, de exemplu. Pentru a respecta punctul 40, o entitate ar putea prezenta efectul scăderii unui anumit indice bursier, a unui anumit preţ la mărfuri sau a unei alte variabile de risc. De exemplu, dacă o entitate oferă garanţii 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 preţ al capitalurilor proprii sunt: (a) cazul în care se deţin 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 cantităţi specificate dintr-un instrument de capitaluri proprii și contracte swap care sunt indexate la preţurile capitalurilor proprii. Valorile juste ale unor astfel de instrumente financiare sunt afectate de modificările preţurilor pe piaţă ale instrumentelor de capitaluri proprii suport.

▼M53

B27 În conformitate cu punctul 40 litera (a), sensibilitatea profitului sau pierderii (care apare, de exemplu, din instrumentele evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere) este prezentată separat faţă de sensibilitatea altor elemente ale rezultatului global (care apare, de exemplu, din investițiile în instrumente de capitaluri proprii ale căror modificări ale valorii juste sunt prezentate în alte elemente ale rezultatului global).

▼B

B28 Instrumentele financiare pe care o entitate le clasifică drept instrumente de capitaluri proprii nu sunt reevaluate. Nici profitul sau pierderea și nici capitalurile proprii nu vor fi afectate de riscul preţului capitalurilor proprii al acelor instrumente. Prin urmare, nu este necesară nicio analiză a sensibilității.

▼M30

DERECUNOAȘTERE (PUNCTELE 42C -42H)

Implicare continuă (punctul 42C)

B29 Evaluarea implicării continue într-un activ financiar transferat în scopul prezentării informaţiilor cerute la punctele 42E - 42H se face la nivelul entității care raportează. De exemplu, dacă o sucursală transferă unei părți terțe neafiliate un activ financiar în care societatea-mamă a sucursalei deține o implicare continuă, sucursala nu include implicarea societății-mamă în evaluarea implicării sale continue în activul transferat din situațiile sale financiare de sine stătătoare (mai precis, în cazul în care sucursala este entitatea raportoare). O societate-mamă va include însă implicarea sa continuă (sau implicarea continuă a unui alt membru al grupului) într-un activ financiar transferat de sucursala sa atunci când determină în situațiile sale financiare consolidate dacă are implicare continuă în activul transferat (mai precis, în cazul în care entitatea raportoare este grupul).

▼M48

B30 O entitate nu se implică în mod continuu într-un activ financiar transferat în cazul în care, în cadrul transferului, entitatea nu păstrează niciunul dintre drepturile sau obligațiile contractuale inerente activului financiar transferat și nici nu obține drepturi sau obligații contractuale noi aferente activului financiar transferat. O entitate nu se implică în mod continuu într-un activ financiar transferat în cazul în care nu are un interes în viitoarea performanță a activului financiar transferat și nici responsabilitatea, indiferent de circumstanțe, de a efectua pe viitor plăți aferente activului financiar transferat. În acest context, termenul „plată”nu include fluxurile de trezorerie ale activului financiar transferat pe care o entitate le colectează și este obligată să le remită entității căreia i se transferă activul.

B30A Atunci când o entitate transferă un activ financiar, entitatea poate păstra dreptul de a administra respectivul activ financiar în schimbul unui comision care este inclus, de exemplu, într-un contract de administrare. Entitatea evaluează contractul de administrare în conformitate cu îndrumările de la punctele 42C și B30 pentru a decide dacă, în scopul cerințelor privind furnizarea de informații, entitatea se implică în mod continuu ca urmare a contractului de administrare. De exemplu, o societate de administrare va avea o implicare continuă într-un activ financiar transferat în scopul cerințelor privind furnizarea de informații în cazul în care comisionul de administrare depinde de valoarea sau de scadențele fluxurilor de trezorerie colectate de la activul financiar transferat. În mod similar, o societate de administrare are o implicare continuă în scopul cerințelor privind furnizarea de informații în cazul în care un comision fix nu ar fi plătit integral din cauza neperformanței activului financiar transferat. În aceste exemple, societatea de administrare are un interes în performanța viitoare a activului financiar transferat. Presupunerea potrivit căreia comisionul care trebuie primit compensează sau nu entitatea în mod adecvat pentru prestarea serviciului de administrare nu este luată în considerare în cadrul acestei evaluări.

▼M30

B31 Implicarea continuă într-un activ financiar transferat poate deriva din clauzele contractuale ale acordului de transfer sau ale unui acord separat cu entitatea căreia i se transferă activele sau cu o terță parte încheiat în legătură cu transferul.

Active financiare transferate care nu sunt derecunoscute în totalitate

B32 Conform punctului 42D, în cazul în care o parte a activelor financiare transferate sau totalitatea acestora nu îndeplinesc condițiile de derecunoaștere, această informație trebuie prezentată. Prezentarea acestor informații trebuie să se facă la fiecare dată de raportare la care entitatea continuă să recunoască activele financiare transferate, indiferent de data efectuării transferului.

Tipuri de implicare continuă (punctele 42E - 42H)

B33 Punctele 42E – 42H impun prezentări de informații cantitative și calitative pentru fiecare tip de implicare continuă în active financiare derecunoscute. O entitate trebuie să agrege implicările sale continue în categorii reprezentative pentru expunerea sa la risc. De exemplu, o entitate poate agrega implicările sale continue în funcție de categoria de instrumente financiare (de exemplu garanții sau opțiuni de cumpărare) sau de tipul de transfer (de exemplu factoringul creanțelor, securitizarea și împrumutul de valori mobiliare).

▼M30

Analiza scadenţei ieșirilor de numerar neactualizate pentru răscumpărarea de active transferate [punctul 42E litera (e)]

B34 Conform punctului 42E litera (e) o entitate trebuie să prezinte o analiză a scadenţei ieșirilor de numerar neactualizate pentru răscumpărarea activelor financiare derecunoscute sau a altor sume de plătit entităţii căreia i se transferă activele pentru activele financiare derecunoscute, precizând scadenţele contractuale rămase ale implicării continue a entităţii. Această analiză face distincţie între fluxurile de trezorerie care trebuie plătite (de exemplu contracte forward), fluxurile de numerar pe care entitatea s-ar putea să fie nevoită să le plătească (de exemplu opţiuni de vânzare emise) și fluxurile de trezorerie pe care entitatea ar putea hotărî să le plătească (de exemplu opţiuni de cumpărare achiziţionate).

B35 O entitate trebuie să utilizeze propriul raţionament pentru a determina numărul corespunzător de intervale de timp atunci când pregătește analiza scadenţei cerută la punctul 42E(e). De exemplu, o entitate poate stabili că următoarele intervale de timp sunt corespunzătoare:

(a) sub o lună;

(b) între o lună și trei luni;

(c) între trei și șase luni;

(d) între șase luni și un an;

(e) între unu și trei ani;

(f) între trei și cinci ani; și

(g) peste cinci ani.

B36 Dacă există mai multe scadenţe posibile, fluxurile de trezorerie sunt incluse pe baza primei dăţi la care entităţii i se poate cere sau permite să plătească.

Informaţii calitative [punctul 42E(f)]

B37 Informaţiile calitative cerute la punctul 42E(f) conţin o descriere a activelor financiare derecunoscute și a naturii și scopului implicării continue menţinute după transferul activelor respective. Acestea mai conţin și o descriere a riscurilor la care este expusa entitatea, inclusiv:

(a) o descriere a modului în care entitatea gestionează riscul inerent implicării sale continue în activele financiare derecunoscute;

(b) dacă entitatea trebuie să suporte pierderile înaintea altor părţi, precum și rangul și valorile pierderilor suportate de părţile ale căror interese sunt de rang inferior faţă de interesele entităţii în activ (implicarea sa continuă în activ).

(c) o descriere a evenimentelor declanșatoare asociate obligaţiilor de a furniza sprijin financiar sau de a răscumpăra un activ financiar transferat.

▼M30

Profit sau pierdere din derecunoaștere [punctul 42G(a)]

B38 Conform punctului 42G(a) o entitate trebuie să prezinte profitul sau pierderea din derecunoașterea activelor financiare în care entitatea deține o implicare continuă. Entitatea trebuie să precizeze dacă profitul sau pierderea din derecunoaștere apare din cauză că valorile juste ale componentelor activului financiar recunoscut anterior (mai precis, interesul în activul derecunoscut și interesul menținut de entitate) erau diferite de valoarea justă a activului financiar recunoscut anterior, ca întreg. În această situație, entitatea trebuie să prezinte și dacă evaluările valorilor juste au inclus și informații importante care nu se bazau pe datele observabile pe piață, conform descrierii de la punctul 27A.

Informații suplimentare (punctul 42H)

B39 Prezentările de informații cerute la punctele 42D-42G pot să nu fie suficiente pentru a răspunde cerințelor de prezentări de informații de la punctul 42B. În acest caz, entitatea trebuie să prezinte toate informațiile suplimentare necesare pentru a răspunde cerințelor de prezentări de informații. În lumina circumstanțelor sale specifice, entitatea trebuie să decidă cât de multe informații suplimentare trebuie să furnizeze pentru a satisface nevoile de informații ale utilizatorilor și cât de mult va pune accentul pe diferitele aspecte ale informațiilor suplimentare. Este necesar să se găsească un echilibru între încărcarea situațiilor financiare cu detalii excesive, care pot să nu ajute utilizatorii situațiilor financiare, și omiterea informațiilor printr-o agregare excesivă.

▼M34

Compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare

(punctele 13A – 13F)

Domeniu de aplicare (punctul 13A)

B40 Informațiile prevăzute la punctele 13B – 13E sunt obligatorii pentru toate instrumentele financiare recunoscute care sunt compensate în conformitate cu punctul 42 din IAS 32. În plus, instrumentele financiare intră sub incidența cerințelor de informare de la punctele 13B – 13E în cazul în care fac obiectul unui contract de compensare globală executoriu sau al unui acord similar care acoperă instrumente financiare și tranzacții similare, indiferent dacă instrumentele financiare sunt compensate sau nu în conformitate cu punctul 42 din IAS 32.

B41 Acordurile similare la care se face referire la punctele 13A și B40 includ acorduri de compensare a instrumentelor derivate, acorduri-cadru globale de răscumpărare, acorduri-cadru globale de împrumut de valori mobiliare și orice drepturi conexe asupra instrumentelor afectate garanțiilor financiare. Instrumentele financiare și tranzacțiile similare menționate la punctul B40 includ instrumentele financiare derivate, acordurile de vânzare și răscumpărare (repo), acordurile reverse repo, acordurile de luare și de dare cu împrumut de valori mobiliare. Exemplele de instrumente financiare care nu intră sub incidența punctului 13A includ împrumuturile și depozitele clienților de la aceeași instituție (cu excepția cazului în care sunt compensate în situația poziției financiare) și instrumentele financiare care fac doar obiectul unui contract de garanție.

Informații cantitative care trebuie prezentate pentru activele financiare recunoscute și datoriile financiare recunoscute care intră sub incidența punctului 13A (punctul 13C)

B42 Instrumentele financiare prezentate în conformitate cu punctul 13C pot fi supuse unor cerințe diferite de evaluare (de exemplu, o datorie legată de un acord de răscumpărare poate fi evaluată la costul amortizat, în timp ce un instrument derivat va fi evaluat la valoarea justă). O entitate trebuie să includă instrumentele la valorile recunoscute și să descrie eventualele diferențe de evaluare în prezentările de informații aferente.

▼**M34**

Prezentarea valorilor brute ale activelor financiare recunoscute și ale datoriilor financiare recunoscute care intră sub incidența punctului 13A [punctul 13C(a)]

B43 Valorile prevăzute la punctul 13C(a) se referă la instrumentele financiare recunoscute care sunt compensate în conformitate cu punctul 42 din IAS 32. Valorile prevăzute la punctul 13C(a) se referă, de asemenea, la instrumentele financiare recunoscute care fac obiectul unui contract de compensare globală executoriu sau al unui acord similar, indiferent dacă îndeplinesc sau nu criteriile de compensare. Cu toate acestea, informațiile a căror prezentare este impusă de punctul 13C(a) nu se referă la sumele recunoscute ca urmare a unor acorduri de garanție care nu întrunesc criteriile de compensare de la punctul 42 din IAS 32. În schimb, aceste sume trebuie prezentate în conformitate cu punctul 13C(d).

Prezentarea sumelor care sunt compensate în conformitate cu criteriile de la punctul 42 din IAS 32 [punctul 13C(b)]

B44 Punctul 13C(b) prevede că entitățile trebuie să prezinte sumele compensate în conformitate cu punctul 42 din IAS 32 pentru a stabili valorile nete prezentate în situația poziției financiare. Valorile activelor financiare recunoscute și ale datoriile financiare recunoscute care fac obiectul compensării în temeiul aceluiași contract vor fi prezentate atât în cadrul informațiilor referitoare la activele financiare, cât și în cadrul informațiilor referitoare la datoriile financiare. Cu toate acestea, sumele prezentate (de exemplu, într-un tabel) se vor limita la sumele care fac obiectul compensării. De exemplu, o entitate poate avea un activ derivat recunoscut și o datorie derivată recunoscută care întrunesc criteriile de compensare de la punctul 42 din IAS 32. Dacă valoarea brută a activului derivat este mai mare decât valoarea brută a datoriei derivate, tabelul cu informații referitoare la activele financiare va include valoarea integrală a activului derivat [în conformitate cu punctul 13C(a)] și valoarea integrală a datoriei derivate [în conformitate cu punctul 13C(b)]. În schimb, deși tabelul cu informații referitoare la datoriile financiare va include valoarea integrală a datoriei derivate [în conformitate cu punctul 13C(a)], valoarea activului derivat [în conformitate cu punctul 13C(b)] inclusă în tabelul respectiv va fi limitată la valoarea datoriei derivate.

Informații privind valorile nete prezentate în situația poziției financiare [punctul 13C(c)]

B45 Dacă o entitate are instrumente care se încadrează în domeniul de aplicare al acestor prezentări de informații (așa cum se precizează la punctul 13A), dar care nu îndeplinesc criteriile de compensare de la punctul 42 din IAS 32, sumele care trebuie prezentate în conformitate cu punctul 13C(c) vor fi egale cu sumele care trebuie prezentate în conformitate cu punctul 13C(a).

B46 Sumele care trebuie prezentate în conformitate cu punctul 13C(c) trebuie reconciliate cu valorile de la elementele-rând individuale prezentate în situația poziției financiare. De exemplu, dacă o entitate stabilește că agregarea sau dezagregarea valorilor de la elementele-rând individuale din situația financiară furnizează informații mai relevante, aceasta trebuie să reconcilieze sumele agregate sau dezagregate prezentate în conformitate cu punctul 13C(c) cu sumele de la elementele-rând individuale prezentate în situația poziției financiare.

▼**M34**

Prezentarea sumelor care fac obiectul unui contract de compensare globală executoriu sau al unui acord similar și care nu sunt incluse la punctul 13C(b) [punctul 13C(d)]

B47 Punctul 13C(d) prevede că entitățile trebuie să prezinte sumele care fac obiectul unui contract de compensare globală executoriu sau al unui acord similar și care nu sunt incluse la punctul 13C(b). Punctul 13C(d)(i) se referă la sumele aferente instrumentelor financiare recunoscute care nu îndeplinesc unele sau toate criteriile de compensare de la punctul 42 din IAS 32 [de exemplu, drepturi de compensare curente care nu îndeplinesc criteriul de la punctul 42(b) din IAS 32 sau drepturi de compensare condiționale care sunt executorii și pot fi exercitate numai în caz de neîndeplinire a obligațiilor sau numai în caz de insolvență sau faliment al unuia dintre parteneri].

B48 Punctul 13C(d)(ii) se referă la sumele aferente garanțiilor financiare, inclusiv garanțiilor în numerar, atât primite, cât și constituite. O entitate trebuie să prezinte valoarea justă a instrumentelor financiare care au fost constituite sau primite ca garanție. Sumele prezentate în conformitate cu punctul 13C(d)(ii) trebuie să se refere la garanțiile efective primite sau constituite și nu la eventualele datorii sau creanțe rezultate recunoscute în vederea restituirii sau a recuperării unei astfel de garanții.

Limite ale sumelor prezentate conform punctului 13C(d) (punctul 13D)

B49 Pentru prezentarea sumelor în conformitate cu punctul 13C(d), o entitate trebuie să ia în considerare efectele supragarantării pentru fiecare instrument financiar. În acest scop, entitatea trebuie, în primul rând, să deducă sumele prezentate în conformitate cu punctul 13C(d)(i) din suma prezentată în conformitate cu punctul 13C(c). Entitatea trebuie să limiteze apoi sumele prezentate în conformitate cu punctul 13C(d)(ii) la suma rămasă conform punctului 13C(c) pentru instrumentul financiar corespondent. Cu toate acestea, dacă drepturile de garanție pot fi exercitate asupra mai multor instrumente financiare, aceste drepturi pot fi incluse în cadrul informațiilor furnizate în conformitate cu punctul 13D.

Descrierea drepturilor de compensare care fac obiectul unor contracte de compensare globală executorii și acorduri similare (punctul 13E)

B50 O entitate trebuie să descrie tipurile de drepturi de compensare și acorduri similare prezentate în conformitate cu punctul 13C(d), inclusiv natura drepturilor respective. De exemplu, o entitate trebuie să descrie drepturile sale condiționale. Pentru instrumentele care fac obiectul unor drepturi de compensare care nu sunt condiționate de un eveniment viitor, dar care nu îndeplinesc celelalte criterii de la punctul 42 din IAS 32, entitatea trebuie să descrie motivul sau motivele pentru care nu sunt îndeplinite criteriile. Pentru garanțiile financiare primite sau constituite, entitatea trebuie să descrie condițiile acordului de garanție (de exemplu, atunci când garanția este supusă unor restricții).

Prezentarea informațiilor pe tip de instrument financiar sau pe partener

B51 Informațiile cantitative prevăzute la punctul 13C literele (a) – (e) pot fi grupate în funcție de tipul de instrument financiar sau de tranzacție (de exemplu, instrumente derivate, acorduri repo și reverse repo sau acorduri de dare sau luare cu împrumut de valori mobiliare).

▼**M34**

B52 Alternativ, o entitate poate grupa informaţiile cantitative prevăzute la punctul 13C literele (a) – (c) în funcţie de tipul de instrument financiar și informaţiile cantitative prevăzute la punctul 13C literele (c) – (e) în funcţie de partener. În cazul în care o entitate furnizează informaţiile solicitate în funcţie de partener, entitatea nu este obligată să identifice partenerii nominal. Cu toate acestea, desemnarea partenerilor (partenerul A, partenerul B, partenerul C etc.) trebuie să fie consecventă de la un an la altul pentru anii prezentaţi, în scopul menţinerii comparabilităţii. Trebuie avute în vedere și informaţiile calitative, astfel încât să poată fi furnizate informaţii suplimentare despre tipurile de parteneri. Atunci când prezentarea sumelor de la punctul 13C literele (c) – (e) este efectuată în funcţie de partener, sumele care, luate individual, sunt semnificative în ceea ce privește totalul sumelor aferente unui partener trebuie prezentate separat, iar celelalte sume aferente partenerului care, luate individual, sunt nesemnificative vor fi agregate pe un singur element-rând.

Altele

B53 Informaţiile specifice prevăzute la punctele 13C – 13E sunt cerinţe minime. Pentru a realiza obiectivul de la punctul 13B, o entitate poate fi nevoită să le completeze cu informaţii suplimentare (calitative), în funcţie de dispoziţiile contractelor de compensare globală executorii și ale acordurilor conexe, inclusiv de natura drepturilor de compensare, și în funcţie de efectul real sau potenţial al acestora asupra poziţiei financiare a entităţii.

▼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 pieţele 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 pieţele 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 informaţii financiare distincte.

Un segment operaţional poate fi implicat în activităţi de pe urma cărora urmează să obţină venituri, de exemplu operaţiunile de demarare a activităţii pot constitui un segment operaţional înainte de obţinerea veniturilor.

6. Nu fiecare parte a unei entităţi constituie în mod necesar un segment operaţional sau o parte a unui segment operaţional. De exemplu, un sediu central corporativ sau unele departamente cu anumite funcţii s-ar putea să nu obţină venituri sau ar putea obţine venituri care sunt legate numai de activităţile entităţii și nu ar putea fi calificate drept segmente operaţional. În sensul prezentului IFRS, planurile de beneficii postangajare ale unei entităţi nu sunt considerate segmente operaţionale.

7. Termenul de „principal factor decizional operaţional” definește o funcţie, nu neapărat un administrator cu titlu specific. Această funcţie este aceea de a aloca resurse și de a evalua performanţa segmentelor operaţionale ale unei entităţi. Adesea, principalul factor decizional operaţional 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 entităţi, cele trei caracteristici ale segmentelor operaţionale descrise la punctul 5 identifică în mod clar segmentele lor operaţionale. Totuși, o entitate poate elabora rapoarte în care activităţile sale de afaceri sunt prezentate în diferite moduri. Dacă principalul factor decizional operaţional utilizează mai mult de un set de informaţii pe segmente, alţi factori pot identifica un singur set de componente care constituie segmentele operaţionale ale entităţii, inclusiv natura activităţilor ale fiecărei componente, existenţa administratorilor responsabili ai acestora și informaţiile prezentate consiliului director.

9. În general, un segment operaţional are un administrator de segment care este direct responsabil și care menţine un contact periodic cu principalul factor decizional operaţional pentru a discuta activităţile, rezultatele financiare, previziunile sau planurile pentru segmentul respectiv. Termenul de „administrator de segment” identifică o funcţie, nu neapărat un administrator cu titlu specific. Principalul factor decizional operaţional poate fi, de asemenea, administrator de segment pentru unele segmente operaţionale. Un singur administrator poate fi administrator de segment pentru mai multe segmente operaţionale. În cazul în care caracteristicile de la punctul 5 se aplică la mai multe seturi de componente ale unei organizaţii, dar există un singur set pentru care administratorii de segmente sunt consideraţi responsabili, acest set de componente constituie segmentele operaţionale.

10. Caracteristicile de la punctul 5 se pot aplica pentru două sau mai multe seturi de componente care coincid parţial și pentru care administratorii sunt consideraţi responsabili. Această structură este uneori denumită structura de matrice a organizaţiei. De exemplu, în unele entităţi, unii administratori sunt responsabili cu diferite linii de produse și servicii din întreaga lume, în timp ce alţi administratori sunt responsabili cu diferite zone geografice. Principalul factor decizional operaţional examinează în mod periodic rezultatele activităţii ambelor seturi de componente, iar informaţiile financiare sunt disponibile pentru ambele. În acest caz, entitatea trebuie să determine ce set de componente constituie segmentele operaţionale, în funcţie 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) informaţii 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 entităţii, așa cum sunt descrise la punctul 28.

▼M5

Reconcilierile valorilor din situaţia poziţiei financiare pentru segmentele raportabile cu valorile din situaţia poziţiei financiare a entităţii sunt impuse pentru fiecare dată la care este prezentată o situaţie a poziţiei financiare. Informaţiile pentru perioadele anterioare trebuie să fie retratate conform descrierii de la punctele 29 și 30.

▼B

Informaţii generale

▼M43

22. O entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii generale:

(a) factorii utilizaţi pentru identificarea segmentelor raportabile ale entităţii, inclusiv baza de organizare (de exemplu, dacă conducerea a ales să organizeze entitatea după diferenţele dintre produse și servicii, zone geografice, medii de reglementare, sau o combinaţie de factori, și dacă segmentele de activitate au fost agregate);

(aa) raţionamentele făcute de conducere la aplicarea criteriilor de agregare de la punctul 12. Aceasta include o scurtă descriere a segmentelor de activitate care au fost agregate în acest mod și a indicatorilor economici care au fost evaluaţi pentru a determina că segmentele de activitate agregate au caracteristici economice similare; și

(b) tipurile de produse și servicii din care își obţine veniturile fiecare segment raportabil.

▼B

Informaţii 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 operaţional. O entitate trebuie să prezinte, de asemenea, următoarele informaţii despre fiecare segment raportabil, dacă valorile specificate sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment, examinat(e) de către principalul factor decizional operaţional sau sunt furnizate altminteri, periodic, principalului factor decizional operaţional, chiar dacă nu sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii pe segment:

(a) veniturile de la clienţii externi;

▼B

(b) veniturile din tranzacţii cu alte segmente operaţionale ale aceleiași entităţi;

(c) veniturile din dobânzi;

(d) cheltuielile cu dobânzile;

▼B

(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 entităţilor asociate și ale asocierilor în participaţie contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă;

(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 excepţia cazului în care majoritatea veniturilor segmentului provin din dobânzi, iar principalul factor decizional operaţional se bazează în special pe veniturile nete din dobânzi pentru evaluarea performanţei segmentului și pentru a lua decizii cu privire la resursele care trebuie alocate segmentului respectiv. În această situaţie, o entitate poate raporta veniturile din dobânzi pe segment din care au fost scăzute cheltuielile cu dobânzile și prezintă acest fapt.

▼M31

24. O entitate trebuie să prezinte următoarele informaţii despre fiecare segment raportabil, dacă valorile specifice sunt incluse în evaluarea activelor segmentului examinate de principalul factor decizional operaţional sau sunt altminteri furnizate periodic principalului factor decizional operaţional, chiar dacă acestea nu sunt incluse în evaluarea activelor segmentului:

▼B

(a) valoarea investiţiilor în entităţile asociate și în asocierile în participaţie contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă; și

▼M31

(b) valorile suplimentărilor la activele imobilizate [1], altele decât instrumentele financiare, creanţele privind impozitul amânat, activele nete privind beneficiul determinat (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*) și drepturile care rezultă din contractele de asigurări.

▼B

EVALUARE

25. Valoarea fiecărui element de segment raportat trebuie să fie evaluarea raportată principalului factor decizional operaţional în scopul luării deciziilor privind alocarea resurselor pentru segmentul respectiv și evaluarea performanţei acestuia. Ajustările și eliminările efectuate la întocmirea situaţiilor financiare ale unei entităţi 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 operaţional. 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 operaţional 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

▼M43

28. O entitate trebuie să furnizeze reconcilierile tuturor elementelor următoare:

▼B

(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.

▼M43

(c) totalul activelor segmentelor raportabile cu activele entității dacă activele segmentelor sunt raportate în conformitate cu punctul 23.

▼B

(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

Informaţii despre clienţii principali

▼M26

34. O entitate trebuie să ofere informaţii privind măsura în care depinde de clienţii principali. Dacă veniturile din tranzacţiile cu un singur client extern se ridică la 10 la sută sau mai mult din veniturile entităţii, 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 entităţi, despre care entitatea raportoare ştie că sunt sub control comun, trebuie considerat un singur client. Este însă necesară exercitarea raţionamentului profesional pentru a evalua dacă~~ar~~ o administraţie (~~naţională, de stat, provincială, teritorială, locală sau străină~~, inclusiv agenţiile guvernamentale și organismele similare de la nivel local, naţional sau internaţional) precum și entităţile despre care entitatea raportoare ştie că sunt sub controlul acelei administraţii, ~~trebuie~~ sunt considerate un singur client. În evaluarea acestui fapt entitatea raportoare trebuie să ia în considerare gradul de integrare financiară dintre respectivele entităţi.

▼B

TRANZIŢIA ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

35. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS în situaţiile 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 situaţiile 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 Îmbunătăţirile 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. Informaţiile pe segment pentru anii anteriori care sunt raportate ca informaţii comparative pentru anul în care s-au aplicat iniţial (inclusiv aplicarea modificării punctului 23 care s-a făcut în aprilie 2009) trebuie retratate conform dispoziţiilor prezentului IFRS, cu excepţia cazului în care informaţiile 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 informaţiilor referitoare la tranzacţiile cu părţile 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.

▼**M43**

36C. În cadrul *Îmbunătățirilor anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2010–2012*, emise în decembrie 2013, s-au modificat punctele 22 și 28. O entitate trebuie să aplice modificările respective pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste modificări pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼**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 operaţional	Un segment operaţional este o componentă a unei entităţi: (a) care se angajează în activităţi din care poate obţine venituri și de pe urma cărora poate suporta cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli aferente tranzacţiilor cu alte componente ale aceleiași entităţi); (b) ale cărei rezultate din activitate sunt examinate în mod periodic de către principalul factor decizional operaţional al entităţii în vederea luării de decizii cu privire la alocarea resurselor pe segment și a evaluării performanţei acestuia; și (c) pentru care sunt disponibile informaţii financiare distincte.

▼M53

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 9

Instrumente financiare

CAPITOLUL 1 Obiectiv

1.1. Obiectivul prezentului standard este stabilirea principiilor pentru raportarea financiară a *activelor financiare* și a *datoriilor financiare* care vor prezenta informațiile relevante și utile utilizatorilor situațiilor financiare pentru evaluarea sumelor, plasării în timp și incertitudinii fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității.

CAPITOLUL 2 Domeniu de aplicare

▼M54

2.1. Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile, pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:

▼M53

(a) acelor interese în filiale, entități asociate și asocieri în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IAS 27 *Situații financiare individuale* sau IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și asocierile în participație*. Totuși, în unele cazuri, IFRS 10, IAS 27 sau IAS 28 impun sau permit unei entități să contabilizeze un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație în conformitate cu unele dintre dispozițiile prezentului standard sau cu toate aceste dispoziții. Entitățile trebuie să aplice, de asemenea, prezentul standard instrumentelor financiare derivate aferente unui 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 *Instrumente financiare: prezentare*.

▼M54

(b) drepturilor și obligațiilor rezultate din contractele de leasing pentru care se aplică IFRS 16 *Contracte de leasing*. Totuși:

(i) creanțele care decurg din contracte de leasing financiar (adică investiții nete în contracte de leasing financiar) și creanțele care decurg din contracte de leasing operațional, recunoscute de un locator, fac obiectul dispozițiilor privind derecunoașterea și deprecierea din prezentul standard;

(ii) datoriile care decurg din contracte de leasing recunoscute de un locatar fac obiectul dispozițiilor privind derecunoașterea de la punctul 3.3.1 din prezentul standard; și

(iii) instrumentele derivate care sunt încorporate în contractele de leasing fac obiectul dispozițiilor privind instrumentele derivate încorporate din prezentul standard.

▼M53

(c) drepturilor și obligațiilor angajatorilor conform planurilor de beneficii pentru angajați, la care se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților*.

(d) instrumentelor 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).

▼M53

(e) drepturilor și obligațiilor din cadrul unui (i) contract de asigurări așa cum sunt ele definite în IFRS 4 *Contracte de asigurare*, altele decât drepturile și obligațiile unui emitent care rezultă conform unui contract de asigurare care corespunde definiției unui contract de garanție financiară, 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 el însuși un contract care intră sub incidența IFRS 4. 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 B2.5-B2.6). Emitentul poate face alegerea contract cu contract, dar alegerea pentru fiecare contract este irevocabilă.

(f) contractelor forward dintre un dobânditor și un acționar vânzător pentru cumpărarea sau vânzarea unei entități dobândite care, la o dată viitoare de achiziție, va avea drept rezultat o combinare de întreprinderi ce se înscrie în domeniul de aplicare al IFRS 3 *Combinări de întreprinderi.* Termenul contractului forward nu trebuie să depășească o perioadă rezonabilă care este necesară, în mod normal, pentru a obține toate aprobările necesare și pentru finalizarea tranzacției.

(g) angajamentelor de creditare, cu excepția celor descrise la punctul 2.3. Cu toate acestea, un emitent de angajamente de creditare aplică dispozițiile privind deprecierea din prezentul standard angajamentelor de creditare care nu intră altminteri sub incidența prezentului standard. De asemenea, toate angajamentele de creditare fac obiectul dispozițiilor privind derecunoașterea din prezentul standard.

(h) instrumentelor financiare, contractelor și obligațiilor 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 2.4-2.7 din prezentul standard, la care se aplică prezentul standard.

(i) drepturilor 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 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, sau pentru care, într-o perioadă anterioară, entitatea a recunoscut un provizion, în conformitate cu IAS 37.

(j) drepturilor și obligațiilor care intră sub incidența IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienții* care sunt instrumente financiare, cu excepția celor în cazul cărora IFRS 15 precizează că sunt contabilizate în conformitate cu prezentul standard.

2.2. Dispozițiile privind deprecierea din prezentul standard se aplică acelor drepturi în cazul cărora IFRS 15 precizează că sunt contabilizate în conformitate cu prezentul standard în scopul recunoașterii câștigurilor sau pierderilor din depreciere.

▼M53

2.3. 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 (a se vedea punctul 4.2.2). 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) 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 construcție).

(c) angajamentele pentru furnizarea unui împrumut la o rată a dobânzii sub valoarea pieței [a se vedea punctul 4.2.1 litera (d)].

2.4. 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, sau 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. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică acelor contracte pe care o entitate le desemnează ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 2.5.

2.5. 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 de instrumente financiare, ca și cum contractul ar fi un instrument financiar, poate fi desemnat în mod irevocabil ca fiind evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere chiar dacă a fost inițiat în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entității. Această desemnare este disponibilă numai la inițierea contractului și numai în cazul în care elimină sau reduce în mod semnificativ o inconsecvență de recunoaștere (uneori numită „necorelare contabilă”) care ar rezulta în caz contrar din nerecunoașterea contractului respectiv deoarece acesta nu intră sub incidența prezentului standard (a se vedea punctul 2.4).

2.6. Există diferite modalități prin care un contract de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar poate fi decontat net în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare. Acestea includ situațiile în care:

(a) termenii unui contract permit oricărei părți să îl deconteze net în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare;

▼M53

(b) 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 experienţa 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) 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 fluctuaţiile pe termen scurt ale preţului sau ale marjei dealerului; și

(d) elementul nefinanciar care face obiectul contractului se poate converti fără dificultăţi în numerar.

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 cerinţele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entităţii și, în consecinţă, intră sub incidenţa prezentului standard. Alte contracte pentru care se aplică punctul 2.4 sunt evaluate pentru a determina dacă au fost încheiate și sunt menţinute în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerinţele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entităţii și, în consecinţă, pentru a se determina dacă intră sub incidenţa prezentului standard.

2.7. O opţiune 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 2.6 litera (a) sau (d) intră sub incidenţa prezentului standard. Un astfel de contract nu poate fi încheiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerinţele preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare.

CAPITOLUL 3 Recunoaștere si derecunoaștere

3.1 RECUNOAȘTEREA INIȚIALĂ

3.1.1. O entitate trebuie să recunoască un activ financiar sau o datorie financiară în situaţia poziţiei sale financiare atunci când, și numai atunci când, entitatea devine o parte a prevederilor contractuale ale instrumentului (a se vedea punctele B3.1.1 și B3.1.2). Atunci când o entitate recunoaște pentru prima dată un activ financiar, ea trebuie să îl clasifice în conformitate cu punctele 4.1.1-4.1.5 și să îl evalueze în conformitate cu punctele 5.1.1-5.1.3. Atunci când o entitate recunoaște pentru prima dată o datorie financiară, ea trebuie să o clasifice în conformitate cu punctele 4.2.1 și 4.2.2 și să o evalueze în conformitate cu punctul 5.1.1.

Cumpărarea sau vânzarea standard a activelor financiare

3.1.2. O *cumpărare sau o vânzare standard* a activelor financiare trebuie să fie recunoscută și derecunoscută, după caz, utilizându-se contabilitatea în funcţie de data tranzacţionării sau contabilitatea în funcţie de data decontării (a se vedea punctele B3.1.3-B3.1.6).

▼M53

3.2 DERECUNOAȘTEREA ACTIVELOR FINANCIARE

3.2.1. În situaţiile financiare consolidate, punctele 3.2.2-3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 și B3.2.1-B3.2.17 sunt aplicate la nivel consolidat. Prin urmare, o entitate consolidează mai întâi toate filialele în conformitate cu IFRS 10 și apoi aplică punctele respective pentru grupul rezultat.

3.2.2. Înainte de a evalua dacă, precum și măsura în care *derecunoașterea* este adecvată în conformitate cu punctele 3.2.3-3.2.9, o entitate determină dacă acele puncte trebuie aplicate unei părţi dintr-un activ financiar (sau unei părţi 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 3.2.3-3.2.9 se aplică unei părţi dintr-un activ financiar (sau unei părţi 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 condiţii.

(i) Partea conţine doar fluxuri de trezorerie identificate în mod specific dintr-un activ financiar (sau un grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate iniţiază o separare a componentei de dobândă prin care un partener obţine dreptul asupra fluxurilor de trezorerie din dobânzi, dar nu și asupra fluxurilor de trezorerie din principal dintr-un instrument de datorie, punctele 3.2.3-3.2.9 se aplică fluxurilor de trezorerie din dobândă.

(ii) Partea conţine doar o porţiune complet proporţională (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 obţine drepturile asupra unei părţi de 90 % din toate fluxurile de trezorerie ale unui instrument de datorie, punctele 3.2.3-3.2.9 se aplică celor 90 % din acele fluxuri de trezorerie. Dacă există mai mult de un singur partener, nu se impune fiecărui partener să deţină o parte proporţională din fluxurile de trezorerie, cu condiţia ca entitatea care transferă să deţină o parte complet proporţională.

(iii) Partea conţine doar o porţiune complet proporţională (pro rata) din fluxurile de trezorerie identificate în mod specific dintr-un activ financiar (sau grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate încheie un contract prin care partenerul obţine drepturile asupra unei părţi de 90 % din fluxurile de trezorerie din dobândă ale unui activ financiar, punctele 3.2.3-3.2.9 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 deţină o parte proporţională din fluxurile de trezorerie identificate în mod specific, cu condiţia ca entitatea care transferă să deţină o parte complet proporţională.

(b) În toate celelalte cazuri, punctele 3.2.3-3.2.9 se aplică 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

▼M53

grup de active financiare), sau (ii) drepturile asupra a 90 % din fluxurile de trezorerie dintr-un grup de creanţe, dar oferă o garanţie pentru a compensa cumpărătorul pentru orice pierderi din credite până la 8 % din valoarea principalului creanţelor, punctele 3.2.3-3.2.9 se aplică activului financiar (sau grupului de active financiare similare) per ansamblu.

La punctele 3.2.3-3.2.12, termenul „activ financiar" se referă fie la o parte dintr-un activ financiar (sau la o parte dintr-un grup de active financiare similare), aşa cum s-a arătat la litera (a) de mai sus, fie, altminteri, la un activ financiar (sau grup de active financiare similare) în ansamblul său.

3.2.3. O entitate trebuie să derecunoască un activ financiar atunci când, şi numai atunci când:

(a) drepturile contractuale asupra fluxurilor de trezorerie care decurg din activul financiar expiră, sau

(b) transferă activul financiar aşa cum se arată la punctele 3.2.4 şi 3.2.5, iar transferul îndeplineşte condiţiile pentru derecunoaştere în conformitate cu punctul 3.2.6.

(A se vedea punctul 3.1.2 pentru vânzări standard ale activelor financiare.)

3.2.4. O entitate transferă un activ financiar dacă şi numai dacă:

(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 îşi asumă o obligaţie contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor destinatari printr-un contract care îndeplineşte condiţiile de la punctul 3.2.5.

3.2.5. Atunci când o entitate păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar („activul original"), dar îşi asumă o obligaţie contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie uneia sau mai multor entităţi („eventualii destinatari"), entitatea tratează tranzacţia ca pe un transfer al activului financiar dacă, şi numai dacă, toate cele trei condiţii care urmează sunt îndeplinite.

(a) Entitatea nu are nicio obligaţie de a plăti sume eventualilor destinatari, cu excepţia cazului în care ea încasează sume echivalente de pe urma activului original. Avansurile pe termen scurt ale entităţii, cu dreptul la recuperarea completă a sumei împrumutate plus dobânda angajată la ratele pieţei, nu reprezintă încălcări ale acestei condiţii.

(b) Entităţii i se interzice prin condiţiile din contractul de transfer să vândă sau să pună gaj pe activul original din alte motive decât garantarea obligaţiei de a le plăti eventualilor destinatari fluxurile de trezorerie.

(c) Entitatea are obligaţia 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 excepţia cazului în care investiţiile sunt făcute în numerar sau în echivalente de numerar (aşa cum sunt acestea definite în IAS 7 *Situaţia fluxurilor de trezorerie*) în timpul scurtei perioade de decontare de la data încasării şi până la data la care trebuie făcută plata către eventualii destinatari, iar dobânda obţinută de pe urma unor astfel de investiţii este transmisă eventualilor destinatari.

▼M53

3.2.6. Atunci când o entitate transferă un activ financiar (a se vedea punctul 3.2.4), ea trebuie să evalueze măsura în care păstrează riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate asupra activului financiar. În acest caz:

(a) dacă entitatea transferă majoritatea riscurilor și recompenselor 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 majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate asupra activului financiar, entitatea trebuie să continue să recunoască activul financiar.

(c) dacă entitatea nici nu transferă, nici nu păstrează majoritatea riscurilor și recompenselor 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 3.2.16).

3.2.7. Transferul riscurilor și recompenselor (a se vedea punctul 3.2.6) 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 recompenselor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ financiar dacă expunerea sa la variabilitatea valorii actualizate 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 recompenselor 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 actualizată 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 dintrun activ financiar mai mare printr-un contract, cum ar fi o subparticipare la împrumut, care îndeplinește condițiile de la punctul 3.2.5).

3.2.8. Adesea va fi clar dacă entitatea a transferat sau a păstrat majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate și nu va fi nevoie să se efectueze niciun calcul. În alte cazuri vor fi necesare 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.

▼M53

3.2.9. Eventualitatea ca o entitate să fi păstrat controlul [a se vedea punctul 3.2.6 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

3.2.10. 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 pentru obligația de administrare 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 3.2.13.

3.2.11. 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 noua datorie de administrare la valoarea justă.

3.2.12. La derecunoașterea unui activ financiar per ansamblu, diferența dintre:

(a) valoarea contabilă (evaluată la data derecunoașterii) și

(b) contraprestația primită (inclusiv orice activ nou obținut minus orice datorie nouă asumată)

trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

3.2.13. Dacă activul transferat face parte dintr-un 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 3.2.2 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, în baza valorilor juste relative ale acelor părți la data transferului. În acest scop, un activ de administrare păstrat trebuie tratat ca partea care continuă să fie recunoscută. Diferența dintre:

(a) valoarea contabilă (evaluată la data derecunoașterii) alocată părții derecunoscute și

(b) contraprestația primită pentru partea derecunoscută (inclusiv orice activ nou obținut minus orice datorie nouă asumată)

trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

▼M53

3.2.14. 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, trebuie evaluată valoarea justă a părții care continuă să fie recunoscută. 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 pentru partea care este derecunoscută.

Transferuri care nu îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere

3.2.15. Dacă un transfer nu are drept rezultat derecunoașterea deoarece entitatea a păstrat majoritatea riscurilor și recompenselor 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 în legătură cu activul transferat și orice cheltuială suportată în legătură cu datoria financiară.

Implicarea continuă în activele transferate

3.2.16. 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 cea mai mică valoare 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) 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 emise 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 justă a activului transferat și prețul de exercitare al opțiunii (a se vedea punctul B3.2.13).

(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 precum cel ce rezultă din alte opțiuni decât cele decontate în numerar, așa cum se arată la litera (b) de mai sus.

▼M53

3.2.17. **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 a datoriei asociate 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.

3.2.18. **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.**

3.2.19. **În scopul unei evaluări ulterioare, modificările recunoscute în valoarea justă a activului transferat și a datoriei asociate sunt contabilizate de o manieră coerentă între ele în conformitate cu punctul 5.7.1 și nu trebuie compensate.**

3.2.20. **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 păstrează un interes rezidual care nu are drept rezultat păstrarea majorității riscurilor și recompenselor 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 3.2.14. Diferența dintre:**

(a) valoarea contabilă (evaluată la data derecunoașterii) alocată părții care nu mai este recunoscută și

(b) contraprestația primită pentru partea care nu mai este recunoscută

trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

3.2.21. 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

3.2.22. **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 nicio cheltuială suportată în legătură cu datoria asociată (a se vedea punctul 42 din IAS 32).**

▼M53

3.2.23. 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/neîndeplinirea 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 se transferă 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 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.

3.3 DERECUNOAȘTEREA DATORIILOR FINANCIARE

3.3.1. O entitate trebuie să înlăture o datorie financiară (sau o parte a unei datorii financiare) din situația poziției sale financiare atunci când, și numai atunci când, este lichidată – adică atunci când obligația specificată în contract este stinsă sau anulată sau expiră.

3.3.2. Un schimb între un creditor și un debitor existenți de instrumente de datorie care au 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.

3.3.3. 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 active nemonetare transferate sau datorii asumate, trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

3.3.4. 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 active nemonetare transferate sau datorii asumate, pentru partea derecunoscută, trebuie să fie recunoscută în profit sau pierdere.

▼M53

CAPITOLUL 4 Clasificare

4.1 CLASIFICAREA ACTIVELOR FINANCIARE

4.1.1. Exceptând cazul în care se aplică punctul 4.1.5, o entitate trebuie să clasifice activele financiare drept evaluate ulterior la costul amortizat, la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global sau la valoarea justă prin profit sau pierdere pe baza celor de mai jos:

(a) modelul de afaceri al entității pentru administrarea activelor financiare și

(b) caracteristicile fluxului de trezorerie contractual al activului financiar.

4.1.2. Un activ financiar trebuie evaluat la costul amortizat dacă sunt îndeplinite ambele condiții de mai jos:

(a) activul financiar este deținut în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active financiare în vederea colectării de fluxuri de trezorerie contractuale și

(b) termenii contractuali ai activului financiar dau naștere, la anumite date, la fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.

Punctele B4.1.1-B4.1.26 oferă îndrumări cu privire la modalitatea de aplicare a acestor condiții.

4.1.2A Un activ financiar trebuie evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global dacă sunt îndeplinite ambele condiții de mai jos:

(a) activul financiar este deținut în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv se realizează prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale și vânzarea activelor financiare și

(b) termenii contractuali ai activului financiar dau naștere, la anumite date, la fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.

Punctele B4.1.1-B4.1.26 oferă îndrumări cu privire la modalitatea de aplicare a acestor condiții.

4.1.3. În scopul aplicării punctelor 4.1.2 litera (b) și 4.1.2A litera (b):

(a) principalul este valoarea justă a activului financiar la recunoașterea inițială. Punctul B4.1.7B oferă îndrumări suplimentare cu privire la semnificația principalului.

(b) dobânda constă în contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor, pentru riscul de credit asociat principalului datorat în cursul unei anumite perioade de timp și pentru alte riscuri și costuri de creditare de bază, precum și într-o marjă de profit. Punctele B4.1.7A și B4.1.9A-B4.1.9E furnizează îndrumări suplimentare cu privire la noțiunea de dobândă, inclusiv cu privire la noțiunea de valoare-timp a banilor.

▼M53

4.1.4. Un activ financiar trebuie să fie evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, cu excepţia cazului în care acesta este evaluat la costul amortizat în conformitate cu punctul 4.1.2 sau la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A. Cu toate acestea, o entitate poate face o alegere irevocabilă la recunoaşterea iniţială în cazul anumitor investiţii în *instrumente de capitaluri proprii* care altminteri ar fi evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere să prezinte modificările ulterioare ale valorii juste în alte elemente ale rezultatului global (a se vedea punctele 5.7.5-5.7.6).

Opţiunea de a desemna un activ financiar la valoarea justă prin profit sau pierdere

4.1.5. Fără a ţine seama de punctele 4.1.1-4.1.4, o entitate poate, la recunoaşterea iniţială, să desemneze irevocabil un activ financiar drept evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă astfel elimină sau reduce semnificativ o inconsecvenţă de evaluare sau recunoaştere (la care se face referire uneori prin „necorelare contabilă") care ar rezulta altfel din evaluarea activelor sau a datoriilor sau recunoaşterea câştigurilor şi a pierderilor lor pe baze diferite (a se vedea punctele B4.1.29-B4.1.32).

4.2 CLASIFICAREA DATORIILOR FINANCIARE

4.2.1. O entitate trebuie să clasifice toate datoriile financiare drept evaluate ulterior la costul amortizat, cu excepţia:

(a) *datoriilor financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere*. Astfel de datorii, inclusiv *instrumentele derivate* care sunt datorii, trebuie evaluate ulterior la valoarea justă.

(b) datoriilor financiare care apar atunci când un transfer al unui activ financiar nu îndeplineşte condiţiile pentru a fi derecunoscut sau este contabilizat utilizând abordarea implicării continue. Punctele 3.2.15 şi 3.2.17 se aplică evaluării unor astfel de datorii financiare.

(c) *contractelor de garanţie financiară*. După recunoaşterea iniţială, emitentul unui astfel de contract [în afară de cazul în care se aplică punctul 4.2.1 litera (a) sau (b)] îl evaluează ulterior la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea ajustării pentru pierdere, determinată în conformitate cu secţiunea 5.5 şi

(ii) valoarea recunoscută iniţial (a se vedea punctul 5.1.1) minus, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile IFRS 15.

(d) angajamentelor pentru furnizarea unui împrumut la o rată a dobânzii sub valoarea pieţei. Emitentul unui astfel de angajament [în afară de cazul în care se aplică punctul 4.2.1 litera (a)] îl evaluează ulterior la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea ajustării pentru pierdere, determinată în conformitate cu secţiunea 5.5 şi

(ii) valoarea recunoscută iniţial (a se vedea punctul 5.1.1) minus, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile IFRS 15.

▼M53

(e) contravalorii contingente recunoscute de un dobânditor într-o combinare de întreprinderi la care se aplică IFRS 3. Această contravaloare contingentă trebuie evaluată ulterior la valoarea justă, cu modificările recunoscute în profit sau pierdere.

Opțiunea de a desemna o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere

4.2.2. Entitatea poate, la recunoașterea inițială, să desemneze în mod irevocabil o datorie financiară drept evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere atunci când punctul 4.3.5 permite sau atunci când această acțiune generează informații relevante suplimentare, deoarece fie:

(a) elimină sau reduce în mod semnificativ o inconsecvență de evaluare sau recunoaștere (uneori numită „necorelare contabilă”) care altminteri ar rezulta din evaluarea activelor sau datoriilor sau din recunoașterea câștigurilor și pierderilor aferente acestora pe baze diferite (a se vedea punctele B4.1.29-B4.1.32); fie

(b) un grup de datorii financiare sau de active financiare și datorii financiare este gestionat și performanța sa este evaluată pe baza valorii juste, în conformitate cu o strategie documentată de gestionare a riscului sau de investiții, iar informațiile despre grup sunt furnizate pe plan intern pe acea bază către personalul-cheie din conducerea entității (conform definiției din IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*), de exemplu, către consiliul de administrație al entității și directorul executiv (a se vedea punctele B4.1.33-B4.1.36).

4.3 INSTRUMENTE DERIVATE ÎNCORPORATE

4.3.1. Un instrument derivat încorporat este o componentă a unui contract-hibrid care include și un instrument-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, altfel, s-ar prevedea în contract modificarea acestora în funcție de o variabilă specificată precum rata dobânzii, prețul instrumentului financiar, prețul mărfii, cursul de schimb valutar, indicele de preț sau indicele ratei, ratingul de credit sau indicele de creditare sau alte variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila să nu fie specifică niciunei 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 nu este un instrument derivat încorporat, ci un instrument financiar individual.

Contracte-hibrid cu active financiare gazdă

4.3.2. Dacă un contract-hibrid conține un instrument-gazdă care este un activ ce intră sub incidența prezentului standard, o entitate trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 4.1.1-4.1.5 pentru tot contractul-hibrid.

Alte contracte-hibrid

4.3.3. Dacă un contract-hibrid conține un instrument-gazdă care nu este un activ ce intră sub incidența prezentului standard, un instrument derivat încorporat trebuie separat de instrumentul-gazdă și contabilizat drept instrument derivat conform prezentului standard dacă și numai dacă:

(a) caracteristicile și riscurile economice aferente instrumentelor derivate încorporate nu sunt strâns legate de caracteristicile și riscurile economice aferente instrumentului-gazdă (a se vedea punctele B4.3.5 și B4.3.8);

▼M53

(b) un instrument separat care are aceiași termeni ca și instrumentul derivat încorporat ar corespunde definiției unui instrument derivat; și

(c) contractul-hibrid nu este evaluat la valoarea justă cu modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere (adică un instrument derivat care este încorporat într-o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere nu este separat).

4.3.4. Dacă un instrument derivat încorporat este separat, contractul-gazdă trebuie contabilizat în conformitate cu standardele corespunzătoare. Prezentul standard nu specifică dacă un instrument derivat încorporat trebuie prezentat separat în situația poziției financiare.

4.3.5. În pofida punctelor 4.3.3 și 4.3.4, dacă un contract cuprinde unul sau mai multe instrumente derivate încorporate, iar gazda nu este un activ care intră sub incidența prezentului standard, entitatea poate desemna întregul contract-hibrid la valoarea justă prin profit sau pierdere, exceptând cazul în care:

(a) instrumentul (instrumentele) derivat(e) încorporat(e) nu modifică în mod semnificativ fluxurile de trezorerie care ar fi altfel prevăzute în contract; fie

(b) este clar în urma unei scurte analize sau fără nicio analiză, atunci când un instrument-hibrid similar este luat în considerare pentru prima dată, că separarea instrumentului (instrumentelor) derivat(e) încorporat(e) este interzisă, cum este cazul opțiunii de plată în avans încorporate într-un împrumut care permite deținătorului să plătească în avans împrumutul la aproximativ costul său amortizat.

4.3.6. În cazul în care, conform prezentului standard, unei entități i se impune să separe un instrument derivat încorporat de instrumentul-gazdă aferent, dar nu are posibilitatea să evalueze separat instrumentul derivat încorporat, fie în momentul achiziției, fie la sfârșitul perioadei ulterioare de raportare, aceasta trebuie să desemneze întregul contract-hibrid la valoarea justă prin profit sau pierdere.

4.3.7. Dacă o entitate nu poate evalua în mod fiabil valoarea justă a unui instrument derivat încorporat pe baza termenilor și condițiilor sale, valoarea justă a instrumentului derivat încorporat este diferența dintre valoarea justă a contractului-hibrid și valoarea justă a instrumentului-gazdă. Dacă entitatea nu poate evalua valoarea justă a instrumentului derivat încorporat pe baza acestei metode, se aplică punctul 4.3.6 și contractul-hibrid este desemnat la valoarea justă prin profit sau pierdere.

4.4 RECLASIFICAREA

4.4.1. Dacă, și numai dacă, o entitate își modifică modelul de afaceri pentru gestionarea activelor sale financiare, atunci ea trebuie să reclasifice acele active financiare în conformitate cu punctele 4.1.14.1.4. A se vedea punctele 5.6.1-5.6.7, B4.4.1-B4.4.3 și B5.6.1-B5.6.2 pentru îndrumări suplimentare privind reclasificarea activelor financiare.

4.4.2. Entitatea nu trebuie să reclasifice nicio datorie financiară.

4.4.3. Următoarele modificări de circumstanțe nu reprezintă reclasificări în sensul punctelor 4.4.1-4.4.2:

(a) un element care a fost anterior un instrument desemnat și eficient de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau într-o acoperire a unei investiții nete nu mai îndeplinește condițiile ca atare;

▼M53

(b) un instrument derivat devine un instrument desemnat și eficient de acoperire împotriva riscurilor într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau o acoperire a investiției nete; și

(c) modificările evaluării în conformitate cu secțiunea 6.7.

CAPITOLUL 5 Evaluare

5.1 EVALUAREA INIȚIALĂ

5.1.1. Cu excepția creanțelor comerciale care intră sub incidența punctului 5.1.3, la recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze un activ financiar sau o datorie financiară la valoarea sa justă, plus sau minus, în cazul unui activ financiar sau al unei datorii financiare care nu este la valoarea justă prin profit sau pierdere, costurile tranzacției care sunt direct atribuibile achiziției sau emisiunii activului financiar sau datoriei financiare.

5.1.1A Totuși, dacă valoarea justă a activului financiar sau a datoriei financiare la recunoașterea inițială este diferită de prețul tranzacției, o entitate trebuie să aplice punctul B5.1.2A.

5.1.2. Atunci când o entitate utilizează contabilizarea la data decontării pentru un activ care apoi este evaluat la costul amortizat, activul este recunoscut inițial la valoarea sa justă de la data tranzacționării (a se vedea punctele B3.1.3-B3.1.6).

5.1.3. În pofida cerințelor de la punctul 5.1.1, la recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze creanțele comerciale care nu au o componentă de finanțare semnificativă (determinată în conformitate cu IFRS 15) la prețul tranzacției (astfel cum este definit în IFRS 15).

5.2 EVALUAREA ULTERIOARĂ A ACTIVELOR FINANCIARE

5.2.1. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze un activ financiar în conformitate cu punctele 4.11-4.1.5 la:

(a) costul amortizat;

(b) valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global; fie

(c) valoarea justă prin profit sau pierdere.

5.2.2. O entitate trebuie să aplice dispozițiile privind deprecierea din secțiunea 5.5 activelor financiare care sunt evaluate la costul amortizat în conformitate cu punctul 4.1.2 și activelor financiare care sunt evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A.

5.2.3. O entitate trebuie să aplice dispozițiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la punctele 6.5.8-6.5.14 (și, dacă se aplică, de la punctele 89-94 din IAS 39 pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii) în cazul unui activ financiar desemnat drept element acoperit împotriva riscurilor ([1])**.**

([1]) În conformitate cu punctul 7.2.21, o entitate poate alege ca politică contabilă să continue aplicarea dispozițiilor privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din IAS 39 în locul dispozițiilor din capitolul 6 al prezentului standard. În cazul în care o entitate a făcut această alegere, trimiterile din prezentul standard la anumite dispoziții privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din capitolul 6 nu sunt relevante. În schimb, entitatea aplică dispozițiile relevante privind contabilitatea de acoperire din IAS 39.

▼M53

5.3 EVALUAREA ULTERIOARĂ A DATORIILOR FINANCIARE

5.3.1. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze o datorie financiară în conformitate cu punctele 4.2.1-4.2.2.

5.3.2. O entitate trebuie să aplice dispozițiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la punctele 6.5.8-6.5.14 (și, dacă se aplică, de la punctele 89-94 din IAS 39 pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii) în cazul unei datorii financiare desemnate drept element acoperit împotriva riscurilor.

5.4 EVALUAREA LA COSTUL AMORTIZAT

Active financiare

Metoda dobânzii efective

5.4.1. Veniturile din dobânzi se calculează utilizând *metoda dobânzii efective* (a se vedea anexa A și punctele B5.4.1-B5.4.7). Aceasta se calculează aplicând *rata dobânzii efective* la *valoarea contabilă brută a unui activ financiar*, cu excepția:

(a) *activelor financiare achiziționate sau emise depreciate ca urmare a riscului de credit.* Pentru aceste active financiare, entitatea trebuie să aplice *rata dobânzii efective ajustată la credit* la *costul amortizat al activului financiar* de la recunoașterea inițială.

(b) activelor financiare care nu sunt active financiare achiziționate sau emise depreciate ca urmare a riscului de credit, dar au devenit ulterior *active financiare depreciate ca urmare a riscului de credit.* Pentru aceste active financiare, entitatea trebuie să aplice rata dobânzii efective la costul amortizat al activului financiar din perioadele de raportare ulterioare.

5.4.2. O entitate care, într-o perioadă de raportare, calculează venitul din dobânzi aplicând metoda dobânzii efective la costul amortizat al unui activ financiar în conformitate cu punctul 5.4.1 litera (b), trebuie ca, în perioadele de raportare ulterioare, să calculeze veniturile din dobânzi aplicând rata dobânzii efective la valoarea contabilă brută în cazul în care riscul de credit aferent instrumentului financiar se îmbunătățește, astfel încât activul financiar nu mai este depreciat ca urmare a riscului de credit, și îmbunătățirea poate fi legată în mod obiectiv de un eveniment care s-a produs după ce au fost aplicate dispozițiile de la punctul 5.4.1 litera (b) (cum ar fi o îmbunătățire a ratingului de credit al debitorului).

Modificarea fluxurilor de trezorerie contractuale

5.4.3. În cazul în care fluxurile de trezorerie contractuale ale unui activ financiar sunt renegociate sau altminteri modificate și renegocierea sau modificarea nu are drept rezultat derecunoașterea activului financiar respectiv în conformitate cu prezentul standard, o entitate trebuie să recalculeze valoarea contabilă brută a activului financiar și trebuie să recunoască un *câștig sau o pierdere din modificare* în profit sau pierdere. Valoarea contabilă brută a activului financiar se recalculează ca fiind valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie contractuale renegociate sau modificate care sunt actualizate la rata

▼M53

inițială a dobânzii efective a activului financiar (sau la rata dobânzii efective ajustată la credit pentru activele financiare depreciate achiziționate sau emise) sau, dacă este cazul, la rata revizuită a dobânzii efective, calculată în conformitate cu punctul 6.5.10. Orice costuri sau onorarii suportate antrenează ajustarea valorii contabile a activului financiar modificat și sunt amortizate pe parcursul termenului rămas al activului financiar modificat.

Scoaterea în afara bilanțului

5.4.4. O entitate trebuie să reducă direct valoarea contabilă brută a unui activ financiar în cazul în care nu are așteptări rezonabile de a recupera activul financiar în întregime sau în parte. O scoatere în afara bilanțului constituie un eveniment de derecunoaștere [a se vedea punctul B3.2.16 litera (r)].

5.5 DEPRECIERE

Recunoașterea pierderilor din credit preconizate

Abordare generală

5.5.1. O entitate trebuie să recunoască o *ajustare pentru pierdere* aferentă *pierderilor din credit preconizate* pentru un activ financiar care este evaluat în conformitate cu punctele 4.1.2 sau 4.1.2A, o creanță care decurge dintr-un contract de leasing, un activ aferent contractului sau un angajament de creditare și un contract de garanție financiară cărora li se aplică dispozițiile privind deprecierea în conformitate cu punctul 2.1 litera (g), cu punctul 4.2.1 litera (c) sau cu punctul 4.2.1 litera (d).

5.5.2. O entitate trebuie să aplice dispozițiile privind deprecierea pentru recunoașterea și evaluarea unei ajustări pentru pierdere aferente activelor financiare care sunt evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A. Cu toate acestea, ajustarea pentru pierdere trebuie să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global și nu trebuie să reducă valoarea contabilă a activului financiar în situația poziției financiare.

5.5.3. Sub rezerva dispozițiilor de la punctele 5.5.13-5.5.16, la fiecare dată de raportare entitatea trebuie să evalueze ajustarea pentru pierdere aferentă unui instrument financiar la o valoare egală cu valoarea *pierderilor din credit preconizate pe durata de viață* în cazul în care riscul de credit aferent respectivului instrument financiar a crescut semnificativ după recunoașterea inițială.

5.5.4. Obiectivul dispozițiilor privind deprecierea este de a recunoaște pierderile din credit preconizate pe durata de viață aferente tuturor instrumentelor financiare pentru care au existat creșteri semnificative ale riscului de credit după recunoașterea inițială – indiferent dacă sunt evaluate la nivel individual sau colectiv – luând în considerare toate informațiile rezonabile și justificabile, inclusiv cele care au caracter previzional.

5.5.5. Sub rezerva dispozițiilor de la punctele 5.5.13-5.5.16, în cazul în care, la data de raportare, riscul de credit pentru un instrument financiar nu a crescut semnificativ după recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze ajustarea pentru pierdere aferentă respectivului instrumentul financiar respectiv la o valoare egală cu *pierderile din credit preconizate pe 12 luni*.

5.5.6. Pentru angajamentele de creditare și contractele de garanție financiară, data la care entitatea devine parte la un angajament irevocabil se consideră a fi data recunoașterii inițiale în scopul aplicării dispozițiilor privind deprecierea.

5.5.7. În cazul în care o entitate a evaluat ajustarea pentru pierdere aferentă unui instrument financiar la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viață în perioada de raportare anterioară, însă stabilește, la data de raportare curentă, că punctul 5.5.3 nu mai este îndeplinit, entitatea trebuie să evalueze ajustarea pentru pierdere la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe 12 luni la data de raportare curentă.

▼M53

5.5.8. O entitate trebuie să recunoască în profit sau pierdere, ca un câștig sau o pierdere din depreciere, valoarea pierderilor din credit preconizate (sau reluarea) care este necesară pentru adaptarea ajustării pentru pierdere la data de raportare la valoarea care trebuie să fie recunoscută în conformitate cu prezentul standard.

Determinarea creșterilor semnificative ale riscului de credit

5.5.9. La fiecare dată de raportare, o entitate trebuie să evalueze dacă riscul de credit pentru un instrument financiar a crescut semnificativ după recunoașterea inițială. Atunci când efectuează această evaluare, o entitate trebuie să utilizeze modificarea riscului de neîndeplinire a obligațiilor pe durata de viață preconizată a instrumentului financiar în loc de modificarea valorii pierderilor din credit preconizate. Pentru a face această evaluare, o entitate trebuie să compare riscul de neîndeplinire a obligațiilor aferente instrumentului financiar la data raportării cu riscul de neîndeplinire a obligațiilor aferente instrumentului financiar la data recunoașterii inițiale și să analizeze informațiile rezonabile și justificabile, disponibile fără eforturi sau costuri nejustificate, care indică creșteri semnificative ale riscului de credit după recunoașterea inițială.

5.5.10. O entitate poate considera că riscul de credit pentru un instrument financiar nu a crescut semnificativ după recunoașterea inițială în cazul în care se determină că instrumentul financiar prezintă un risc de credit scăzut la data de raportare (a se vedea punctele B5.5.22-B5.5.24).

5.5.11. În cazul în care sunt disponibile informații previzionale rezonabile și justificabile, fără eforturi sau costuri nejustificate, o entitate nu se poate baza numai pe informații despre elemente nerambursate la scadență atunci când stabilește dacă riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială. Cu toate acestea, în cazul în care nu sunt disponibile informații care au un caracter previzional mai pronunțat decât statutul de restant (fie la nivel individual, fie colectiv) fără costuri sau eforturi nejustificate, o entitate poate utiliza informații despre elemente nerambursate la scadență pentru a determina dacă au existat creșteri semnificative ale riscului de credit după recunoașterea inițială. Indiferent de modul în care o entitate evaluează creșterile semnificative ale riscului de credit, există o prezumție relativă potrivit căreia riscul de credit pentru un activ financiar a crescut semnificativ după recunoașterea inițială atunci când plățile contractuale sunt restante de mai mult de 30 de zile. O entitate poate răsturna această prezumție dacă entitatea are informații rezonabile și justificabile, disponibile fără eforturi sau costuri nejustificate, care demonstrează că riscul de credit nu a crescut semnificativ după recunoașterea inițială, chiar dacă plățile contractuale sunt restante de mai mult de 30 de zile. În cazul în care o entitate stabilește că au existat creșteri semnificative ale riscului de credit înainte ca plățile contractuale să fie restante de mai mult de 30 de zile, prezumția relativă nu se aplică.

Active financiare modificate

5.5.12. În cazul în care fluxurile de trezorerie contractuale aferente unui activ financiar au fost renegociate sau modificate și activul financiar nu a fost derecunoscut, o entitate trebuie să evalueze dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit al instrumentului financiar în conformitate cu punctul 5.5.3 prin compararea:

(a) riscului de neîndeplinire a obligațiilor la data de raportare (pe baza clauzelor contractuale modificate); și

(b) a riscului de neîndeplinire a obligațiilor la data recunoașterii inițiale (pe baza clauzelor contractuale inițiale, nemodificate).

▼M53

Active financiare achiziționate sau emise depreciate ca urmare a riscului de credit

5.5.13. În pofida punctelor 5.5.3 și 5.5.5, la data de raportare, o entitate trebuie să recunoască numai modificările cumulate ale pierderilor din credit preconizate pe durata de viață după recunoașterea inițială ca fiind o ajustare pentru pierdere aferentă activelor financiare depreciate achiziționate sau emise.

5.5.14. La fiecare dată de raportare, o entitate trebuie să recunoască în profit sau pierdere valoarea modificării pierderilor din credit preconizate pe durata de viață ca un câștig sau o pierdere din depreciere. O entitate trebuie să recunoască modificările favorabile ale pierderilor din credit preconizate pe durata de viață ca un câștig din depreciere, chiar dacă pierderile din credit preconizate pe durata de viață sunt mai mici decât valoarea pierderilor din credit preconizate care au fost incluse în fluxurile de trezorerie estimate la recunoașterea inițială.

Abordare simplificată pentru creanțele comerciale, activele aferente contractului și creanțele care decurg din contracte de leasing

▼M54

5.5.15. În pofida punctelor 5.5.3 și 5.5.5. o entitate trebuie să evalueze întotdeauna ajustarea pentru pierdere la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață pentru:

▼M53

(a) creanțele comerciale sau activele aferente contractului care rezultă din tranzacții care intră sub incidența IFRS 15 și care:

(i) nu conțin o componentă de finanțare semnificativă (sau atunci când entitatea utilizează avantajul pentru facilitarea aplicării în practică pentru contracte de un an sau mai puțin) în conformitate cu IFRS 15; sau

(ii) conțin o componentă de finanțare semnificativă în conformitate cu IFRS 15, în cazul în care o entitate alege ca politică contabilă să evalueze ajustarea pentru pierdere la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe durata de viață. Politica contabilă respectivă trebuie să se aplice tuturor acestor creanțe comerciale sau active aferente contractului, dar poate fi aplicată separat creanțelor comerciale și activelor aferente contractului.

▼M54

(b) creanțele care decurg din contracte de leasing rezultate din tranzacții care intră sub incidența IFRS 16 dacă entitatea alege ca politică contabilă să evalueze ajustarea pentru pierdere la o valoare egală cu pierderile din creditare preconizate pe toată durata de viață. Acea politică contabilă se aplică pentru toate creanțele care decurg din contracte de leasing, însă poate fi aplicată separat creanțelor financiare sau operaționale care decurg din contracte de leasing.

▼M53

5.5.16. O entitate își poate alege politica contabilă privind creanțele comerciale, cea privind creanțele care decurg din contracte de leasing și cea privind activele aferente contractului independent unele de altele.

Evaluarea pierderilor din credit preconizate

5.5.17. O entitate trebuie să evalueze pierderile din credit preconizate aferente unui instrument financiar într-un mod care să reflecte:

(a) o valoare imparțială și ponderată cu probabilitățile, care este determinată prin evaluarea unei serii de rezultate posibile;

(b) valoarea-timp a banilor; și

▼M53

(c) informații rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate la data de raportare privind evenimentele trecute, condițiile actuale și previziunile condițiilor economice viitoare.

5.5.18. Atunci când evaluează pierderile din credit preconizate, o entitate nu trebuie neapărat să identifice fiecare scenariu posibil. Cu toate acestea, trebuie să ia în considerare riscul sau probabilitatea apariției unei pierderi din credit prin reflectarea posibilității ca o pierdere din credit să se producă, respectiv ca o pierdere de credit să nu se producă, chiar dacă posibilitatea ca o pierdere din credit să se producă este foarte scăzută.

5.5.19. Perioada maximă care trebuie luată în considerare la evaluarea pierderilor din credit preconizate este perioada contractuală maximă (inclusiv opțiunile de extindere) în care entitatea este expusă la riscul de credit, și nu o perioadă mai lungă, chiar dacă această perioadă mai lungă este conformă cu practicile de afaceri.

5.5.20. Cu toate acestea, anumite instrumente financiare includ atât o componentă de împrumut, cât și o componentă de angajament de creditare neutilizat, iar capacitatea contractuală a entității de a solicita rambursarea și de a anula angajamentul neutilizat nu limitează la perioada de preaviz contractual expunerea entității la pierderi din credit. În cazul acestor instrumente financiare și numai al acestor instrumente financiare, entitatea trebuie să evalueze pierderile din credit preconizate pe perioada în care entitatea este expusă la riscul de credit și în care pierderile de credit preconizate nu ar fi atenuate prin acțiuni de gestionare a riscului de credit, chiar dacă perioada respectivă depășește perioada contractuală maximă.

5.6 RECLASIFICAREA ACTIVELOR FINANCIARE

5.6.1. Dacă o entitate reclasifică activele financiare în conformitate cu punctul 4.4.1, aceasta trebuie să aplice reclasificarea în mod prospectiv de la *data reclasificării*. Entitatea nu trebuie să retrateze orice câștiguri, pierderi (inclusiv câștiguri sau pierderi din depreciere) sau participații recunoscute anterior. Punctele 5.6.2–5.6.7 prevăd dispoziții cu privire la reclasificări.

5.6.2. Dacă o entitate reclasifică un activ financiar din categoria de evaluare la costul amortizat în categoria de evaluare la valoarea justă prin profit sau pierdere, valoarea justă a acestuia este evaluată la data reclasificării. Orice câștig sau pierdere care rezultă din diferența dintre costul amortizat anterior a activului financiar și valoarea justă este recunoscut(ă) în profit sau pierdere.

5.6.3. Dacă o entitate reclasifică un activ financiar din categoria de evaluare la valoarea justă prin profit sau pierdere în categoria de evaluare la costul amortizat, valoarea justă a acestuia la data reclasificării devine noua sa valoare contabilă brută. (A se vedea punctul B5.6.2 pentru îndrumări privind determinarea unei rate a dobânzii efective și a unei ajustări pentru pierdere la data reclasificării.)

5.6.4. Dacă o entitate reclasifică un activ financiar din categoria de evaluare la costul amortizat în categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, valoarea justă a acestuia este evaluată la data reclasificării. Orice câștig sau pierdere care rezultă din diferența dintre costul amortizat anterior al activului financiar și valoarea justă este recunoscut(ă) în profit sau pierdere. Rata dobânzii efective și evaluarea pierderilor din credit preconizate nu sunt ajustate ca urmare a reclasificării. (A se vedea punctul B5.6.1.)

▼M53

5.6.5. **Dacă o entitate reclasifică un activ financiar din categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în categoria de evaluare la costul amortizat, activul financiar este reclasificat la valoarea sa justă la data reclasificării. Cu toate acestea, câștigul sau pierderea cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global este eliminat(ă) din capitalurile proprii și ajustat(ă) conform valorii juste a activului financiar la data reclasificării. Prin urmare, activul financiar este evaluat la data reclasificării ca și cum ar fi fost evaluat întotdeauna la costul amortizat. Această ajustare afectează alte elemente ale rezultatului global, dar nu afectează profitul sau pierderea și, prin urmare, nu reprezintă o ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*). Rata dobânzii efective și evaluarea pierderilor din credit preconizate nu sunt ajustate ca urmare a reclasificării. (A se vedea punctul B5.6.1.)**

5.6.6. **Dacă o entitate reclasifică un activ financiar din categoria de evaluare la valoarea justă prin profit sau pierdere în categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, activul financiar continuă să fie evaluat la valoarea justă. (A se vedea punctul B5.6.2 pentru îndrumări privind determinarea unei rate a dobânzii efective și a unei ajustări pentru pierdere la data reclasificării.)**

5.6.7. **În cazul în care o entitate reclasifică un activ financiar din categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în categoria de evaluare la valoarea justă prin profit sau pierdere, activul financiar continuă să fie evaluat la valoarea justă. Câștigul sau pierderea cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global este reclasificat(ă) din categoria capitalurilor proprii în categoria profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1) la data reclasificării.**

5.7 CÂȘTIGURI ȘI PIERDERI

5.7.1. **Un câștig sau o pierdere privind un activ financiar sau o datorie financiară care este evaluat(ă) la valoarea justă trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care:**

(a) face parte dintr-o relație de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 6.5.8-6.5.14 și, dacă se aplică, punctele 89-94 din IAS 39 pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii);

(b) este o investiție într-un instrument de capitaluri proprii și entitatea l-a ales pentru a prezenta câștigurile și pierderile din această investiție în alte elemente ale rezultatului global, în conformitate cu punctul 5.7.5;

(c) este o datorie financiară desemnată la valoarea justă prin profit sau pierdere și entitatea trebuie să prezinte efectele modificărilor în *riscul de credit* al datoriei în cadrul altor elemente ale rezultatului global, în conformitate cu punctul 5.7.7; sau

(d) este un activ financiar evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A, iar entitatea trebuie să recunoască unele modificări ale valorii juste în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.10.

▼M53

5.7.1A *Dividendele* sunt recunoscute în profit sau pierdere numai atunci când:

(a) dreptul entității de a primi plata dividendului este stabilit;

(b) este probabil ca beneficiile economice aferente dividendului să îi revină entității; și

(c) valoarea dividendului poate fi evaluată în mod fiabil.

5.7.2. Un câștig sau o pierdere dintr-un activ financiar care este evaluat la costul amortizat și nu face parte dintr-o relație de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 6.5.8-6.5.14 și, dacă se aplică, punctele 89-94 din IAS 39 pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii) trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere atunci când activul financiar este derecunoscut sau reclasificat în conformitate cu punctul 5.6.2, prin procesul de amortizare sau pentru a recunoaște câștiguri sau pierderi din depreciere. O entitate trebuie să aplice punctele 5.6.2 și 5.6.4 în cazul în care reclasifică active financiare în afara categoriei de evaluare la costul amortizat. Un câștig sau o pierdere dintr-o datorie financiară care este evaluată la costul amortizat și nu face parte dintr-o relație de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 6.5.8-6.5.14 și, dacă se aplică, punctele 89-94 din IAS 39 pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii) trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere atunci când datoria financiară este derecunoscută și prin procesul de amortizare. (A se vedea punctul B5.7.2 pentru îndrumări privind câștigurile sau pierderile din diferențe de schimb valutar.)

5.7.3. Un câștig sau o pierdere din active financiare sau din datorii financiare care sunt elemente acoperite într-o relație de acoperire împotriva riscurilor trebuie recunoscută în conformitate cu punctele 6.5.8-6.5.14 și, dacă se aplică, punctele 89-94 din IAS 39 pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor în cazul acoperirii unui portofoliu împotriva riscului ratei dobânzii.

5.7.4. În cazul în care o entitate recunoaște activele financiare utilizând contabilitatea în funcție de data decontării (a se vedea punctele 3.1.2, B3.1.3 și B3.1.6), nicio modificare a valorii juste a activului ce urmează a fi primit pe parcursul perioadei dintre data tranzacționării și data decontării nu este recunoscută pentru activele evaluate la cost amortizat. Pentru activele evaluate la valoarea justă însă, modificarea valorii juste trebuie recunoscută în profit sau pierdere ori în alte elemente ale rezultatului global, după cum este cazul, în conformitate cu punctul 5.7.1. Data tranzacționării este considerată data recunoașterii inițiale în scopul aplicării dispozițiilor privind deprecierea.

Investiții în instrumente de capitaluri proprii

5.7.5. La recunoașterea inițială, o entitate poate face o alegere irevocabilă de a prezenta în alte elemente ale rezultatului global modificări ulterioare în valoarea justă a unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii din domeniul de aplicare al prezentului standard care nu este *deținut în vederea tranzacționării* și nu este nici o contravaloare contingentă recunoscută de un dobânditor într-o combinare de întreprinderi la care se aplică IFRS 3. (A se vedea punctul B5.7.3 pentru îndrumări privind câștigurile sau pierderile din diferențe de schimb valutar.)

5.7.6. Dacă o entitate face alegerea de la punctul 5.7.5, atunci ea recunoaște în profit sau pierdere dividendele din investiția respectivă în conformitate cu punctul 5.7.1A.

▼M53

Datorii desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere

5.7.7. **Entitatea trebuie să prezinte un câștig sau o pierdere dintr-o datorie financiară care este desemnată la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 4.2.2 sau 4.3.5, după cum urmează:**

(a) nivelul modificării valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuit modificărilor riscului de credit al datoriei respective trebuie prezentat în alte elemente ale rezultatului global (a se vedea punctele B5.7.13-B5.7.20), și

(b) valoarea rămasă din modificarea valorii juste a datoriei trebuie prezentată în profit sau pierdere,

exceptând cazul în care tratamentul efectelor modificărilor în riscul de credit al datoriei prezentat la litera (a) ar crea sau ar amplifica o necorelare contabilă în profit sau pierdere (caz în care se aplică punctul 5.7.8). Punctele B5.7.5-B5.7.7 și B5.7.10-B5.7.12 oferă îndrumări pentru a stabili dacă se creează sau se amplifică o necorelare contabilă.

5.7.8. **Dacă dispozițiile de la punctul 5.7.7 ar crea sau ar amplifica o necorelare contabilă în profit sau pierdere, entitatea trebuie să prezinte toate câștigurile sau pierderile din acea datorie (inclusiv efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei) în profit sau pierdere.**

5.7.9. În ciuda dispozițiilor de la punctele 5.7.7 și 5.7.8, entitatea trebuie să prezinte în profit sau pierdere toate câștigurile și pierderile din angajamente de creditare și contracte de garanție financiară care sunt desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

Active evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global

5.7.10. **Un câștig sau o pierdere aferent(ă) unui activ financiar evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A trebuie să fie recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global, cu excepția câștigurilor sau pierderilor din depreciere (a se vedea secțiunea 5.5) și a câștigurilor și pierderilor din diferențe de schimb valutar (a se vedea punctele B5.7.2-B5.7.2), până când activul financiar este derecunoscut sau reclasificat. Atunci când activul financiar este derecunoscut, câștigul sau pierderea cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global este reclasificat(ă) de la capitaluri proprii în profit sau pierdere ca o ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1). În cazul în care activul financiar este reclasificat din categoria de evaluare la valoarea justă în categoria de evaluare prin alte elemente ale rezultatului global, entitatea trebuie să contabilizeze câștigul sau pierderea cumulat(ă) care a fost recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctele 5.6.5 și 5.6.7. Dobânda calculată utilizând metoda dobânzii efective este recunoscută în profit sau pierdere.**

5.7.11. **Conform descrierii de la punctul 5.7.10, în cazul în care un activ financiar este evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A, sumele care sunt recunoscute în profit sau pierdere sunt aceleași cu sumele care ar fi fost recunoscute în profit sau pierdere dacă activul financiar ar fi fost evaluat la costul amortizat.**

▼M53

CAPITOLUL 6 Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

6.1 OBIECTIVUL ȘI DOMENIUL DE APLICARE AL CONTABILITĂȚII DE ACOPERIRE ÎMPOTRIVA RISCURILOR

6.1.1. Obiectivul contabilității de acoperire împotriva riscurilor este să reprezinte, în situațiile financiare, efectul operațiunilor de gestionare a riscului ale unei entități care utilizează instrumente financiare pentru a gestiona expuneri ce rezultă din anumite riscuri care ar putea afecta profitul sau pierderea (sau alte elemente ale rezultatului global, în cazul investițiilor în instrumente de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte modificările în valoarea justă la alte elemente ale rezultatului global, în conformitate cu punctul 5.7.5). Această metodă are ca scop să prezinte contextul instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor pentru care este aplicată contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru a permite înțelegerea obiectivului și efectului acestora.

6.1.2. O entitate poate opta să desemneze o relație de acoperire împotriva riscurilor între un instrument de acoperire împotriva riscurilor și un element acoperit în conformitate cu punctele 6.2.1-6.3.7 și B6.2.1B6.3.25. În cazul relațiilor de acoperire împotriva riscurilor care îndeplinesc criteriile, o entitate va contabiliza câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și elementului acoperit în conformitate cu punctele 6.5.1-6.5.14 și B6.5.1-B6.5.28. Atunci când elementul acoperit împotriva riscurilor este un grup de elemente, o entitate trebuie să respecte dispozițiile suplimentare de la punctele 6.6.1-6.6.6 și B6.6.1-B6.6.16.

6.1.3. În cazul unei acoperiri a valorii juste împotriva riscurilor pentru o expunere a unui portofoliu de active financiare sau datorii financiare la un risc de rată a dobânzii (și doar în cazul unei astfel de acoperiri), o entitate poate aplica dispozițiile referitoare la contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din IAS 39 în locul celor din prezentul standard. În această situație, entitatea trebuie să aplice și dispozițiile specifice pentru contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor pentru o acoperire a portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii și trebuie să desemneze ca element acoperit împotriva riscurilor o parte care este o valoare monetară (a se vedea punctele 81A, 89A și AG114-AG132 din IAS 39).

6.2 INSTRUMENTE DE ACOPERIRE ÎMPOTRIVA RISCURILOR

Instrumente care intră în această categorie

6.2.1. Un instrument derivat evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere poate fi desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscurilor, cu excepția anumitor opțiuni emise (a se vedea punctul B6.2.4).

6.2.2. Un activ financiar nederivat sau o datorie financiară nederivată evaluat(ă) la valoarea justă prin profit sau pierdere poate fi desemnat(ă) ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar dacă nu este o datorie financiară desemnată la valoarea justă prin profit sau pierdere pentru care cuantumul modificării valorii juste care este atribuibil modificărilor riscului de credit aferent acelei datorii este prezentat în alte elemente ale rezultatului global, în conformitate cu punctul 5.7.7. Pentru o acoperire a unui risc valutar, componenta de risc valutar a unui activ financiar nederivat sau a unei datorii financiare nederivate poate fi desemnată ca instrument de acoperire împotriva riscurilor cu condiția să nu fie o investiție într-un instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a optat să prezinte modificările valorii juste în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5.

6.2.3. În sensul contabilității de acoperire împotriva riscurilor, doar contractele cu o terță parte din afara entității raportoare (adică externă grupului sau entității individuale care face obiectul raportării) pot fi desemnate drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor.

▼M53

Desemnarea instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor

6.2.4. Un instrument care îndeplinește condiţiile necesare trebuie desemnat în întregime drept instrument de acoperire împotriva riscurilor. Singurele excepţii permise sunt:

(a) separarea valorii intrinsece și a valorii-timp pentru un contract pe opţiuni și desemnarea ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar a modificării valorii intrinsece a unei opţiuni, și nu modificarea valorii sale timp (a se vedea punctele 6.5.15 și B6.5.29-B6.5.33);

(b) separarea elementului forward și a elementului la vedere dintr-un contract forward și desemnarea ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar a modificării valorii elementului la vedere din contractul forward, și nu a elementului forward; similar, marja cu bază valutară poate fi separată și exclusă din desemnarea unui instrument financiar ca instrument de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 6.5.16 și B6.5.34-B6.5.39); și

(c) o parte a întregului instrument de acoperire împotriva riscurilor, cum ar fi 50 % din valoarea nominală, poate fi desemnată drept instrumentul de acoperire într-o relaţie de acoperire împotriva riscurilor. Totuși, un instrument de acoperire împotriva riscurilor nu poate fi desemnat pentru o parte din modificarea sa în valoarea justă rezultată doar pe parcursul unei părţi din perioada de timp în care este în circulaţie instrumentul de acoperire împotriva riscurilor.

6.2.5. O entitate poate considera în combinaţie și poate desemna în comun ca instrument de acoperire împotriva riscurilor orice combinare dintre următoarele elemente (inclusiv acele situaţii în care riscul sau riscurile generate de anumite instrumente de acoperire le compensează pe cele generate de altele):

(a) instrumente derivate sau o parte din acestea; și

(b) instrumente nederivate sau o parte din acestea.

6.2.6. Totuși, un instrument derivat care combină o opţiune emisă și o opţiune cumpărată (de exemplu, „collar-ul” de rată a dobânzii) nu se califică drept instrument de acoperire împotriva riscurilor dacă este, de fapt, o opţiune emisă netă la data desemnării (cu excepţia cazului în care nu se califică în conformitate cu punctul B6.2.4). În mod similar, două sau mai multe instrumente (sau părţi din acestea) pot fi desemnate împreună ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar dacă nu sunt, în combinaţie, o opţiune emisă netă la data desemnării (cu excepţia situaţiei în care se califică în conformitate cu punctul B6.2.4).

6.3 ELEMENTE ACOPERITE ÎMPOTRIVA RISCURILOR

Elemente care intră în această categorie

6.3.1. Un element acoperit împotriva riscurilor poate fi un activ sau o datorie recunoscut(ă), un *angajament ferm* nerecunoscut, o *tranzacţie prognozată* sau o investiţie netă într-o operaţiune din străinătate. Elementul acoperit împotriva riscurilor poate fi:

(a) un singur element; sau

(b) un grup de elemente (sub rezerva dispoziţiilor de la punctele 6.6.1-6.6.6 și B6.6.1-B6.6.16).

Un element acoperit împotriva riscurilor poate fi și o componentă a unui astfel de element sau grup de elemente (a se vedea punctele 6.3.7 și B6.3.7-B6.3.25).

▼M53

6.3.2. Elementul acoperit împotriva riscurilor trebuie să poată fi evaluat în mod fiabil.

6.3.3. Dacă un element acoperit împotriva riscurilor este o tranzacție prognozată (sau o componentă a tranzacției), acea tranzacție trebuie să fie foarte probabilă.

6.3.4. O expunere agregată care este o combinație dintre o expunere care s-ar putea califica drept element acoperit împotriva riscurilor conform punctului 6.3.1 și un instrument derivat poate fi desemnată ca element acoperit împotriva riscurilor (a se vedea punctele B6.3.3-B6.3.4). Aici este inclusă și o tranzacție prognozată aferentă unei expuneri agregate (adică tranzacții viitoare neangajate, dar anticipate care ar genera o expunere și un instrument derivat) dacă acea expunere agregată este foarte probabilă și este eligibilă ca element acoperit împotriva riscurilor odată ce a apărut și nu mai este, prin urmare, prognozată.

6.3.5. În sensul contabilității de acoperire împotriva riscurilor, doar activele, datoriile, angajamentele ferme sau tranzacțiile prognozate foarte probabile cu părți externe entității raportoare pot fi desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor. 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, cu excepția situațiilor financiare consolidate ale unei entități de investiții, conform definiției din IFRS 10, în care tranzacțiile dintre o entitate de investiții și filialele sale evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere nu vor fi eliminate din situațiile financiare consolidate.

6.3.6. Totuși, ca excepție de la punctul 6.3.5, riscul valutar pentru un element monetar din interiorul grupului (de exemplu, o creanță/datorie dintre două filiale) poate îndeplini condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate dacă are drept rezultat expunerea la pierderi sau câștiguri din cursul de schimb 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. În plus, riscul valutar aferent unei tranzacții prognozate foarte probabile din interiorul grupului poate îndeplini condițiile unui element acoperit împotriva riscurilor în situațiile financiare consolidate, cu condiția ca tranzacția să fie exprimată în altă monedă decât moneda funcțională a entității care inițiază tranzacția, iar riscul valutar să afecteze profitul consolidat sau pierderea consolidată.

Desemnarea elementelor acoperite împotriva riscurilor

6.3.7. O entitate poate desemna un element în totalitatea sa sau o componentă a unui element ca element acoperit împotriva riscurilor într-o relație de acoperire împotriva riscurilor. Un element în totalitatea sa cuprinde toate modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste aferente unui element. O componentă cuprinde un număr mai mic decât totalitatea modificărilor valorii juste sau a variabilității fluxurilor de trezorerie. În această situație, entitatea poate desemna ca elemente acoperite împotriva riscurilor doar următoarele tipuri de componente (inclusiv combinații):

(a) doar modificări ale fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste aferente unui element atribuibile unui anumit risc sau anumitor riscuri (componente de risc), cu condiția ca, pe baza unei evaluări în contextul structurii specifice a pieței, componenta de risc să fie identificabilă în mod distinct și să poată fi evaluată în mod fiabil (a se vedea punctele B6.3.8-B6.3.15). Componentele de risc includ numai o desemnare a modificărilor fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste a unui element acoperit împotriva riscurilor peste sau sub un preț specificat sau o altă variabilă (un risc unilateral).

▼**M53**

(b) unul sau mai multe fluxuri de trezorerie contractuale selectate.

(c) componente de o valoare nominală, adică o anumită parte din valoarea unui element (a se vedea punctele B6.3.16-B6.3.20).

6.4 CRITERIILE CONTABILITĂȚII DE ACOPERIRE ÎMPOTRIVA RISCURILOR

6.4.1. O relație de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor dacă respectă toate criteriile de mai jos:

(a) relația de acoperire împotriva riscurilor constă doar în instrumentele eligibile de acoperire împotriva riscurilor și elementele eligibile acoperite împotriva riscurilor.

(b) la inițierea relației de acoperire împotriva riscurilor există o desemnare și o documentație oficiale privind relația de acoperire, precum și a obiectivului strategiei entității de gestionare a riscului pentru realizarea acoperirii. Documentația trebuie să cuprindă identificarea instrumentului de acoperire, a elementului acoperit, a naturii riscului acoperit și a modului în care entitatea va evalua dacă relația de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește sau nu dispozițiile privind eficacitatea acoperirii (inclusiv analiza sa asupra surselor de ineficacitate a acoperirii și modul în care se determină *rata de acoperire*).

(c) relația de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește toate dispozițiile următoare privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor:

(i) există o relație economică între elementul acoperit împotriva riscurilor și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele B6.4.4B6.4.6);

(ii) efectul riscului de credit nu domină modificările de valoare care rezultă din respectiva relație economică (a se vedea punctele B6.4.7-B6.4.8); și

(iii) rata de acoperire într-o relație de acoperire împotriva riscurilor este aceeași ca cea care rezultă din cantitatea din elementul acoperit pe care entitatea o acoperă de fapt și din cantitatea din instrumentul de acoperire folosită de fapt de entitate pentru a acoperi respectiva cantitate din elementul acoperit. Totuși, acea desemnare nu trebuie să reflecte un dezechilibru între ponderile elementului acoperit și instrumentului de acoperire care ar determina o ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor (indiferent dacă este sau nu recunoscută) ce ar putea genera un rezultat contabil inconsecvent cu obiectivul contabilității de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele B6.4.9-B6.4.11).

6.5 CONTABILIZAREA UNEI RELAȚII DE ACOPERIRE ÎMPOTRIVA RISCURILOR CARE ÎNDEPLINEȘTE CONDIȚIILE NECESARE

6.5.1. O entitate aplică contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru relațiile de acoperire care îndeplinesc criteriile necesare de la punctul 6.4.1 (care includ decizia entității de a desemna o relație de acoperire).

6.5.2. Există trei tipuri de relații de acoperire împotriva riscurilor:

(a) acoperirea valorii juste împotriva riscurilor: o acoperire a expunerii la modificările valorii juste a unui activ sau a unei datorii recunoscut(e) sau a unui angajament ferm nerecunoscut sau a unei componente a oricărui astfel de element care poate fi atribuită unui risc specific și care ar putea afecta profitul sau pierderea.

▼M53

(b) acoperirea fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor: o acoperire a expunerii la variația fluxurilor de trezorerie care poate fi atribuită unui risc specific asociat cu o componentă sau cu un activ complet sau cu o datorie completă recunoscut(ă) (cum ar fi plățile totale sau parțiale de dobândă aferente unei datorii cu rată variabilă) sau asociat cu o tranzacție prognozată foarte probabilă și care ar putea afecta profitul sau pierderea.

(c) acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate conform definiției din IAS 21.

6.5.3. Dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte modificarea valorii juste în alte elemente ale rezultatului global, în conformitate cu punctul 5.7.5, atunci expunerea acoperită la care se referă punctul 6.5.2 litera (a) trebuie să fie una care ar putea afecta alte elemente ale rezultatului global. În acest caz și doar în acest caz, ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor este prezentată în alte elemente ale rezultatului global.

6.5.4. O acoperire a riscului valutar aferent unui angajament ferm poate fi contabilizată drept o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor sau o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor.

6.5.5. Dacă o relație de acoperire împotriva riscurilor nu mai îndeplinește dispoziția privind eficacitatea acoperirii aferentă ratei de acoperire [a se vedea punctul 6.4.1 litera (c) subpunctul (iii)], dar obiectivul de gestionare a riscului pentru acea relație desemnată de acoperire împotriva riscurilor rămâne același, atunci o entitate trebuie să ajusteze rata de acoperire a relației de acoperire astfel încât să îndeplinească din nou criteriile necesare (acest lucru este denumit în standard „reechilibrare” – a se vedea punctele B6.5.7-B6.5.21).

6.5.6. O entitate trebuie să întrerupă prospectiv contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor doar atunci când relația de acoperire împotriva riscurilor (sau o parte a unei relații de acoperire) nu mai îndeplinește criteriile necesare (după ce se ține cont de orice reechilibrare a relației de acoperire, în cazul în care se aplică). Sunt incluse cazurile în care instrumentul de acoperire împotriva riscurilor expiră sau este vândut, finalizat sau exercitat. În acest scop, înlocuirea sau convertirea unui instrument de acoperire împotriva riscurilor într-un alt instrument de acoperire împotriva riscurilor nu constituie o expirare sau o reziliere dacă o astfel de înlocuire sau convertire face parte din și este consecventă cu obiectivul documentat de gestionare a riscului al entității. Suplimentar, în acest sens nu există o expirare sau finalizare a instrumentului acoperit dacă:

(a) drept consecință a legilor și reglementărilor sau a introducerii de legi sau reglementări, părțile instrumentului de acoperire sunt de acord ca unul sau mai mulți parteneri centrali să înlocuiască partenerul inițial pentru a deveni noul partener al fiecăreia dintre părți. În acest scop, un partener de compensare este un partener central (uneori numit „organizație de compensare” sau „agenție de compensare”) sau o entitate sau entități, de exemplu, un membru de compensare al unei organizații de compensare sau un client al unui membru de compensare al unei organizații de compensare care acționează în calitate de partener pentru a compensa printr-un partener central. Cu toate acestea, atunci când părțile instrumentului de acoperire împotriva riscurilor înlocuiesc partenerii inițiali cu alți parteneri, dispoziția de la acest subpunct este îndeplinită doar în cazul în care fiecare dintre acele părți efectuează o compensare cu același partener central.

▼M53

(b) în cazul în care există alte modificări la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, acestea sunt limitate la cele necesare pentru a efectua o astfel de înlocuire a partenerului. Astfel de modificări sunt limitate la cele care sunt consecvente cu termenii preconizați dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor ar fi fost inițial compensat cu partenerul de compensare. Aceste modificări includ modificările în dispozițiile privind garanțiile reale, drepturile de a compensa soldurile de creanțe și datorii și taxele percepute.

Întreruperea contabilității de acoperire împotriva riscurilor poate să afecteze o relație de acoperire în întregime sau doar o parte a acesteia (caz în care contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor continuă pentru perioada rămasă din relația de acoperire).

6.5.7. O entitate trebuie să aplice:

(a) punctul 6.5.10 atunci când întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru o acoperire a valorii juste pentru care elementul acoperit este un instrument financiar (sau este o componentă a acestuia) evaluat la costul amortizat; și

(b) punctul 6.5.12 atunci când întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor.

Acoperiri ale valorii juste împotriva riscurilor

6.5.8. Atât timp cât o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor îndeplinește criteriile necesare prevăzute la punctul 6.4.1, relația de acoperire împotriva riscurilor trebuie contabilizată după cum urmează:

(a) câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire va fi recunoscut(ă) în profit sau pierdere (sau în alte elemente ale rezultatului global, dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor acoperă un instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte modificările valorii juste în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5).

(b) câștigul sau pierderea din acoperire aferent(ă) elementului acoperit împotriva riscurilor trebuie să ajusteze valoarea contabilă a elementului acoperit (dacă se aplică) și trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere. În cazul în care elementul acoperit este un activ financiar (sau o componentă a acestuia) care este evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A, câștigul sau pierderea din acoperire aferent(ă) elementului acoperit trebuie recunoscut(ă) în profit sau pierdere. Totuși, dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte modificările valorii juste în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5, atunci acele valori trebuie să rămână în alte elemente ale rezultatului global. Atunci când un element acoperit împotriva riscurilor este un angajament ferm nerecunoscut (sau o componentă a acestuia), modificarea cumulată în valoarea justă a elementului acoperit ulterioară desemnării acestuia este recunoscută drept activ sau datorie, recunoscându-se un câștig corespunzător sau o pierdere corespunzătoare în profit sau pierdere.

6.5.9. Atunci când un element acoperit într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor este un angajament ferm (sau o componentă a acestuia) pentru dobândirea unui activ sau asumarea unei datorii, 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 elementului acoperit care a fost recunoscut în situația poziției financiare.

▼M53

6.5.10. Orice ajustare care provine de la punctul 6.5.8 litera (b) trebuie amortizată în profit sau pierdere dacă elementul acoperit împotriva riscurilor este un instrument financiar (sau o componentă a acestuia) evaluat la costul amortizat. Amortizarea poate începe imediat ce există o ajustare și nu trebuie să înceapă mai târziu de data la care elementul acoperit împotriva riscurilor încetează să fie ajustat pentru câștigurile sau pierderile din acoperire. Amortizarea este bazată pe o rată a dobânzii efective recalculată la data la care începe amortizarea. În cazul unui activ financiar (sau al unei componente a acestuia) care este un element acoperit și care este evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A, amortizarea se aplică în același mod, dar la valoarea care reprezintă câștigul sau pierderea cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în conformitate cu punctul 6.5.8 litera (b), și nu prin ajustarea valorii contabile.

Acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor

6.5.11. Atât timp cât o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor îndeplinește criteriile necesare prevăzute la punctul 6.4.1, relația de acoperire împotriva riscurilor trebuie contabilizată după cum urmează:

(a) componenta separată a capitalurilor proprii asociată elementului acoperit (rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor) este ajustată la cea mai mică valoare dintre următoarele (în valori absolute):

(i) câștigul cumulat sau pierderea cumulată aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor de la începutul acoperirii; și

(ii) modificarea cumulată a valorii juste (valorii actualizate) a elementului acoperit împotriva riscurilor (adică valoarea actualizată a modificării cumulate a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate acoperite) de la începutul acoperirii.

(b) partea din câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care este considerată a fi o acoperire eficientă [adică partea care este compensată prin modificarea rezervei aferente acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor calculată în conformitate cu litera (a)] trebuie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global.

(c) orice câștig sau pierdere aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care rămâne [sau orice câștig sau pierdere necesar(ă) pentru a echilibra modificarea rezervei aferente acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor calculată în conformitate cu litera (a)] este o ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor care trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

(d) valoarea care a fost acumulată în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor în conformitate cu litera (a) trebuie contabilizată după cum urmează:

(i) dacă o tranzacție prognozată acoperită conduce ulterior la recunoașterea unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare sau dacă o tranzacție prognozată acoperită pentru un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară devine un angajament ferm pentru care se aplică contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, entitatea trebuie să elimine acea valoare din rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie și să o includă direct în costul inițial sau într-o altă valoare contabilă a activului sau datoriei. Aceasta nu reprezintă o ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1) și prin urmare nu afectează alte elemente ale rezultatului global.

▼M53

(ii) pentru alte acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor decât cele prevăzute la litera (i), acea valoare trebuie reclasificată din rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie în profit sau pierdere drept ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1) în aceeași perioadă sau în aceleași perioade în care fluxurile de trezorerie viitoare preconizate acoperite afectează profitul sau pierderea (de exemplu, în perioadele în care este recunoscut venitul din dobândă sau cheltuiala cu dobânda sau atunci când are loc o vânzare prognozată).

(iii) totuși, dacă acea valoare reprezintă o pierdere, iar entitatea preconizează că nu va fi recuperată toată pierderea sau o parte a acesteia într-una sau mai multe perioade viitoare, aceasta trebuie să reclasifice imediat valoarea care nu este preconizată să fie recuperată în profit sau pierdere drept ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1).

6.5.12. Atunci când o entitate întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru o operațiune de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor [a se vedea punctele 6.5.6 și 6.5.7 litera (b)], ea trebuie să contabilizeze valoarea care a fost acumulată în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor în conformitate cu punctul 6.5.11 litera (a), după cum urmează:

(a) dacă fluxurile viitoare de trezorerie acoperite sunt în continuare preconizate să apară, atunci acea valoare trebuie să rămână în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor până când apar fluxurile de trezorerie viitoare sau până la momentul în care se aplică punctul 6.5.11 litera (d) subpunctul (iii). Atunci când apar fluxurile de trezorerie viitoare, se aplică punctul 6.5.11 litera (d).

(b) dacă nu se mai preconizează că vor apărea fluxurile de trezorerie viitoare acoperite, acea valoare trebuie reclasificată imediat din rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor în profit sau pierdere drept ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1). Un flux de trezorerie viitor acoperit împotriva riscurilor care nu mai este foarte probabil să apară poate fi în continuare preconizat să apară.

Acoperiri împotriva riscurilor ale unei investiții nete într-o operațiune din străinătate

6.5.13. Acoperirile împotriva riscurilor ale unei investiții nete într-o operațiune din străinătate, inclusiv o 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 riscului:

(a) partea din câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care este determinată a fi o acoperire eficace împotriva riscurilor va fi recunoscută în alte elemente ale rezultatului global (a se vedea punctul 6.5.11); și

(b) partea ineficace trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

6.5.14. Câștigul sau pierderea cumulat(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor în legătură cu partea eficace a acoperirii care a fost acumulată în rezerva de conversie valutară trebuie reclasificată de la capitaluri proprii în profit sau pierdere ca o ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1) în conformitate cu punctele 48-49 din IAS 21 privind cedarea sau cedarea parțială a operațiunii din străinătate.

Contabilizarea valorii-timp a opțiunilor

6.5.15. Atunci când o entitate separă valoarea intrinsecă de valoarea-timp dintr-un contract pe opțiuni și desemnează drept instrument de acoperire împotriva riscurilor doar modificarea valorii intrinseci a opțiunii [a se vedea punctul 6.2.4 litera (a)], aceasta va contabiliza valoarea-timp a opțiunii după cum urmează (a se vedea punctele B6.5.29-B6.5.33):

▼M53

(a) o entitate trebuie să facă o distincţie a valorii-timp a opţiunilor după tipul de element acoperit împotriva riscurilor pe care îl acoperă opţiunea (a se vedea punctul B6.5.29):

(i) un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei tranzacţii; sau

(ii) un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei perioade de timp.

(b) modificarea valorii juste a valorii-timp a unei opţiuni care acoperă un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei tranzacţii trebuie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global în măsura în care este aferentă elementului acoperit împotriva riscurilor și trebuie acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii. Modificarea cumulativă a valorii juste care provine din valoarea-timp a opţiunii care a fost acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii („valoarea”) trebuie contabilizată după cum urmează:

(i) în cazul în care elementul acoperit împotriva riscurilor conduce ulterior la recunoașterea unui activ nefinanciar sau a unei datorii nefinanciare, sau a unui angajament ferm pentru un activ nefinanciar sau o datorie nefinanciară pentru care se aplică contabilitatea de acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, entitatea trebuie să elimine acea valoare din componenta separată a capitalurilor proprii și să o includă direct în costul inițial sau în valoarea contabilă a activului sau a datoriei. Aceasta nu reprezintă o ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1) și prin urmare nu afectează alte elemente ale rezultatului global.

(ii) în cazul unor alte relaţii de acoperire împotriva riscurilor decât cele prevăzute la subpunctul (i), valoarea trebuie reclasificată din componenta separată a capitalurilor proprii în profit sau pierdere drept ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1) în aceeași perioadă sau perioade pe parcursul cărora fluxurile de trezorerie viitoare preconizate acoperite afectează profitul sau pierderea (de exemplu, atunci când are loc o vânzare prognozată).

(iii) totuși, dacă nu se preconizează să fie recuperată întreaga valoare sau o parte a acesteia, în una sau mai multe perioade, atunci valoarea care nu se preconizează să fie recuperată trebuie reclasificată imediat în profit sau pierdere drept ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1).

(c) modificarea valorii juste a valorii-timp a unei opţiuni care acoperă un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei perioade de timp trebuie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global în măsura în care este aferentă elementului acoperit împotriva riscurilor și trebuie acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii. Valoarea-timp la data la care opţiunea este desemnată drept instrument de acoperire împotriva riscurilor, în măsura în care se referă la acel element acoperit, trebuie amortizată pe o bază sistematică și raţională pe perioada în care ajustarea de acoperire pentru valoarea intrinsecă a opţiunii ar putea afecta profitul sau pierderea (sau alte elemente ale rezultatului global, în cazul în care elementul acoperit este un instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte modificările valorii juste în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5). Prin urmare, în fiecare perioadă de raportare, valoarea amortizată trebuie reclasificată dintr-o componentă separată a capitalurilor proprii în profit sau pierdere drept ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1). Totuși, în cazul în care contabilitatea de acoperire este întreruptă pentru relaţia de acoperire împotriva riscurilor care include modificarea valorii intrinseci a opţiunii drept instrument de acoperire, valoarea netă (adică inclusiv amortizarea cumulativă) care a fost acumulată în componenta separată a capitalurilor proprii trebuie reclasificată imediat în profit sau pierdere drept ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1).

▼M53

Contabilizarea unui element forward din contractele forward și marjele cu bază valutară ale instrumentelor financiare

6.5.16. Atunci când o entitate separă un element forward de un element la vedere dintr-un contract forward și desemnează ca instrument de acoperire împotriva riscurilor doar modificarea valorii elementului la vedere din contractul forward sau când o entitate separă marja cu bază valutară de un instrument financiar și o exclude din desemnarea acelui instrument financiar drept instrument de acoperire [a se vedea punctul 6.2.4 litera (b)], entitatea poate aplica punctul 6.5.15 pentru elementul forward din contractul forward sau pentru marja cu bază valutară în același mod în care se aplică pentru valoarea-timp a unei opțiuni. În acest caz, entitatea va aplica îndrumările de aplicare de la punctele B6.5.34-B6.5.39.

6.6 ACOPERIRI ALE UNUI GRUP DE ELEMENTE ÎMPOTRIVA RISCURILOR

Eligibilitatea unui grup de elemente de a fi elementul acoperit împotriva riscurilor

6.6.1. Un grup de elemente (inclusiv un grup de elemente care constituie o poziție netă; a se vedea punctele B6.6.1-B6.6.8) este un element acoperit eligibil doar dacă:

(a) este format din elemente (inclusiv componente ale unor elemente) care sunt eligibile, individual, ca elemente acoperite împotriva riscurilor;

(b) elementele din grup sunt gestionate împreună ca un grup în sensul gestionării riscului; și

(c) în cazul unei acoperiri a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor pentru un grup de elemente ale cărui variabilități ale fluxurilor de trezorerie nu sunt preconizate să fie aproximativ proporționale cu variabilitatea totală a fluxurilor de trezorerie ale grupului astfel încât să apară poziții de compensare a riscurilor:

(i) este o acoperire împotriva riscului valutar; și

(ii) desemnarea acelei poziții nete specifică perioada de raportare în care se preconizează că tranzacțiile prognozate vor afecta profitul sau pierderea, precum și natura și volumul acestora (a se vedea punctele B6.6.7-B6.6.8).

Desemnarea unei componente a unei valori nominale

6.6.2. O componentă care este o parte dintr-un grup de elemente eligibil este un element acoperit eligibil cu condiția ca desemnarea să fie consecventă cu obiectivul de gestionare a riscului al unei entități.

6.6.3. O componentă-strat a unui grup total de elemente (de exemplu, stratul inferior) este eligibilă pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor doar dacă:

(a) este identificabilă în mod distinct și poate fi evaluată în mod fiabil;

(b) obiectivul de gestionare a riscului este de a acoperi o componentă-strat;

(c) elementele din grupul total din care este identificat stratul sunt expuse la același risc acoperit (astfel încât evaluarea stratului acoperit împotriva riscurilor nu este semnificativ afectată de ce elemente specifice din grupul total fac parte din stratul acoperit);

▼M53

(d) pentru o acoperire a unor elemente existente (de exemplu, un angajament ferm nerecunoscut sau un activ recunoscut), o entitate poate identifica și urmări grupul total de elemente din care este definit stratul acoperit (astfel încât entitatea să fie capabilă să se conformeze dispozițiilor privind contabilizarea relațiilor de acoperire împotriva riscurilor); și

(e) orice elemente din grup care conțin opțiuni de plată în avans îndeplinesc dispozițiile privind componentele de valoare nominală (a se vedea punctul B6.3.20).

Prezentare

6.6.4. Pentru o acoperire a unui grup de elemente cu poziții de compensare a riscurilor (adică o într-o acoperire a unei poziții nete) al cărei risc acoperit afectează diverse elemente-rând din situația profitului sau pierderii și din alte elemente ale rezultatului global, orice câștiguri sau pierderi din acoperire din respectiva situație trebuie prezentate într-un rând separat față de cele afectate de elementele acoperite. Prin urmare, în acea situație, rămâne neafectată valoarea din elementul-rând care este aferentă însuși elementului-rând (de exemplu, venituri sau costul vânzării).

6.6.5. Pentru activele și datoriile care sunt acoperite împreună ca un grup într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, câștigul sau pierderea din situația poziției financiare aferentă activelor sau datoriilor individuale trebuie recunoscute ca o ajustare a valorii contabile a elementelor individuale respective din care este format grupul în conformitate cu punctul 6.5.8 litera (b).

Poziții nete cu valoarea zero

6.6.6. Atunci când un element acoperit împotriva riscurilor este un grup care reprezintă o poziție netă cu valoarea zero (adică elementele acoperite compensează între ele complet riscul gestionat la nivel de grup), unei entități îi este permis să îl desemneze într-o relație de acoperire împotriva riscurilor care nu include un instrument de acoperire, cu condiția ca:

(a) acoperirea împotriva riscurilor să facă parte dintr-o strategie de acoperire succesivă a riscului net, în care o entitate acoperă în mod obișnuit noi poziții de același tip, odată cu trecerea timpului (de exemplu, atunci când tranzacțiile intră în orizontul temporal pentru care entitatea efectuează acoperirea împotriva riscurilor);

(b) poziția netă acoperită să se modifice din punctul de vedere al mărimii pe parcursul duratei de viață a strategiei de acoperire succesive a riscului net, iar entitatea să folosească instrumente de acoperire eligibile pentru a acoperi riscul net (adică atunci când poziția netă nu este zero);

(c) contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor să fie aplicată în mod normal pentru astfel de poziții nete atunci când poziția netă nu este zero și este acoperită cu instrumente de acoperire eligibile; și

(d) neaplicarea contabilității de acoperire împotriva riscurilor pentru poziția netă cu valoare zero creează rezultate contabile inconsecvente, deoarece contabilitatea nu recunoaște pozițiile de risc compensatoare care ar fi altfel recunoscute într-o acoperire a poziției nete.

▼**M53**

6.7 OPȚIUNEA DE A DESEMNA O EXPUNERE LA RISCUL DE CREDIT DREPT EVALUATĂ LA VALOAREA JUSTĂ PRIN PROFIT SAU PIERDERE

Eligibilitatea expunerilor la riscul de credit de a fi desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere

6.7.1. Dacă o entitate utilizează un instrument derivat de credit care este evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere pentru a gestiona riscul de credit al întregului instrument financiar sau al unei părți a acestuia (expunerea la riscul de credit), atunci aceasta poate desemna acel instrument financiar, în măsura în care este gestionat astfel (adică în întregime sau parțial), drept evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă:

(a) numele expunerii la riscul de credit (de exemplu, debitorul sau deținătorul unui angajament de creditare) corespunde entității de referință a instrumentului derivat de credit („corelarea numelui”); și

(b) vechimea instrumentului financiar corespunde vechimii instrumentelor care pot fi furnizate conform instrumentului derivat de credit.

O entitate poate să realizeze această desemnare indiferent dacă instrumentul financiar gestionat pentru riscul de credit intră sau nu sub incidența prezentului standard (de exemplu, o entitate poate să desemneze angajamentele de creditare care nu intră sub incidența prezentului standard). Entitatea poate să desemneze acel instrument financiar la recunoașterea inițială, ulterior acesteia sau atunci când este nerecunoscut. Entitatea trebuie să documenteze concomitent acea desemnare.

Contabilizarea expunerilor la riscul de credit desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere

6.7.2. Dacă un instrument financiar este desemnat în conformitate cu punctul 6.7.1 drept evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere după recunoașterea sa inițială sau dacă anterior nu era recunoscut, diferența la momentul desemnării dintre valoarea contabilă, dacă aceasta există, și valoarea justă trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere. Pentru activele financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A, câștigul sau pierderea cumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global trebuie să fie imediat reclasificat(ă) de la capitaluri proprii în profit sau pierdere ca ajustare din reclasificare (a se vedea IAS 1).

6.7.3. O entitate trebuie să întrerupă evaluarea instrumentului financiar care a creat riscul de credit, sau a unei părți din acel instrument financiar, la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă:

(a) criteriile necesare de la punctul 6.7.1 nu mai sunt îndeplinite, de exemplu:

(i) instrumentul derivat de credit sau instrumentul financiar aferent care creează riscul de credit este vândut, finalizat sau decontat; sau

(ii) riscul de credit al instrumentului financiar nu mai este gestionat prin utilizarea instrumentelor derivate de credit. De exemplu, această situație poate apărea datorită îmbunătățirii calității creditului debitorului sau al deținătorului angajamentului de creditare sau ca urmare a modificărilor dispozițiilor de capital impuse unei entități; și

▼M53

(b) nu se impune în alt mod ca instrumentul financiar din care rezultă riscul de credit să fie evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere (adică modelul de afaceri al entității nu s-a modificat între timp astfel încât să fie necesară o reclasificare în conformitate cu punctul 4.4.1).

6.7.4. Atunci când o entitate întrerupe evaluarea la valoarea justă prin profit sau pierdere a instrumentului financiar care creează riscul de credit sau a unei părți a acestuia, valoarea justă a instrumentului financiar respectiv la data întreruperii devine noua valoare contabilă a acestuia. Ulterior, trebuie aplicată aceeași evaluare ca cea folosită anterior desemnării instrumentului financiar la valoarea justă prin profit sau pierdere (inclusiv amortizarea care rezultă din noua valoare contabilă). De exemplu, un activ financiar care inițial a fost clasificat drept evaluat la costul amortizat va reveni la acea evaluare, iar rata dobânzii sale efective va fi recalculată pe baza noii sale valori contabile la data întreruperii evaluării la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼M70

6.8 Exceptări temporare de la aplicarea anumitor dispoziții privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

6.8.1. O entitate trebuie să aplice punctele 6.8.4-6.8.12 și punctele 7.1.8 și 7.2.26 litera (d) tuturor relațiilor de acoperire împotriva riscurilor afectate direct de reforma indicelui de referință al ratei dobânzii. Aceste puncte se aplică numai unor astfel de relații de acoperire împotriva riscurilor. O relație de acoperire împotriva riscurilor este afectată direct de reforma indicelui de referință al ratei dobânzii numai dacă reforma generează incertitudini cu privire la:

(a) indicele de referință al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) desemnat drept risc acoperit și/sau

(b) perioada de timp sau valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referință al ratei dobânzii aferente elementului acoperit sau instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.

6.8.2. În scopul aplicării punctelor 6.8.4–6.8.12, sintagma „reforma indicelui de referință al ratei dobânzii” se referă la reforma întregii piețe a unui indice de referință al ratei dobânzii, care include înlocuirea unui indice de referință al ratei dobânzii cu o rată de referință alternativă, cum ar fi cea care rezultă din recomandările formulate în raportul din iulie 2014 al Consiliului pentru Stabilitate Financiară, intitulat *Reforming Major Interest Rate Benchmarks* ([1]).

6.8.3. Punctele 6.8.4–6.8.12 prevăd excepții doar în ceea ce privește dispozițiile specificate la punctele respective. O entitate trebuie să continue să aplice toate celelalte dispoziții privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în cazul relațiilor de acoperire împotriva riscurilor afectate în mod direct de reforma indicelui de referință al ratei dobânzii.

Dispoziția privind probabilitatea ridicată pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor

6.8.4. Pentru a stabili dacă o tranzacție prognozată (sau o componentă a acesteia) este foarte probabilă, astfel cum se prevede la punctul 6.3.3, o entitate trebuie să presupună că indicele de referință al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) pe care se bazează fluxurile de trezorerie acoperite împotriva riscurilor nu este modificat ca urmare a reformei indicelui de referință al ratei dobânzii.

([1]) Raportul intitulat Reforming Major Interest Rate Benchmarks este disponibil la adresa http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

▼M70

Reclasificarea sumei acumulate în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor

6.8.5. Pentru a aplica dispoziţia de la punctul 6.5.12 cu scopul de a determina dacă fluxurile viitoare de trezorerie acoperite sunt preconizate să apară, o entitate trebuie să presupună că indicele de referinţă al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) pe care se bazează fluxurile de trezorerie acoperite nu este modificat ca urmare a reformei indicelui de referinţă al ratei dobânzii.

Evaluarea relaţiei economice dintre elementul acoperit şi instrumentul de acoperire împotriva riscurilor

6.8.6. În scopul aplicării dispoziţiilor de la punctul 6.4.1 litera (c) punctul (i) și de la punctele B6.4.4–B6.4.6, o entitate trebuie să presupună că indicele de referinţă al ratei dobânzii (stipulat sau nestipulat contractual) pe care se bazează fluxurile de trezorerie acoperite şi/sau riscul acoperit sau indicele de referinţă al ratei dobânzii pe care se bazează fluxurile de trezorerie aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor nu este modificat ca urmare a reformei indicelui de referinţă al ratei dobânzii.

Desemnarea unei componente a unui element ca element acoperit împotriva riscurilor

6.8.7. Cu excepţia cazului în care se aplică punctul 6.8.8, pentru o acoperire împotriva riscurilor a unei componente de referinţă a riscului de rată a dobânzii care nu este stipulată contractual, entitatea trebuie să aplice dispoziţia de la punctul 6.3.7 litera (a) și de la punctul B6.3.8 – potrivit căreia componenta de risc trebuie să fie identificabilă în mod distinct – numai la începutul relaţiei de acoperire împotriva riscurilor.

6.8.8. Atunci când o entitate, în concordanţă cu documentaţia sa de acoperire împotriva riscurilor, restabilește frecvent (de exemplu, întrerupe și reia) o relaţie de acoperire împotriva riscurilor deoarece atât instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, cât și elementul acoperit se modifică frecvent (de exemplu, entitatea utilizează un proces dinamic în care nici elementele acoperite și nici instrumentele de acoperire împotriva riscurilor utilizate pentru a gestiona expunerea nu rămân aceleași pentru mult timp), entitatea trebuie să aplice dispoziţia de la punctul 6.3.7 litera (a) și de la punctul B6.3.8 – potrivit căreia componenta de risc trebuie să fie identificabilă în mod distinct – numai atunci când aceasta desemnează iniţial un element acoperit în acea relaţie de acoperire împotriva riscurilor. Un element acoperit împotriva riscurilor care a fost evaluat în momentul desemnării sale iniţiale în relaţia de acoperire împotriva riscurilor, indiferent dacă a avut loc în momentul iniţierii acoperirii sau ulterior, nu este reevaluat cu ocazia unei desemnări ulterioare în cadrul aceleiași relaţii de acoperire împotriva riscurilor.

Încetarea aplicării

6.8.9. O entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 6.8.4 în cazul unui element acoperit împotriva riscurilor de îndată ce survine una dintre situaţiile următoare:

(a) atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referinţă al ratei dobânzii aferente elementului acoperit împotriva riscurilor și

(b) atunci când este întreruptă relaţia de acoperire împotriva riscurilor din care face parte elementul acoperit.

▼M70

6.8.10. O entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 6.8.5 de îndată ce survine una dintre situațiile următoare:

(a) atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referință al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie viitoare bazate pe indicele de referință al ratei dobânzii aferente elementului acoperit împotriva riscurilor și

(b) atunci când întreaga sumă acumulată în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor privind respectiva relație de acoperire întreruptă a fost reclasificată în profit sau pierdere.

6.8.11. O entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 6.8.6:

(a) în cazul unui element acoperit împotriva riscurilor, atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referință al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește riscul acoperit sau perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referință al ratei dobânzii aferente elementului acoperit împotriva riscurilor și

(b) în cazul unui instrument de acoperire împotriva riscurilor, atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referință al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referință al ratei dobânzii aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.

Dacă relația de acoperire împotriva riscurilor la care participă elementul acoperit și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă înainte de data menționată la punctul 6.8.11 litera (a) sau de data menționată la punctul 6.8.11 litera (b), entitatea trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctului 6.8.6 în cazul respectivei relații de acoperire, la data întreruperii.

6.8.12. Atunci când desemnează un grup de elemente drept elementul acoperit împotriva riscurilor sau o combinație de instrumente financiare drept instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, o entitate trebuie să înceteze în mod prospectiv aplicarea punctelor 6.8.4-6.8.6 în cazul unui element individual sau al unui instrument financiar individual în conformitate cu punctul 6.8.9, 6.8.10 sau 6.8.11, după caz, atunci când incertitudinea care rezultă din reforma indicelui de referință al ratei dobânzii nu mai este de actualitate în ceea ce privește riscul acoperit și/sau perioada de timp și valoarea fluxurilor de trezorerie bazate pe indicele de referință al ratei dobânzii aferente acelui element sau instrument financiar.

▼M53

CAPITOLUL 7 Data intrării în vigoare și tranziția

7.1 DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

7.1.1. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate alege să aplice prezentul standard mai devreme, atunci trebuie să prezinte acest fapt și să aplice toate dispozițiile din prezentul standard în același timp (a se vedea, de asemenea, punctele 7.1.2, 7.2.21 și 7.3.2). De asemenea, aceasta trebuie să aplice, în același timp, modificările din anexa C.

7.1.2. În pofida dispozițiilor de la punctul 7.1.1, pentru perioadele anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2018, o entitate poate alege să aplice anticipat numai dispozițiile pentru prezentarea câștigurilor și pierderilor din datoriile financiare desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere de la punctul 5.7.1 litera (c), de la punctele 5.7.7-5.7.9, de la punctul 7.2.14 și de la punctele B5.7.5-B5.7.20 fără a aplica celelalte dispoziții din prezentul standard. Dacă o entitate alege să aplice doar acele puncte, ea trebuie să prezinte acest lucru și trebuie să furnizeze în mod continuu prezentările aferente de informații prevăzute la punctele 10-11 din IFRS 7 [modificat de IFRS 9 (2010)]. (A se vedea, de asemenea, punctele 7.2.2 și 7.2.15).

▼M53

7.1.3. Documentul *Îmbunătăţiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2010-2012*, emis în decembrie 2013, a modificat punctele 4.2.1 și 5.7.5, ca modificare care rezultă din modificările la IFRS 3. O entitate trebuie să aplice acea modificare prospectiv combinărilor de întreprinderi cărora li se aplică modificarea la IFRS 3.

7.1.4. IFRS 15, emis în mai 2014, a modificat punctele 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 și C42 și a eliminat punctul C16 și titlul aferent acestuia. Au fost adăugate punctele 5.1.3 și 5.7.1A, precum și o definiţie la anexa A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼M54

7.1.5. IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 și B5.5.46. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼M62

7.1.7. *Caracteristicile de plată în avans cu compensare negativă* (Modificări la IFRS 9), publicat în octombrie 2017, a adăugat punctele 7.2.29-7.2.34 și punctul B4.1.12A și a modificat punctul B4.1.11 litera (b) și punctul B4.1.12 litera (b). O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste modificări pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte informaţii cu privire la acest fapt.

▼M70

7.1.8. *Reforma indicelui de referinţă al ratei dobânzii*, care a modificat IFRS 9, IAS 39 și IFRS 7, publicată în septembrie 2019, a adăugat secţiunea 6.8 și a modificat punctul 7.2.26. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acel fapt.

▼M53

7.2 TRANZIŢIA

7.2.1. O entitate trebuie să aplice prezentul standard retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, cu excepţia dispoziţiilor prezentate la punctele 7.2.4-7.2.26 și 7.2.28. Prezentul standard nu trebuie aplicat elementelor care au fost deja derecunoscute la data aplicării iniţiale.

7.2.2. In sensul prevederilor tranzitorii de la punctele 7.2.1, 7.2.3-7.2.28 și 7.3.2, data aplicării iniţiale reprezintă data la care o entitate aplică pentru prima dată acele dispoziţii din prezentul standard și trebuie să constituie începutul unei perioade de raportare ulterioare emiterii prezentului standard. In funcţie de abordarea aleasă de entitate cu privire la aplicarea IFRS 9, tranziţia poate implica o dată de aplicare iniţială sau mai multe date de aplicare iniţială pentru dispoziţii diferite.

▼M53

Tranziția pentru clasificare și evaluare (capitolele 4 și 5)

7.2.3. La data aplicării inițiale, o entitate trebuie să evalueze dacă un activ financiar îndeplinește condiția de la punctul 4.1.2 litera (a) sau de la punctul 4.1.2A litera (a) pe baza faptelor și circumstanțelor care există la acea dată. Clasificarea rezultată trebuie aplicată retroactiv, indiferent de modelul de afaceri al entității din perioadele de raportare anterioare.

7.2.4. În cazul în care, la data aplicării inițiale, este imposibil (conform definiției din IAS 8) pentru o entitate să evalueze un element valoare-timp a banilor modificat în conformitate cu punctele B4.1.9B-B4.1.9D pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar, entitatea trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale ale activului financiar respectiv pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar fără a lua în considerare cerințele legate de modificarea elementului valoare-timp a banilor la punctele B4.1.9BB4.1.9D. (A se vedea, de asemenea, punctul 42R din IFRS 7.)

7.2.5. În cazul în care, la data aplicării inițiale, este imposibil (conform definiției din IAS 8) pentru o entitate să evalueze dacă valoarea justă a unei caracteristici de plată în avans a fost nesemnificativă în conformitate cu punctul B4.1.12 litera (c) pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar, entitatea trebuie să evalueze caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale ale activului financiar respectiv pe baza faptelor și circumstanțelor care au existat la recunoașterea inițială a activului financiar fără a lua în considerare derogarea prevăzută la punctul B4.1.12 pentru caracteristicile de plată în avans. (A se vedea, de asemenea, punctul 42S din IFRS 7.)

7.2.6. Dacă o entitate evaluează un contract-hibrid la valoarea justă în conformitate cu punctele 4.1.2A, 4.1.4 sau 4.1.5, dar valoarea justă a contractului-hibrid nu a fost evaluată în perioade de raportare comparative, valoarea justă a contractului-hibrid în perioadele de raportare comparative trebuie să fie suma valorilor juste ale componentelor (adică instrumentul-gazdă nederivat și instrumentul derivat încorporat) la finalul fiecărei perioade de raportare comparative dacă entitatea retratează perioadele anterioare (a se vedea punctul 7.2.15).

7.2.7. Dacă o entitate a aplicat punctul 7.2.6, atunci, la data aplicării inițiale, entitatea trebuie să recunoască orice diferență între valoarea justă a întregului contract-hibrid la data aplicării inițiale și suma valorilor juste ale componentelor contractului-hibrid la data aplicării inițiale în rezultatul reportat de deschidere (sau în altă componentă a capitalurilor proprii, după caz) din perioada de raportare care include data aplicării inițiale.

▼**M53**

7.2.8. La data aplicării inițiale, o entitate poate desemna:

(a) un activ financiar drept evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 4.1.5; sau

(b) o investiție într-un instrument de capitaluri proprii drept la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5.

O astfel de desemnare trebuie efectuată în baza faptelor și circumstanțelor care există la data aplicării inițiale. Clasificarea trebuie aplicată retroactiv.

7.2.9. La data aplicării inițiale, o entitate:

(a) trebuie să revoce desemnarea sa anterioară a unui activ financiar drept evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă un astfel de activ financiar nu îndeplinește condiția de la punctul 4.1.5.

(b) poate revoca desemnarea sa anterioară a unui activ financiar drept evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă un astfel de activ financiar îndeplinește condiția de la punctul 4.1.5.

O astfel de revocare trebuie făcută pe baza faptelor și circumstanțelor care există la data aplicării inițiale. Clasificarea trebuie aplicată retroactiv.

7.2.10. La data aplicării inițiale, o entitate:

(a) poate desemna o datorie financiară drept evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 4.2.2 litera (a).

(b) trebuie să revoce desemnarea sa anterioară a unei datorii financiare drept evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă o astfel de desemnare a fost efectuată la recunoașterea inițială conform condiției incluse în prezent la punctul 4.2.2 litera (a) și această desemnare nu îndeplinește această condiție la data aplicării inițiale.

(c) poate să revoce desemnarea sa anterioară a unei datorii financiare drept evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă o astfel de desemnare a fost efectuată la recunoașterea inițială conform condiției incluse în prezent la punctul 4.2.2 litera (a) și această desemnare îndeplinește această condiție la data aplicării inițiale.

O astfel de desemnare și revocare trebuie făcute pe baza faptelor și circumstanțelor care existau la data aplicării inițiale. Clasificarea trebuie aplicată retroactiv.

▼**M53**

7.2.11. Dacă nu este posibil (conform definiţiei din IAS 8) ca o entitate să aplice retroactiv metoda dobânzii efective, entitatea trebuie să trateze:

(a) valoarea justă a unui activ financiar sau a unei datorii financiare la sfârşitul fiecărei perioade comparative prezentată drept valoarea contabilă brută a activului financiar respectiv sau costul amortizat al datoriei financiare respective în cazul în care entitatea retratează perioadele anterioare; și

(b) valoarea justă a activului financiar sau a datoriei financiare la data aplicării iniţiale prezentată drept noua valoare contabilă brută a activului financiar respectiv sau noul cost amortizat al respectivei datorii financiare la data aplicării iniţiale a prezentului standard.

7.2.12. Dacă o entitate a contabilizat anterior la cost, în conformitate cu IAS 39, o investiţie într-un instrument de capitaluri proprii care nu are un preţ cotat pe o piaţă activă pentru un instrument identic (adică o dată de intrare de nivelul 1) (sau pentru un activ derivat care este legat de, și trebuie decontat prin, livrarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii), ea trebuie să evalueze acel instrument la valoarea justă la data aplicării iniţiale. Orice diferenţă dintre valoarea contabilă anterioară și valoarea justă trebuie recunoscută în rezultatul reportat de deschidere (sau orice altă componentă a capitalurilor proprii, după caz) al perioadei de raportare care include data aplicării iniţiale.

7.2.13. Dacă o entitate a contabilizat anterior o datorie derivată care este legată de, și trebuie decontată prin, livrarea unui instrument de capitaluri proprii care nu are un preţ cotat pe o piaţă activă pentru un instrument identic (adică o dată de intrare de nivelul 1) la cost în conformitate cu IAS 39, aceasta trebuie să evalueze datoria derivată la valoarea justă la data aplicării iniţiale. Orice diferenţă dintre valoarea contabilă anterioară și valoarea justă trebuie recunoscută în rezultatul reportat de deschidere al perioadei de raportare care include data aplicării iniţiale.

7.2.14. La data aplicării iniţiale, entitatea trebuie să determine dacă tratamentul de la punctul 5.7.7 va crea sau va amplifica o necorelare contabilă în profit sau pierdere în baza faptelor și circumstanţelor care există la data aplicării iniţiale. Prezentul standard trebuie aplicat retroactiv în baza acestei determinări.

▼M53

7.2.15. În pofida dispoziţiei de la punctul 7.2.1, o entitate care adoptă dispoziţiile de clasificare și evaluare din prezentul standard (care includ cerinţele legate de evaluarea la costul amortizat pentru activele financiare și cerinţele legate de depreciere din secţiunile 5.4 și 5.5) trebuie să prezinte informaţiile conform punctelor 42L-42O din IFRS 7, dar nu este necesar să retrateze perioadele anterioare. O entitate poate să retrateze perioadele anterioare dacă și numai dacă este posibil acest lucru fără a se utiliza înţelegerea ulterioară. Dacă o entitate nu retratează perioadele anterioare, aceasta trebuie să recunoască orice diferenţă între valoarea contabilă anterioară și valoarea contabilă de la începutul perioadei de raportare anuale care cuprinde data aplicării iniţiale în rezultatul reportat de deschidere (sau în altă componentă a capitalurilor proprii, după caz) al perioadei de raportare anuale care cuprinde data aplicării iniţiale. Totuși, dacă o entitate retratează perioadele anterioare, situaţiile financiare retratate trebuie să reflecte toate dispoziţiile din prezentul standard. În cazul în care abordarea aleasă de o entitate pentru aplicarea IFRS 9 are ca rezultat mai mult de o dată de aplicare iniţială pentru diferite cerinţe, prezentul punct se aplică fiecărei date de aplicare iniţială (a se vedea punctul 7.2.2). Acesta ar fi cazul, de exemplu, dacă o entitate ar alege să aplice anticipat numai dispoziţiile pentru prezentarea câștigurilor și pierderilor aferente datoriilor financiare desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 7.1.2, înainte de a aplica celelalte dispoziţii din prezentul standard.

7.2.16. Dacă o entitate întocmește rapoarte financiare interimare în conformitate cu IAS 34 Raportarea financiară interimară, nu este necesar ca entitatea să aplice dispoziţiile din prezentul standard pentru perioadele interimare anterioare datei aplicării iniţiale dacă acest lucru este imposibil (conform definiţiei din IAS 8).

Deprecierea (secţiunea 5.5)

7.2.17. O entitate trebuie să aplice dispoziţiile privind deprecierea de la secţiunea 5.5 în mod retroactiv, în conformitate cu IAS 8, sub rezerva alineatelor (7).2.15 și 7.2.18-7.2.20.

7.2.18. La data aplicării iniţiale, o entitate trebuie să utilizeze informaţii rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate, pentru a determina riscul de credit la data la care un instrument financiar a fost recunoscut iniţial (sau pentru angajamente de creditare și contracte de garanţie financiară, la data la care entitatea a devenit parte la angajamentul irevocabil în conformitate cu punctul 5.5.6) și a compara acest risc cu riscul de credit la data aplicării iniţiale a prezentului standard.

7.2.19. Atunci când determină dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit de la recunoașterea iniţială, o entitate poate aplica:

(a) dispoziţiile de la punctul 5.5.10 și punctele B5.5.22-B5.5.24; și

(b) prezumţia relativă de la punctul 5.5.11 pentru plăţile contractuale care sunt restante de mai mult de 30 de zile, dacă o entitate va aplica dispoziţiile privind deprecierea prin identificarea creșterilor semnificative ale riscului de credit după recunoașterea iniţială pentru acele instrumente financiare pe baza informaţiilor despre elemente nerambursate la scadenţă.

▼M53

7.2.20. În cazul în care, la data aplicării inițiale, determinarea existenței unei creșteri semnificative a riscului de credit după recunoașterea inițială ar necesita costuri sau eforturi nejustificate, o entitate trebuie să recunoască o ajustare pentru pierdere la o valoare egală pierderile din credit preconizate pe durata de viață la fiecare dată de raportare până când acel instrument financiar este derecunoscut [cu excepția cazului în care instrumentul financiar respectiv prezintă un risc de credit scăzut la o dată de raportare, caz în care se aplică punctul 7.2.19 litera (a)].

Tranziția la contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (capitolul 6)

7.2.21. Atunci când o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard, aceasta poate alege ca politică contabilă să continue aplicarea dispozițiilor privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din IAS 39 în locul dispozițiilor din capitolul 6 al prezentului standard. O entitate trebuie să aplice respectiva politică în cazul tuturor relațiilor de acoperire împotriva riscurilor. O entitate care optează pentru acea politică trebuie să aplice, de asemenea, și IFRIC 16 *Acoperirea împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate*, fără modificările prin care respectiva interpretare respectă dispozițiile de la capitolul 6 din prezentul standard.

7.2.22. Cu excepția celor menționate la punctul 7.2.26, o entitate trebuie să aplice prospectiv dispozițiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard.

7.2.23. Pentru a aplica contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor de la data aplicării inițiale a dispozițiilor privind contabilitatea de acoperire din prezentul standard, trebuie îndeplinite, de la respectiva dată, toate condițiile necesare.

7.2.24. Relațiile de acoperire împotriva riscurilor care se calificau pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IAS 39 și care se califică, de asemenea, pentru contabilitatea de acoperire în conformitate cu criteriile din prezentul standard (a se vedea punctul 6.4.1), după ce se ține cont de orice reechilibrare a relației de acoperire la tranziție [a se vedea punctul 7.2.25 litera (b)], trebuie considerate ca fiind relații continue de acoperire împotriva riscurilor.

7.2.25. La aplicarea inițială a dispozițiilor privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard, o entitate:

(a) poate să înceapă aplicarea acelor dispoziții din același moment în care încetează să aplice dispozițiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din IAS 39; și

(b) trebuie să analizeze rata de acoperire în conformitate cu IAS 39 drept punctul de început pentru reechilibrarea ratei de acoperire a unei relații continue de acoperire împotriva riscurilor, dacă este cazul. Orice câștig sau pierdere care rezultă dintr-o astfel de reechilibrare trebuie recunoscută în profit sau pierdere.

7.2.26. Ca excepție de la aplicarea prospectivă a dispozițiilor privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor din prezentul standard, o entitate:

(a) trebuie să aplice retroactiv contabilizarea valorii-timp a opțiunilor în conformitate cu punctul 6.5.15 dacă, în conformitate cu IAS 39, a fost desemnată drept instrument de acoperire împotriva riscurilor într-o relație de acoperire doar modificarea valorii intrinseci a opțiunii. Această aplicare retroactivă se aplică doar în cazul acelor relații de acoperire împotriva riscurilor care existau la începutul primei perioade comparative sau care au fost desemnate ulterior.

▼M53

(b) poate aplica retroactiv contabilizarea elementului forward din contractele forward în conformitate cu punctul 6.5.16 dacă, în conformitate cu IAS 39, a fost desemnată drept instrument de acoperire împotriva riscurilor într-o relaţie de acoperire doar modificarea elementului la vedere dintr-un contract forward. Această aplicare retroactivă se aplică doar în cazul acelor relaţii de acoperire împotriva riscurilor care existau la începutul primei perioade comparative sau care au fost desemnate ulterior. În plus, dacă o entitate alege aplicarea retroactivă a acestei contabilizări, atunci aceasta trebuie aplicată tuturor relaţiilor de acoperire împotriva riscurilor care îndeplinesc condiţiile pentru această alegere (adică această alegere nu este valabilă la tranziţie pentru fiecare relaţie de acoperire împotriva riscurilor în mod individual). Contabilizarea marjelor cu bază valutară (a se vedea punctul 6.5.16) poate fi aplicată retroactiv pentru acele relaţii de acoperire împotriva riscurilor care existau la începutul primei perioade comparative sau au fost desemnate ulterior

(c) trebuie să aplice retroactiv dispoziţia de la punctul 6.5.6, conform căreia nu există o expirare sau finalizare a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor dacă:

(i) drept consecinţă a legilor și reglementărilor sau a introducerii de legi sau reglementări, părţile aferente instrumentului de acoperire sunt de acord ca unul sau mai mulţi parteneri de compensare să înlocuiască partenerul iniţial pentru a deveni noul partener al fiecăreia dintre părţi; și

(ii) în cazul în care există alte modificări la instrumentul de acoperire împotriva riscurilor, acestea sunt limitate la cele absolut necesare pentru a efectua o astfel de înlocuire a partenerului.

▼M70

(d) aplică dispoziţiile din secţiunea 6.8 retroactiv. Această aplicare retroactivă se aplică numai acelor relaţii de acoperire împotriva riscurilor care existau la începutul perioadei de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată aceste dispoziţii sau care au fost desemnate ulterior, precum și sumei acumulate în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor care exista la începutul perioadei de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată aceste dispoziţii.

▼M53

Entităţi care au aplicat IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) sau IFRS 9 (2013) mai devreme

7.2.27. O entitate trebuie să aplice dispoziţiile tranzitorii de la punctele 7.2.1-7.2.26 la data relevantă a aplicării iniţiale. O entitate trebuie să aplice fiecare dintre prevederile tranzitorii de la punctele 7.2.3-7.2.14 și 7.2.177.2.26 doar o singură dată (cu alte cuvinte, în cazul în care o entitate alege o abordare cu privire la aplicarea IFRS 9 care implică mai multe date de aplicare iniţială, aceasta nu poate aplica niciuna dintre prevederile respective încă o dată, dacă acestea au fost deja aplicate la o dată anterioară). (A se vedea punctele 7.2.2. și 7.3.2.)

7.2.28. O entitate care a aplicat IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010), sau IFRS 9 (2013) și apoi aplică prezentul standard:

(a) trebuie să revoce desemnarea sa anterioară a unui activ financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă desemnarea respectivă a fost efectuată anterior conform condiţiei prevăzute la punctul 4.1.5, dar această condiţie nu mai este îndeplinită ca urmare a aplicării prezentului standard;

(b) poate desemna un activ financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, dacă desemnarea respectivă nu ar fi îndeplinit anterior condiţia prevăzută la punctul 4.1.5, dar această condiţie este îndeplinită în prezent ca urmare a aplicării prezentului standard;

▼M53

(c) trebuie să revoce desemnarea anterioară a unei datorii financiare ca fiind evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă desemnarea respectivă a fost efectuată anterior conform condiţiei prevăzute la punctul 4.2.2 litera (a), dar această condiţie nu mai este îndeplinită ca urmare a aplicării prezentului standard; și

(d) poate desemna o datorie financiară ca fiind evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere, dacă desemnarea respectivă nu ar fi îndeplinit anterior condiţia prevăzută la punctul 4.2.2 litera (a), dar această condiţie este îndeplinită în prezent ca urmare a aplicării prezentului standard.

O astfel de desemnare și revocare trebuie făcută pe baza faptelor și circumstanţelor care existau la data aplicării iniţiale a prezentului standard. Clasificarea trebuie aplicată retroactiv.

▼M62

Tranziţia pentru *Caracteristicile de plată în avans cu compensare negativă*

7.2.29. O entitate trebuie să aplice *Caracteristicile de plată în avans cu compensare negativă* (Modificări la IFRS 9) retroactiv, în conformitate cu IAS 8, cu excepţia situaţiilor prevăzute la punctele 7.2.30-7.2.34.

7.2.30. O entitate care aplică pentru prima dată aceste modificări odată cu aplicarea pentru prima dată a prezentului standard trebuie să aplice punctele 7.2.1-7.2.28 în locul punctelor 7.2.31-7.2.34.

7.2.31. O entitate care aplică pentru prima dată aceste modificări după ce a aplicat pentru prima dată prezentul standard trebuie să aplice punctele 7.2.32-7.2.34. Entitatea trebuie să aplice, de asemenea, celelalte dispoziţii tranzitorii din prezentul standard care sunt necesare pentru aplicarea acestor modificări. În acest scop, trimiterile la data aplicării iniţiale se interpretează ca trimiteri la începutul perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată aceste modificări (data aplicării iniţiale a acestor modificări).

7.2.32. În ceea ce privește desemnarea unui activ financiar sau a unei datorii financiare ca fiind evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere, o entitate:

(a) trebuie să revoce desemnarea sa anterioară a unui activ financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă desemnarea respectivă a fost efectuată anterior conform condiţiei prevăzute la punctul 4.1.5, dar această condiţie nu mai este îndeplinită ca urmare a aplicării acestor modificări;

(b) poate desemna un activ financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, dacă desemnarea respectivă nu ar fi îndeplinit anterior condiţia prevăzută la punctul 4.1.5, dar această condiţie este îndeplinită în prezent ca urmare a aplicării acestor modificări;

(c) trebuie să revoce desemnarea anterioară a unei datorii financiare ca fiind evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă desemnarea respectivă a fost efectuată anterior conform condiţiei prevăzute la punctul 4.2.2 litera (a), dar această condiţie nu mai este îndeplinită ca urmare a aplicării acestor modificări; și

(d) poate desemna o datorie financiară ca fiind evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere, dacă desemnarea respectivă nu ar fi îndeplinit anterior condiţia prevăzută la punctul 4.2.2 litera (a), dar această condiţie este îndeplinită în prezent ca urmare a aplicării acestor modificări.

▼M62

O astfel de desemnare și revocare trebuie făcută pe baza faptelor și circumstanţelor care existau la data aplicării iniţiale a acestor modificări. Această clasificare trebuie aplicată retroactiv.

7.2.33. O entitate nu este obligată să retrateze perioadele anterioare pentru a reflecta aplicarea acestor modificări. Entitatea poate să retrateze perioadele anterioare dacă și numai dacă este posibil acest lucru fără a se utiliza înţelegerea ulterioară și dacă situaţiile financiare retratate reflectă toate cerinţele din prezentul standard. Dacă o entitate nu retratează perioadele anterioare, aceasta trebuie să recunoască orice diferenţă între valoarea contabilă anterioară și valoarea contabilă de la începutul perioadei de raportare anuale care cuprinde data aplicării iniţiale a acestor modificări în rezultatul reportat de deschidere (sau în altă componentă a capitalurilor proprii, după caz) al perioadei de raportare anuale care cuprinde data aplicării iniţiale a acestor modificări.

7.2.34. În perioada de raportare care include data aplicării iniţiale a acestor modificări, entitatea trebuie să prezinte următoarele informaţii valabile la respectiva dată a aplicării iniţiale pentru fiecare clasă de active financiare și de datorii financiare care au fost afectate de aceste modificări:

(a) categoria de evaluare anterioară și valoarea contabilă anterioară, determinate imediat înainte de aplicarea acestor modificări;

(b) noua categorie de evaluare și noua valoare contabilă, determinate după aplicarea acestor modificări;

(c) valoarea contabilă a oricăror active financiare și datorii financiare din situaţia poziţiei financiare care au fost desemnate anterior ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere, dar care nu mai sunt desemnate astfel; și

(d) motivele pentru orice desemnare sau redesemnare a activelor financiare sau a datoriilor financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼M53

7.3 RETRAGEREA IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) ȘI IFRS 9 (2013)

7.3.1. Prezentul standard înlocuiește IFRIC 9 *Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate*. Dispoziţiile adăugate la IFRS 9 în octombrie 2010 încorporau dispoziţiile prezentate anterior la punctele 5 și 7 din IFRIC 9. Ca o modificare rezultată, IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* a inclus dispoziţiile prezentate anterior la punctul 8 din IFRIC 9.

7.3.2. Prezentul standard înlocuiește IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) și IFRS 9 (2013). Cu toate acestea, pentru perioadele anuale care încep înainte de 1 ianuarie 2018, o entitate poate alege să aplice aceste versiuni anterioare ale IFRS 9 în locul aplicării prezentului standard dacă și numai dacă data relevantă de aplicare iniţială a entităţii este anterioară datei de 1 februarie 2015.

▼M53

Anexa A

Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din standard.

Pierderile din credit preconizate pe 12 luni	Partea din **pierderile din credit preconizate pe durata de viaţă** care reprezintă **pierderile din credit preconizate** care rezultă din evenimentele de neîndeplinire a obligaţiilor aferente unui instrument financiar care pot apărea în termen de 12 luni de la data raportării.
costul amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare	Valoarea la care activul financiar sau datoria financiară este evaluată la recunoașterea inițială minus rambursările de principal, plus sau minus amortizarea cumulată utilizând **metoda dobânzii efective** a oricărei diferenţe dintre valoarea inițială și valoarea la scadenţă și, pentru activele financiare, adaptată în funcţie de orice **ajustare pentru pierdere**.
active aferente contractului	Acele drepturi cu privire la care IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienţii* precizează că sunt contabilizate în conformitate cu prezentul standard în scopul recunoașterii și evaluării câștigurilor sau pierderilor din depreciere.
active financiare depreciate	Un activ financiar este depreciat ca urmare a riscului de credit atunci când au avut loc unul sau mai multe evenimente care au un impact negativ asupra fluxurilor de numerar viitoare estimate ale activului financiar respectiv. Dovezile că un activ financiar este depreciat includ date observabile cu privire la următoarele evenimente: (a) dificultatea financiară semnificativă a emitentului sau a debitorului; (b) o încălcare a contractului, de exemplu, neîndeplinirea obligaţiilor sau un eveniment care determină nerambursarea la scadenţă; (c) creditorul (creditorii) debitorului, din motive economice sau contractuale legate de dificultăţile financiare ale debitorului, i-a(u) acordat debitorului una sau mai multe concesii pe care altminteri creditorul (creditorii) nu le-ar lua în considerare; (d) devine probabil că debitorul va intra în faliment sau în altă formă de reorganizare financiară; (e) dispariţia unei pieţe active pentru acel activ financiar din cauza dificultăţilor financiare; sau (f) achiziţionarea sau emiterea unui activ financiar cu o reducere semnificativă care reflectă **pierderile din credit** suportate. Se poate să nu fie posibilă identificarea unui singur eveniment distinctiv – în schimb, se poate ca efectul combinat al mai multor evenimente să fi cauzat deprecierea activelor financiare.

▼M53

pierdere din credit — Diferența dintre toate fluxurile de trezorerie contractuale datorate unei entități conform contractului și toate fluxurile de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le primească (cu alte cuvinte, toate deficitele de numerar), actualizate la **rata** inițială a **dobânzii efective** (sau la **rata dobânzii efective ajustată la credit** pentru **activele financiare depreciate achiziționate sau emise**). O entitate trebuie să estimeze fluxurile de trezorerie luând în considerare toți termenii contractuali ai instrumentului financiar (de exemplu, opțiunile de plată în avans, de extindere, call și alte opțiuni similare) pe durata de viață preconizată a instrumentului financiar respectiv. Fluxurile de trezorerie care sunt luate în considerare includ fluxurile de trezorerie provenite din vânzarea garanțiilor reale deținute sau din alte ameliorări ale condițiilor de credit care fac parte integrantă din termenii contractuali. Se presupune că durata de viață preconizată a unui instrument financiar poate fi estimată în mod fiabil. Cu toate acestea, în acele cazuri rare în care nu este posibilă estimarea fiabilă a duratei de viață preconizate a unui instrument financiar, entitatea trebuie să utilizeze durata contractuală rămasă a instrumentului financiar.

rata dobânzii efective ajustată la credit — Rata care actualizează exact plățile sau încasările estimate viitoare în numerar pe durata de viață preconizată a activului financiar la **costul amortizat al unui activ financiar** care este un **activ financiar depreciat achiziționat sau emis**. La calcularea ratei dobânzii efective, o entitate trebuie să estimeze fluxurile de trezorerie preconizate luând în considerare toți termenii contractuali ai activului financiar (de exemplu, opțiunile de plată în avans, de extindere, call și alte opțiuni similare) și **pierderile din credit viitoare**. 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 punctele B5.4.1-B5.4.3), **costurile de tranzacție** și toate celelalte prime sau reduceri. Se presupune că fluxurile de trezorerie și durata de viață preconizată a unui grup de instrumente financiare similare pot fi estimate în mod fiabil. Cu toate acestea, în acele cazuri rare în care nu este posibilă estimarea fiabilă a fluxurilor de trezorerie sau a duratei de viață rămase 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 — Înlăturarea unui activ financiar sau a unei datorii financiare recunoscute anterior din situația poziției financiare a entității.

instrumentul derivat — Un instrument financiar sau un alt contract care intră sub incidența prezentului standard, care întrunește toate cele trei caracteristici de mai jos.

(a) valoarea sa se modifică drept 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 ale altor variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, aceasta să nu fie specifică unei părți contractuale (uneori denumită „de bază”).

▼M53

(b) nu necesită nicio investiţie netă iniţială sau necesită o investiţie netă iniţială care este mai mică decât s-ar impune pentru alte tipuri de contracte care se preconizează să aibă reacţii similare la modificările factorilor pieţei.

(c) este decontat la o dată viitoare.

dividende — Distribuirile profiturilor către deţinătorii de instrumente de capitaluri proprii, proporţional cu partea deţinută dintr-o anumită clasă de capital.

metoda dobânzii efective — Metoda care este utilizată la calcularea **costului amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare** și la alocarea și recunoașterea veniturilor din dobânzi sau a cheltuielilor cu dobânzile în profit sau pierdere în decursul perioadei relevante.

rata dobânzii efective — Rata care actualizează exact plăţile sau încasările viitoare estimate în numerar pe durata de viaţă preconizată a activului financiar sau a datoriei financiare la **valoarea contabilă brută a unui activ financiar** sau la **costul amortizat al unei datorii financiare**. La calcularea ratei dobânzii efective, o entitate trebuie să estimeze fluxurile de trezorerie preconizate luând în considerare toţi termenii contractuali ai instrumentului financiar (de exemplu, opţiunile de plată în avans, de extindere, call și alte opţiuni similare), dar nu trebuie să ia în considerare **pierderile din credit preconizate**. Calculul include toate comisioanele și punctele plătite sau încasate de părţile participante la contract care fac parte integrantă din rata dobânzii efective (a se vedea punctele B5.4.1-B5.4.3), **costurile de tranzacţionare**, precum și toate celelalte prime sau reduceri. Se presupune că fluxurile de trezorerie și durata de viaţă preconizată a unui grup de instrumente financiare similare pot fi estimate fiabil. Cu toate acestea, în acele cazuri rare în care nu este posibilă estimarea fiabilă a fluxurilor de trezorerie sau a duratei de viaţă 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).

pierderile din credit preconizate — Media **pierderilor din credit** ponderată cu riscurile respective de neîndeplinire a obligaţiilor.

contract de garanţie financiară — Un contract care impune emitentului să efectueze anumite plăţi pentru a rambursa deţinătorul pentru o pierdere suportată deoarece un anumit debitor nu a putut să efectueze o plată la scadenţă, conform termenilor iniţiali sau modificaţi ai unui instrument de datorie.

▼M53

datoriilor financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.	O datorie financiară care îndeplinește una dintre următoarele condiţii. (a) corespunde definiţiei instrumentelor **deţinute în vederea tranzacţionării**. (b) la recunoașterea inițială este desemnată de către entitate drept evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 4.2.2 sau 4.3.5. (c) este desemnată la recunoașterea inițială sau ulterior la valoarea justă prin profit sau pierdere, în conformitate cu punctul 6.7.1.
angajament ferm	Acord irevocabil de a schimba o cantitate specificată de resurse la un preţ specificat, la o dată sau la mai multe date viitoare specificate.
tranzacţie prognozată	O tranzacţie viitoare neangajată, dar anticipată.
valoarea contabilă brută a unui activ financiar	**Costul amortizat al unui activ financiar**, înainte de adaptarea pentru orice **ajustare pentru pierdere**.
rata de acoperire	Relaţia dintre cantitatea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și cantitatea elementului acoperit în funcţie de ponderea lor relativă.
deţinut în vederea tranzacţionării	Un activ financiar sau o datorie financiară care: (a) este dobândit sau este suportată în principal în scopul vânzării sau răscumpărării în viitorul apropiat; (b) la recunoașterea inițială face parte dintr-un 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 (c) este un **instrument derivat** (cu excepția unui instrument derivat care este un contract de garanţie financiară sau un instrument desemnat și eficace de acoperire împotriva riscurilor).

▼**M53**

câștigul sau pierderea din depreciere	Câștiguri sau pierderi care sunt recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu punctul 5.5.8 și care rezultă din aplicarea dispoziţiilor din secţiunea 5.5.
pierderile din credit preconizate pe durata de viaţă	**Pierderile din credit preconizate** care rezultă din toate posibilele evenimente de neîndeplinire a obligaţiilor pe durata de viaţă preconizată a unui instrument financiar.
ajustarea pentru pierdere	Ajustarea pentru **pierderile din credit preconizate** aferente activelor financiare evaluate în conformitate cu punctul 4.1.2, creanţele care decurg din contracte de leasing și **activele aferente contractului**, valoarea deprecierii cumulate pentru activele financiare evaluate în conformitate cu punctul 4.1.2A și provizionul pentru pierderi din credite preconizate pentru angajamente de creditare și **contracte de garanţie financiară**.
câștigul sau pierderea din modificare	Valoarea care rezultă din ajustarea **valorii contabile brute a unui activ financiar** pentru a reflecta fluxurile de trezorerie contractuale renegociate sau modificate. Entitatea recalculează valoarea contabilă brută a activului financiar ca fiind valoarea actualizată a plăţilor sau încasărilor de numerar viitoare estimate pe durata de viaţă a activului financiar renegociat sau modificat care sunt actualizate la **rata dobânzii efective** iniţială a activului financiar (sau la **rata dobânzii efective** iniţială **ajustată la credit** pentru **active financiare depreciate achiziţionate sau emise**) sau, dacă este cazul, la **rata dobânzii efective** revizuită, calculată în conformitate cu punctul 6.5.10. Atunci când estimează fluxurile de trezorerie preconizate ale unui activ financiar, o entitate trebuie să ia în considerare toţi termenii contractuali ai activului financiar (de exemplu, opţiunile de plată în avans, opţiunile call și alte opţiuni similare), dar nu trebuie să ia în considerare **pierderile din credit preconizate**, cu excepţia cazului în care activul financiar este un **activ financiar depreciat achiziţionat sau emis**, caz în care o entitate trebuie să ia în considerare, de asemenea, pierderile din credit preconizate iniţiale care au fost luate în considerare la calcularea **ratei dobânzii efective ajustate la credit** iniţiale.
restant	Un activ financiar este restant atunci când partenerul nu a efectuat o plată la scadenţa sa contractuală.
activ financiar depreciat achiziţionat sau emis	Activ (active) achiziţionat(e) sau emis(e) care sunt **depreciate** la recunoașterea iniţială.
data reclasificării	Reprezintă prima zi din prima perioadă de raportare în urma modificării modelului de afaceri care are drept rezultat reclasificarea de către o entitate a activelor financiare.

▼M53

cumpărare sau vânzare standard	O cumpărare sau o vânzare a unui activ financiar printr-un contract ale cărui condiţii impun livrarea activului în cadrul perioadei de timp stabilite în general prin reglementări sau convenţii pe piaţa în cauză.
costurile tranzacţiei	Costuri marginale care se pot atribui direct achiziţiei, emiterii sau cedării unui activ financiar sau unei datorii financiare (a se vedea punctul B5.4.8). Un cost marginal este un cost care nu ar fi fost suportat dacă entitatea nu ar fi achiziţionat, emis sau cedat instrumentul financiar.

Următorii termeni sunt definiţi la punctul 11 din IAS 32, în anexa A la IFRS 7, în anexa A la IFRS 13 sau în anexa A la IFRS 15 și sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesurile specificate în IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 sau IFRS 15:

(a) risc de credit ([1]);

(b) instrument de capitaluri proprii;

(c) valoare justă;

(d) activ financiar;

(e) instrument financiar;

(f) datorie financiară;

(g) preţul tranzacţiei.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din standard.

DOMENIU DE APLICARE (CAPITOLUL 2)

B2.1 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 funcţie de vreme”). Dacă acele contracte nu intră sub incidenţa IFRS 4, atunci ele intră sub incidenţa prezentului standard.

B2.2 Prezentul standard nu modifică dispoziţiile legate de planurile de beneficii ale angajaţilor care se conformează cu IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii* și contractele de redevenţă pe baza volumului de vânzări sau a veniturilor din servicii care sunt contabilizate în baza IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienţii*.

([1]) Acest termen (astfel cum este definit în IFRS 7) este utilizat în cadrul cerinţelor referitoare la prezentarea efectelor modificărilor riscului de credit asupra datoriilor desemnate ca fiind la valoarea justă prin profit sau pierdere (a se vedea punctul 5.7.7).

▼**M53**

B2.3 Uneori, o entitate face ceea ce ea consideră o „investiţie strategică” în instrumente de capitaluri proprii emise de o altă entitate, cu intenţia de a stabili sau de a menţine o relaţie de exploatare pe termen lung cu entitatea în care se investește. Entitatea-investitor sau asociatul într-o asociere în participaţie utilizează IAS 28 pentru a stabili dacă metoda contabilizării prin punerea în echivalenţă trebuie să fie aplicată pentru o astfel de investiţie.

B2.4 Prezentul standard se aplică activelor financiare și datoriilor financiare ale asigurătorilor, altele decât drepturile și obligaţiile pe care punctul 2.1 litera (e) le exclude din cauză că acestea rezultă din contracte care intră sub incidenţa IFRS 4 *Contracte de asigurare*.

B2.5 Contractele de garanţie financiară pot lua diferite forme legale, cum ar fi o garanţie, 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 2.1 litera (e)]:

(a) Deși un contract de garanţie financiară corespunde definiţiei 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 garanţii financiare. Dacă se aplică prezentul standard, punctul 5.1.1 impune emitentului să recunoască iniţial un contract de garanţie financiară iniţial la valoarea justă. Dacă contractul de garanţie financiară a fost emis către o parte neafiliată într-o tranzacţie individuală desfășurată în condiţii obiective, este probabil ca valoarea sa justă la început să fie egală cu prima primită, cu excepţia cazului în care există probe contrare. Ca urmare, dacă contractul de garanţie financiară nu a fost desemnat la început la valoarea justă prin profit sau pierdere sau dacă nu se aplică punctele 3.2.15–3.2.23 și B3.2.12–B3.2.17 (atunci când un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condiţiile pentru derecunoaștere sau se aplică abordarea de implicare continuă), emitentul îl evaluează la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea determinată în conformitate cu secţiunea 5.5; și

(ii) valoarea recunoscută iniţial minus, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 [a se vedea punctul 4.2.1 litera (c)].

(b) Unele garanţii legate de creditare nu impun, ca o precondiţie de plată, ca deținătorul să fie expus și să suporte o pierdere atunci când debitorul nu reușește să facă plăţile la timp pentru activul garantat. Un exemplu de astfel de garanţie este atunci când se solicită plăţi ca răspuns la modificările ratingului de credit specificat sau ale indicelui de credit specificat. Astfel de garanţii nu sunt contracte de garanţie financiară conform definiţiei din prezentul standard și nu sunt contracte de asigurări, conform definiţiei din IFRS 4. Astfel de garanţii constituie instrumente derivate, în cazul lor emitentul aplicând prezentul standard.

▼M53

(c) Dacă un contract de garanție financiară a fost emis în legătură cu vânzarea de bunuri, emitentul aplică IFRS 15 pentru a determina momentul în care va recunoaște veniturile din garanții și din vânzarea de bunuri.

B2.6 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 unor dispoziții contabile distincte față de dispozițiile pentru alte tipuri de tranzacții, cum ar fi contractele emise de bănci sau de companiile comerciale. În asemenea cazuri, situațiile financiare ale emitentului conțin, de obicei, o declarație conform căreia emitentul a aplicat aceste dispoziții contabile.

RECUNOAȘTERE ȘI DERECUNOAȘTERE (CAPITOLUL 3)

Recunoașterea inițială (Secțiunea 3.1)

B3.1.1 Ca o consecință a principiului de la punctul 3.1.1, o entitate își recunoaște toate drepturile și obligațiile contractuale din cadrul instrumentelor derivate în situația poziției sale financiare drept active și, respectiv, datorii, cu excepția instrumentelor derivate care împiedică contabilizarea ca vânzare a unui transfer de active financiare (a se vedea punctul B3.2.14). 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 B3.2.15).

B3.1.2 Următoarele sunt exemple de aplicare a principiului de la punctul 3.1.1:

(a) Creanțele și datoriile necondiționate sunt recunoscute drept 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 de a 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 de a vinde elemente nefinanciare intră sub incidența prezentului standard în conformitate cu punctele 2.4-2.7, valoarea sa justă netă este recunoscută ca activ sau datorie la data angajamentului [a se vedea punctul B4.1.30 litera (c)]. 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 6.5.8 litera (b) și 6.5.9).

(c) Un contract forward care intră sub incidența prezentului standard (a se vedea punctul 2.1) este recunoscut ca activ sau datorie la data angajamentului, și nu 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.

▼M53

(d) Contractele pe opţiuni care intră sub incidenţa prezentului standard (a se vedea punctul 2.1) sunt recunoscute ca active sau datorii atunci când deţinătorul sau vânzătorul devine parte contractuală.

(e) Tranzacţiile viitoare planificate, indiferent cât sunt de probabile, nu sunt active și datorii deoarece entitatea nu a devenit parte contractantă.

Cumpărarea sau vânzarea standard a activelor financiare

B3.1.3 O cumpărare sau o vânzare standard a unui activ financiar este recunoscută utilizând fie contabilitatea la data tranzacţiei, fie contabilitatea la data decontării, după cum este descris la punctele B3.1.5 și B3.1.6. O entitate trebuie să aplice aceeași metodă în mod consecvent pentru toate cumpărările și vânzările de active financiare care sunt clasificate în același mod în conformitate cu prezentul standard. În acest scop, activele care sunt evaluate în mod obligatoriu la valoarea justă prin profit sau pierdere sunt clasificate separat de activele desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. În plus, investiţiile în instrumente de capitaluri proprii contabilizate utilizând opţiunea prezentată la punctul 5.7.5 formează o clasificare separată.

B3.1.4 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 și data decontării.

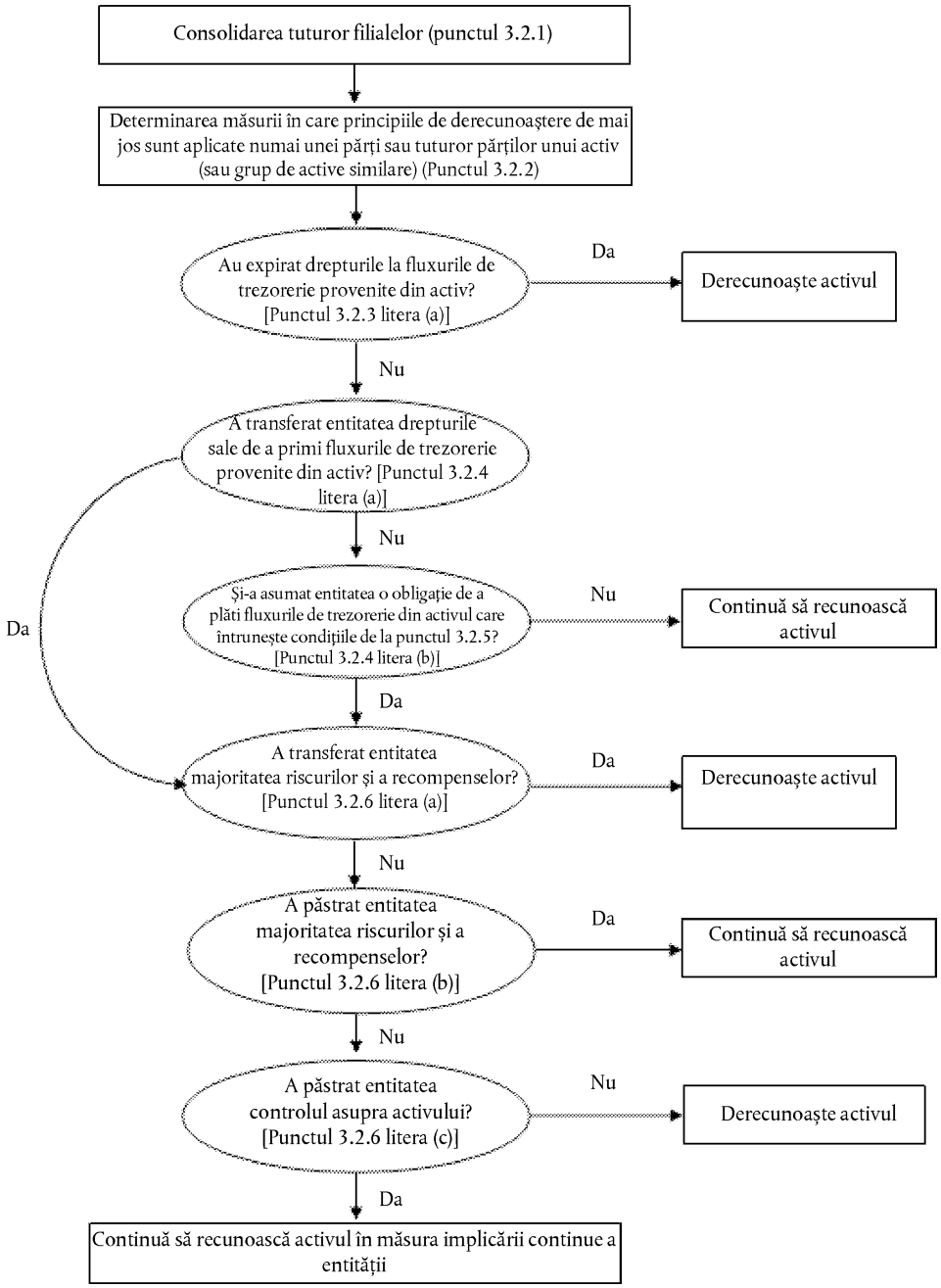
B3.1.5 Data tranzacţionării este data la care o entitate se angajează să cumpere sau să vândă un activ. Contabilitatea la data tranzacţionării se referă la (a) recunoașterea unui activ care urmează a fi primit și a datoriei de a plăti pentru acesta la data tranzacţionării, și (b) derecunoașterea unui activ care este vândut, recunoașterea oricărui câștig sau a oricărei pierderi din cedare și recunoașterea unei creanţe asupra cumpărătorului pentru plata la data tranzacţionării. În general, dobânda nu se angajează asupra activului și datoriei corespondent(e) până la data decontării atunci când se transferă titlul.

B3.1.6 Data decontării este data la care un activ este livrat către sau de către o entitate. Contabilitatea în funcţie de 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 a oricărei pierderi din cedare în ziua în care este livrat de către entitate. Atunci când se aplică contabilitatea în funcţie de data decontării, o entitate contabilizează orice modificare a valorii juste a activului care urmează a fi primit în timpul perioadei dintre data tranzacţionării și data decontării în același fel în care contabilizează activul achiziţionat. Cu alte cuvinte, modificarea valorii nu este recunoscută pentru activele evaluate la costul amortizat; se recunoaște în profit sau pierdere pentru activele clasificate drept active financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere; și se recunoaște în alte elemente ale rezultatului global pentru active financiare evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A și pentru investiţii în instrumente de capitaluri proprii contabilizate în conformitate cu punctul 5.7.5.

▼**M53**

Derecunoașterea activelor financiare (secțiunea 3.2)

B3.2.1 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 3.2.4 litera (b)]

B3.2.2 Situația descrisă la punctul 3.2.4 litera (b) (atunci când o entitate păstrează drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie uneia sau mai multor entități) are loc dacă, de exemplu, o entitate este un trust și emite investitorilor săi interese generatoare de beneficii în activele financiare de bază pe care le deține și oferă servicii pentru activele financiare respective. În acest caz, activele financiare îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere dacă sunt îndeplinite condițiile de la punctele 3.2.5 și 3.2.6.

▼**M53**

B3.2.3 La aplicarea punctului 3.2.5, entitatea poate fi, de exemplu, inițiatorul activelor financiare sau poate fi un grup care include o filială care a achiziționat activul financiar și care transferă fluxurile de trezorerie unor investitori terți neimplicați.

Evaluarea transferului riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate (punctul 3.2.6)

B3.2.4 Exemple de cazuri în care entitatea a transferat majoritatea riscurilor și recompenselor 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 („far out of the money”) încât este foarte puțin probabil să ajungă în bani („into the money”) înainte de expirare).

B3.2.5 Exemple de cazuri în care entitatea a păstrat majoritatea riscurilor și recompenselor 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.

B3.2.6 Dacă o entitate determină că, drept rezultat al transferului, a transferat majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate asupra 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

B3.2.7 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

▼M53

entitate căreia i se transferă activul poate avea capacitatea practică de a vinde un activ transferat dacă activul transferat face obiectul unei opțiuni care îi 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.

B3.2.8 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 nesemnificativ 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 îi dea entității căreia i se transferă activul dreptul de a răscumpăra activul).

B3.2.9 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. Totuși, 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 să vândă 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. In schimb, entitatea căreia i se transferă activul ar păstra activul transferat astfel încât să obțină plăți în baza garanției sau a opțiunii put. In aceste condiții, entitatea care transferă activul a păstrat controlul asupra activului transferat.

Transferuri care îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere

B3.2.10 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 la 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. In sensul aplicării punctului 3.2.13, valorile juste ale activului de administrare și ale creanței cu componentă de dobândă sunt utilizate pentru a împărți 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 în mod adecvat pentru administrare, o datorie pentru obligația de administrare este recunoscută la valoarea justă.

▼M53

B3.2.11 Atunci când se evaluează valoarea justă a părții care continuă să fie recunoscută și a părții care este derecunoscută în scopul aplicării punctului 3.2.13, o entitate aplică dispozițiile de evaluare la valoarea justă ale IFRS 13, suplimentar față de punctul 3.2.14.

Transferuri care nu îndeplinesc condițiile pentru derecunoaștere

B3.2.12 Ceea ce urmează este o aplicare a principiului prezentat la punctul 3.2.15. Dacă o garanție oferită de entitate pentru pierderile din neexecutarea obligațiilor pentru activul transferat împiedică derecunoașterea activului transferat deoarece entitatea a păstrat majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate asupra activului transferat, activul transferat continuă să fie recunoscut în întregime, iar contravaloarea primită este recunoscută ca datorie.

Implicarea continuă în activele transferate

B3.2.13 Următoarele sunt exemple de moduri în care o entitate evaluează un activ transferat și datoria asociată în conformitate cu punctul 3.2.16.

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) valoarea 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 atunci când (sau pe măsură ce) obligația este îndeplinită (în conformitate cu principiile din IFRS 15), iar valoarea contabilă a activului este redusă cu orice ajustare pentru pierdere.

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 valoarea contabilă brută a activului transferat la data expirării opțiunii. De exemplu, să presupunem că valoarea contabilă brută a activului la data transferului reprezintă 98 u.m., iar contravaloarea primită este 95 u.m. Valoarea contabilă brută a 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 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.

▼M53

Active evaluate la valoarea justă

(c) Dacă un drept de opţiune 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) preţul de exercitare al opţiunii minus valoarea-timp a opţiunii dacă opţiunea este în sau la bani („in or at the money”), sau (ii) valoarea justă a activului transferat minus valoarea-timp a opţiunii dacă opţiunea 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 de opţiune call. De exemplu, dacă valoarea justă a activului-suport este 80 u.m., preţul de exercitare al opţiunii este 95 u.m., iar valoarea-timp a opţiunii 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 opţiune put emisă de o entitate împiedică derecunoașterea activului transferat, iar entitatea evaluează activul transferat la valoarea justă, datoria asociată este evaluată la preţul de exercitare al opţiunii plus valoarea-timp a opţiunii. Evaluarea activului la valoarea justă este limitată la valoarea mai mică dintre valoarea justă și preţul de exercitare al opţiunii deoarece entitatea nu are niciun drept asupra creșterilor valorii juste a activului transferat peste preţul de exercitare al opţiunii. Acest lucru asigură faptul că valoarea contabilă netă a activului și a datoriei asociate este valoarea justă a obligaţiei opţiunii put. De exemplu, dacă valoarea justă a activului-suport este 120 u.m., preţul de exercitare al opţiunii este 100 u.m., iar valoarea-timp a opţiunii 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, preţul de exercitare al opţiunii).

(e) Dacă un „collar” sub forma unei opţiuni call cumpărate și a unei opţiuni 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 preţul de exercitare al opţiunii call și valoarea justă a opţiunii put minus valoarea-timp a opţiunii 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 opţiunii put minus valoarea-timp a opţiunii call dacă opţiunea 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 opţiunilor deţinute și emise de către entitate. De exemplu, să presupunem că o entitate transferă un activ financiar care este evaluat la valoarea justă, simultan cumpărând

▼M53

o opțiune call cu un preț de exercitare de 120 u.m. și vânzând 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. 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

B3.2.14 În măsura în care un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condiţiile pentru derecunoaștere, drepturile sau obligaţiile 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 obligaţii 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 aferent instrumentelor derivate.

B3.2.15 În măsura în care un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condiţiile 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 obligaţie 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 evalueze creanţa la cost amortizat dacă întrunește criteriile de la punctul 4.1.2.

Exemple

B3.2.16 Următoarele exemple ilustrează aplicarea principiilor de derecunoaștere ale prezentului standard.

(a) *Acordurile de răscumpărare si 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 recompenselor aferente dreptului de proprietate. Dacă entitatea căreia i se transferă activul obţine dreptul de a vinde sau de a depune drept gaj activul, entitatea care transferă activul reclasifică activul în situaţia poziţiei sale financiare, de exemplu, drept activ împrumutat sau creanţă de răscumpărare.

(b) *Acordurile de răscumpărare si 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 recompenselor aferente dreptului de proprietate.

(c) *Acordurile de răscumpărare si 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 ori o tranzacţie 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 tranzacţie de răscumpărare sau de împrumut al valorilor mobiliare nu este derecunoscut deoarece entitatea care face transferul activului păstrează majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate.

▼**M53**

(d) *Dreptul de preemțiune asupra răscumpărării la valoarea justă*. Dacă o entitate vinde un activ financiar și păstrează doar dreptul de preemțiune asupra răscumpărării activului transferat la valoarea justă în cazul în care entitatea căreia i se transferă activul îl vinde ulterior, entitatea derecunoaște activul deoarece ea a transferat majoritatea riscurilor și recompenselor 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 dispozițiile 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 si 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 recompenselor aferente dreptului de proprietate. In 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 recompenselor aferente dreptului de proprietate.

(g) *Opțiuni put si opțiuni call care sunt mult în afara banilor („deeply out of the money”)*. Un activ financiar transferat ca obiect al unei opțiuni put care este mult în afara banilor („deeply out of the money”) deținute de entitatea căreia i s-a transferat activul sau al unei opțiuni call care este mult în afara banilor („deeply out of the money”) deținute de entitatea care a transferat activul este derecunoscut. Acest lucru se întâmplă pentru că entitatea care transferă activul a transferat majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate.

(h) *Activele ușor de obținut ce 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 pe un 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 recompenselor 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 ce 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 recompenselor aferente dreptului de proprietate din cauza opțiunii put

▼M53

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 B3.2.9). 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 la valoarea justă sau al unui acord de răscumpărare forward*. Transferul unui activ financiar care face obiectul numai al unei opțiuni put sau call sau al unui acord de răscumpărare forward care are un preț de răscumpărare sau de exercitare egal cu valoarea justă a activului financiar în momentul răscumpărării are drept rezultat o derecunoaștere datorită transferului majorității riscurilor și recompenselor 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 de răscumpărare forward care va fi decontat(ă) net în numerar pentru a determina dacă a păstrat sau dacă a transferat majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate. Dacă entitatea nu a păstrat majoritatea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate asupra activului 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 B3.2.9 și literele (g), (h) și (i) de mai sus].

(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 recompenselor 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 îndeplini condițiile pentru derecunoaștere.

(m) *Opțiuni call „clean-up”*. O entitate, care poate fi o entitate care transferă activul, care administrează active transferate poate păstra o opțiune call „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 „clean-up” să aibă drept rezultat faptul că entitatea nu păstrează și nici nu transferă majoritatea riscurilor și recompenselor 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 si 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

▼**M53**

entitatea păstrează în mare măsură toate riscurile și recompensele aferente dreptului de proprietate asupra activului transferat, activul continuă să fie recunoscut în întregime. Dacă entitatea păstrează anumite, dar nu toate riscurile și recompensele 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-uri globale de randament*. O entitate îi poate vinde un activ financiar unei entități căreia i se transferă activul și poate încheia un swap global de randament cu entitatea căreia i se transferă activul, conform căruia toate fluxurile de trezorerie din plățile dobânzii care decurg din activulsuport sunt remise entității în schimbul unei plăți fixe sau al 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 îi 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 care este egală cu valoarea principalului activului financiar transferat. Swap-ul pe rata 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 decursul timpului și poate intra 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 noțională 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 recompense semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului transferat.

(r) *Scoatere în afara bilanțului*. O entitate nu are așteptări rezonabile de recuperare a fluxurilor de trezorerie contractuale aferente unui activ financiar, în întregime sau în parte.

▼**M53**

B3.2.17 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 raportului 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 recompense semnificative aferente dreptului de proprietate (de exemplu, riscul semnificativ de plată anticipată), dar și că a păstrat anumite riscuri și recompense semnificative aferente dreptului de proprietate (din cauza interesului său subordonat păstrat) și că a păstrat controlul. Prin urmare, aplică abordarea implicării continue.

Pentru a aplica prezentul standard, entitatea analizează tranzacția ca (a) o reținere 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 3.2.14 din IFRS 9 după cum urmează:

	Valoarea justă	*Procent*	*Valoarea contabilă alocată*
Partea transferată	9 090	90 %	9 000
Partea păstrată	1 010	10 %	1 000
Total	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Entitatea calculează câștigul sau pierderea din vânzarea părţii de 90 % din fluxurile de trezorerie prin deducerea valorii contabile alocate a părţii transferate din contravaloarea primită, adică 90 u.m. (9 090 u.m. – 9 000 u.m.). Valoarea contabilă a părţii păstrate de 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 consecinţă, 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 informaţiile de mai sus pentru a contabiliza tranzacţia după cum urmează:

	Debit	*Credit*
Activul iniţial	—	9 000
Activul recunoscut pentru subordonare sau interesul rezidual	1 000	—
Activul pentru contravaloarea primită sub forma marjei suplimentare	40	—
Profit sau pierdere (câștig 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 00 u.m. reprezentând costul alocat al părţii păstrate și 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 recunoaște 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 și recunoaște orice pierderi din depreciere asupra activelor recunoscute. Pentru a exemplifica situaţia din urmă, să presupunem că în următorul an se înregistrează o pierdere din depreciere aferentă împrumuturilor de 300 u.m. Entitatea își 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) și reduce datoria sa recunoscută cu 300 u.m. Rezultatul net este o cheltuială înregistrată în profit sau pierdere pentru pierderi din depreciere de 300 u.m.

▼M53

Derecunoașterea datoriilor financiare (secţiunea 3.3)

B3.3.1 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; sau

(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 garanţie că această condiţie ar putea fi încă îndeplinită.)

B3.3.2 Dacă un emitent al unui instrument de datorie răscumpără acel instrument, datoria este stinsă chiar dacă emitentul este un cumpărător sau un vânzător pe piaţă pentru acel instrument sau intenţionează să îl revândă în viitorul apropiat.

B3.3.3 Plata către un terţ, inclusiv către un trust (uneori numită „ștergere în fond a datoriilor”), nu scutește, în sine, debitorul de obligaţia sa primară faţă de creditor, în absenţa unei scutiri legale.

B3.3.4 Dacă un debitor plătește un terţ pentru a-și asuma o obligaţie și își informează creditorul că terţul și-a asumat obligaţia sa de împrumut, debitorul nu derecunoaște obligaţia aferentă datoriei, cu excepţia cazului în care este îndeplinită condiţia de la punctul B3.3.1 litera (b). Dacă debitorul plătește un terţ pentru a-și asuma o obligaţie și obţine o scutire legală de la creditorul său, debitorul stinge datoria. Totuși, dacă debitorul este de acord să facă plăţile asupra datoriei către terţ sau direct creditorului său iniţial, debitorul recunoaște o nouă obligaţie de datorie către terţ.

B3.3.5 Cu toate că scutirea legală, fie ea pe cale juridică sau acordată de către creditor, are drept rezultat derecunoașterea unei datorii, entitatea poate recunoaște o nouă datorie în cazul în care criteriile de derecunoaștere de la punctele 3.2.1-3.2.23 nu sunt îndeplinite pentru activele financiare transferate. Dacă acele criterii nu sunt îndeplinite, activele transferate nu sunt derecunoscute și entitatea recunoaște o nouă datorie aferentă activelor transferate.

B3.3.6 În sensul punctului 3.3.2, condiţiile sunt semnificativ diferite dacă valoarea prezentă actualizată a fluxurilor de trezorerie conform noilor condiţii, inclusiv orice taxe plătite minus orice taxe primite și actualizate utilizând rata iniţială a dobânzii efective, este cu cel puţin 10 % diferită de valoarea prezentă actualizată a fluxurilor de trezorerie rămase din datoria financiară iniţială. Dacă un schimb de instrumente de datorie sau dacă modificarea condiţiilor este contabilizat(ă) drept o stingere, orice costuri sau onorarii suportate sunt recunoscute ca făcând parte din câștigul sau pierderea 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.

▼M53

B3.3.7 În anumite cazuri, un creditor îl eliberează pe debitor de obligaţia sa actuală de a face plăţi, dar debitorul își asumă o obligaţie-garanţie de a plăti dacă partea care își asumă responsabilitatea în primul rând nu reușește să o îndeplinească. În aceste situaţii, debitorul:

(a) recunoaște o nouă datorie financiară bazată pe valoarea justă a obligaţiei sale pentru garanţie, și

(b) recunoaște un câștig sau o pierdere bazat(ă) pe diferența dintre (i) încasări și (ii) valoarea contabilă a datoriei financiare iniţiale minus valoarea justă a noii datorii financiare.

CLASIFICARE (CAPITOLUL 4)

Clasificarea activelor financiare (secţiunea 4.1)

Modelul de afaceri al entităţii pentru gestionarea activelor financiare

B4.1.1 Punctul 4.1.1 litera (a) impune unei entităţi să clasifice activele financiare pe baza modelului de afaceri al entităţii pentru gestionarea activelor financiare, cu excepţia cazului în care se aplică punctul 4.1.5. O entitate evaluează dacă activele sale financiare îndeplinesc condiţia prevăzută la punctul 4.1.2 litera (a) sau condiţia prevăzută la punctul 4.1.2A litera (a) pe baza modelului de afaceri stabilit de către personalul-cheie de conducere al entităţii (definit în IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate*).

B4.1.2 Modelul de afaceri al unei entităţi este stabilit la un nivel care reflectă modul în care grupurile de active financiare sunt gestionate împreună pentru a atinge un anumit obiectiv de afaceri. Modelul de afaceri al entităţii nu depinde de intenţiile conducerii faţă de un anumit instrument individual. În consecinţă, această condiţie nu reprezintă o abordare de la instrument la instrument și trebuie stabilită la un nivel superior de agregare. Totuși, o entitate unică poate avea mai mult de un singur model de afaceri pentru gestionarea activelor sale financiare. Prin urmare, nu este necesară stabilirea clasificării la nivelul entităţii raportoare. De exemplu, entitatea poate deţine un portofoliu de investiţii pe care îl gestionează cu scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale și un alt portofoliu de investiţii pe care îl gestionează cu scopul de a-l tranzacţiona în vederea realizării modificărilor la valoarea justă. În mod similar, în anumite condiţii, poate fi oportun să se separe un portofoliu de active financiare în subportofolii pentru a reflecta nivelul la care entitatea gestionează activele financiare respective. De exemplu, acesta poate fi cazul dacă o entitate iniţiază sau achiziţionează un portofoliu de credite ipotecare și gestionează o parte din credite cu obiectivul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale, iar restul creditelor cu obiectivul de a le vinde.

B4.1.2A Modelul de afaceri al unei entităţi se referă la modul în care o entitate își gestionează activele financiare pentru a genera fluxuri de trezorerie. Cu alte cuvinte, modelul de afaceri al entităţii determină dacă vor rezulta fluxuri de trezorerie din colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, din vânzarea activelor financiare sau din ambele. Prin urmare, această apreciere nu este efectuată pe baza unor scenarii cu

▼**M53**

privire la care entitatea nu se așteaptă în mod rezonabil să aibă loc, cum ar fi așa-numitele „cel mai pesimist scenariu” (*worst-case scenario*) sau „scenariu de criză” (*stress case*). De exemplu, dacă o entitate preconizează că va vinde un anumit portofoliu de active financiare doar în condiţiile unui scenariu de criză, acest scenariu nu ar afecta evaluarea de către entitate a modelului de afaceri pentru activele respective dacă entitatea estimează, în mod rezonabil, că un astfel de scenariu nu va avea loc. În cazul în care fluxurile de trezorerie sunt realizate într-un mod care este diferit de așteptările entităţii la data la care entitatea a evaluat modelul de afaceri (de exemplu, în cazul în care entitatea vinde mai multe sau mai puţine active financiare decât se aştepta atunci când a clasificat activele), acest lucru nu are ca rezultat o eroare dintr-o perioadă anterioară în situaţiile financiare ale entităţii (a se vedea IAS 8) și nici nu schimbă clasificarea celorlalte active financiare deţinute în cadrul modelului de afaceri respectiv (și anume, activele pe care entitatea le-a recunoscut în perioadele anterioare și încă le mai deţine) atât timp cât entitatea a luat în considerare toate informaţiile relevante care au fost disponibile în momentul în care a efectuat evaluarea modelului de afaceri. Cu toate acestea, atunci când o entitate evaluează modelul de afaceri pentru active financiare nou-emise sau nou-achiziţionate, trebuie să ia în considerare informaţii cu privire la modul în care fluxurile de trezorerie au fost realizate în trecut, precum și orice altă informaţie relevantă.

B4.1.2B Modelul de afaceri al unei entităţi pentru gestionarea activelor financiare este o realitate, și nu doar o simplă afirmaţie. De regulă, acesta poate fi observat prin intermediul activităţilor pe care entitatea le desfășoară pentru a atinge obiectivul modelului de afaceri. O entitate va trebui să își utilizeze raţionamentul atunci când își evaluează modelul de afaceri pentru gestionarea activelor financiare, iar acest raţionament nu trebuie să fie determinat de un singur factor sau de o singură activitate. În schimb, entitatea trebuie să ia în considerare toate dovezile relevante care sunt disponibile la data evaluării. Astfel de dovezi relevante includ, dar nu se limitează la:

(a) modul în care performanţa modelului de afaceri și a activelor financiare deţinute în cadrul acestui model de afaceri sunt evaluate și raportate personalului-cheie din conducerea entităţii;

(b) riscurile care afectează performanţa modelului de afaceri (și a activelor financiare deţinute în cadrul acestui model de afaceri) și, în special, modul în care sunt gestionate aceste riscuri; și

(c) modul în care sunt compensate cadrele de conducere ale întreprinderilor (de exemplu, dacă valoarea compensaţiei se calculează pe baza valorii juste a activelor gestionate sau pe baza fluxurilor de trezorerie contractuale colectate).

▼**M53**

Un model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active financiare în vederea colectării de fluxuri de trezorerie contractuale

B4.1.2C Activele financiare deținute în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active în vederea colectării de fluxuri de trezorerie contractuale sunt gestionate în vederea realizării de fluxuri de trezorerie prin colectarea plăților contractuale pe durata de viață a instrumentului. Cu alte cuvinte, entitatea gestionează activele deținute în portofoliu pentru a colecta aceste fluxuri de trezorerie contractuale (în loc să gestioneze rentabilitatea globală a portofoliului atât prin deținerea, cât și prin vânzarea de active). Pentru a stabili dacă urmează a fi realizate fluxuri de numerar prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale ale activelor financiare, este necesar să se ia în considerare frecvența, valoarea și plasarea în timp a vânzărilor în perioadele anterioare, motivele pentru aceste vânzări și așteptările cu privire la activitatea de vânzări viitoare. Cu toate acestea, vânzările în sine nu determină modelul de afaceri și, prin urmare, nu pot fi luate în considerare separat. În schimb, informațiile despre vânzările anterioare și așteptările cu privire la vânzările viitoare oferă dovezi cu privire la modul în care este îndeplinit obiectivul declarat al entității în ceea ce privește gestionarea activelor financiare și, în mod specific, modul în care sunt realizate fluxurile de trezorerie. O entitate trebuie să ia în considerare informațiile privind vânzările anterioare în contextul motivelor vânzărilor respective și al condițiilor care au existat în acel moment în comparație cu condițiile actuale.

B4.1.3 Deși scopul unui model de afaceri al entității poate fi acela de a deține active financiare în vederea colectării de fluxuri de trezorerie contractuale, nu este necesar ca entitatea să dețină toate aceste instrumente până la scadență. Prin urmare, modelul de afaceri al entității poate consta în deținerea de active financiare cu scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale chiar și atunci când au loc vânzări de active financiare sau se așteaptă ca astfel de vânzări să aibă loc în viitor.

B4.1.3A Modelul de afaceri poate consta în deținerea activelor cu scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale, chiar dacă entitatea vinde active financiare atunci când se produce o creștere a riscului de credit al activelor. Pentru a stabili dacă s-a produs o creștere a riscului de credit al activelor, entitatea ia în considerare informații rezonabile și justificabile, inclusiv informații previzionale. Indiferent de frecvența și valoarea lor, vânzările cauzate de o creștere a riscului de credit al activelor nu sunt incompatibile cu un model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active financiare cu scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale, deoarece calitatea creditului activelor financiare este relevantă pentru capacitatea entității de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. Activitățile de gestionare a riscului de credit care au ca scop reducerea la minimum a pierderilor din credit potențiale cauzate de deteriorarea creditului sunt esențiale pentru un astfel de model de afaceri. Vânzarea unui activ financiar deoarece acesta nu mai îndeplinește criteriile de credit specificate în politica de investiții documentată a entității reprezintă un exemplu de vânzare care a avut loc din cauza unei creșteri a riscului de credit. Cu toate acestea, în absența unei astfel de politici, entitatea poate demonstra prin alte modalități că vânzarea a avut loc din cauza unei creșteri a riscului de credit.

▼M53

B4.1.3B Vânzările care au loc din alte motive, cum ar fi vânzările realizate pentru a gestiona riscul de concentrare a creditului (fără o creștere a riscului de credit al activelor), pot fi, de asemenea, compatibile cu un model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. În special, astfel de vânzări pot fi compatibile cu un model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale dacă aceste vânzări sunt rare (chiar și în cazul în care valoarea lor este semnificativă) sau nesemnificative ca valoare atât la nivel individual, cât și agregat (chiar și în cazul în care sunt frecvente). În cazul în care astfel de vânzări din portofoliu nu sunt rare, iar valoarea lor nu este nesemnificativă (fie la nivel individual, fie agregat), entitatea trebuie să evalueze dacă și în ce mod astfel de vânzări sunt compatibile cu obiectivul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. Nu prezintă relevanță pentru această apreciere dacă o parte terță impune obligația de a vinde activele financiare sau dacă respectiva activitate este la latitudinea entității. O creștere a frecvenței sau a valorii vânzărilor într-o anumită perioadă nu este neapărat incompatibilă cu obiectivul de a deține active financiare în scopul a colecta fluxuri de trezorerie contractuale, dacă o entitate poate explica motivele pentru aceste vânzări și poate demonstra de ce vânzările respective nu reflectă o modificare a modelului de afaceri al entității. În plus, vânzările pot fi compatibile cu obiectivul de a deține active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale dacă vânzările au fost efectuate aproape de scadența activelor financiare, iar încasările din vânzări sunt aproximativ echivalente cu cele din colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale rămase.

B4.1.4 Următoarele sunt exemple de situații în care obiectivul unui model de afaceri al entității poate fi acela de a deține active financiare pentru a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. Această listă de exemple nu este exhaustivă. Mai mult, exemplele nu sunt menite să pună în discuție toți factorii care ar putea fi relevanți pentru evaluarea modelului de afaceri al entității respective și nici să precizeze importanța relativă a factorilor.

Exemplu	Analiză
Exemplul 1 O entitate deține investiții în scopul de a colecta fluxurile de trezorerie contractuale aferente acestora. Nevoile de finanțare ale entității sunt previzibile, iar scadența activelor sale financiare corespunde nevoilor de finanțare estimate ale entității. Entitatea realizează activități de gestionare a riscului de credit cu scopul de a reduce la minimum pierderile din credit. În trecut au avut loc vânzări, de regulă atunci când riscul de credit al activelor financiare a crescut, astfel încât activele nu mai îndeplineau criteriile de credit specificate în politica de investiții documentată a entității. În plus, au avut loc vânzări rare din cauza unor necesități de finanțare neprevăzute.	Deși entitatea ia în considerare, printre alte informații, valorile juste ale activelor financiare din punctul de vedere al lichidității (adică suma în numerar care ar fi realizată în cazul în care entitatea ar trebui să vândă active), obiectivul entității este acela de a deține active financiare pentru a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. Vânzările nu ar fi în contradicție cu acest obiectiv dacă ar fi realizate ca răspuns la o creștere a riscului de credit al activelor, de exemplu în cazul în care activele nu mai răspund criteriilor de credit specificate în politica de investiții documentată a entității. Nici vânzările rare cauzate de nevoi de finanțare neprevăzute (de exemplu, într-un scenariu de criză) nu ar fi în contradicție cu obiectivul în cauză, chiar și în cazul în care aceste vânzări ar avea o valoare semnificativă.

▼M53

Exemplu	Analiză
Rapoartele către personalul-cheie de conducere se axează pe calitatea creditului activelor financiare și pe rentabilitatea contractuală. Entitatea monitorizează, de asemenea, valorile juste ale activelor financiare, printre alte informații.	
Exemplul 2 Modelul de afaceri al entității constă în achiziționarea de portofolii de active financiare, precum împrumuturile. Aceste portofolii pot cuprinde sau nu active financiare depreciate. Dacă plata împrumuturilor nu se efectuează la timp, entitatea încearcă să realizeze fluxurile de trezorerie contractuale prin diverse mijloace – de exemplu, prin contactarea debitorului prin intermediul e-mailului, telefonului sau prin alte mijloace. Entitatea are drept obiectiv colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale; aceasta nu gestionează niciunul din împrumuturile incluse în portofoliu cu scopul de a realiza fluxuri de trezorerie prin vânzarea acestora. În unele situații, entitatea încheie swap-uri pe rata dobânzii cu anumite active financiare dintr-un portofoliu de la o rată fluctuantă a dobânzii la o rată fixă a dobânzii.	Obiectivul modelului de afaceri al entității este de a deține active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. Se aplică aceeași analiză chiar și atunci când entitatea nu preconizează că va primi toate fluxurile de trezorerie contractuale (de exemplu, unele dintre activele financiare sunt depreciate ca urmare a riscului de credit la recunoașterea inițială). În plus, faptul că entitatea realizează tranzacții cu instrumente derivate pentru a modifica fluxurile de trezorerie din portofoliu nu modifică modelul de afaceri al entității.
Exemplul 3 O entitate are un model de afaceri cu scopul de a acorda împrumuturi pentru clienți și pentru a vinde ulterior aceste împrumuturi unui mijloc de titlurizare. Mijlocul de titlurizare emite instrumente pentru investitori. Entitatea emitentă controlează mijlocul de titlurizare și prin urmare îl consolidează. Mijlocul de titlurizare colectează fluxurile de trezorerie contractuale din împrumuturi și le transferă investitorilor săi. În sensul prezentului exemplu se presupune că împrumuturile sunt recunoscute în continuare în situația consolidată a poziției financiare deoarece acestea nu sunt recunoscute prin mijlocul de titlurizare.	Grupul consolidat acordă împrumuturi cu scopul de a le deține în vederea colectării fluxurilor de trezorerie contractuale. Totuși, entitatea emitentă are scopul de a realiza fluxuri de trezorerie din portofoliul împrumutului prin vânzarea împrumuturilor către mijlocul de titlurizare, așadar, în sensul situațiilor sale financiare individuale, nu se consideră că gestionează portofoliul său pentru a colecta fluxuri de trezorerie contractuale.
Exemplul 4 O instituție financiară deține active financiare pentru a răspunde nevoilor de lichiditate în cazul unui „scenariu de criză” (de exemplu, o retragere masivă a depozitelor bancare). Entitatea nu preconizează vânzarea acestor active, cu excepția unor astfel de scenarii. Entitatea monitorizează calitatea creditului activelor financiare, iar obiectivul pe care îl urmărește prin gestionarea activelor financiare este acela de a colecta fluxurile de trezorerie contractuale. Entitatea evaluează performanța activelor pe baza veniturilor din dobânzi încasate și a pierderilor din credit înregistrate.	Obiectivul modelului de afaceri al entității este de a deține active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. Analiza nu s-ar schimba nici în cazul în care, în cadrul unui scenariu de criză anterior, entitatea a efectuat vânzări semnificative ca valoare pentru a-și satisface nevoile de lichiditate. În mod similar, activitatea de vânzare recurentă care este nesemnificativă ca valoare nu este incompatibilă cu deținerea de active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale.

▼M53

Exemplu	Analiză
Cu toate acestea, entitatea monitorizează, de asemenea, valoarea justă a activelor financiare din punctul de vedere al lichidității, pentru a se asigura că suma în numerar care ar fi realizată dacă entitatea ar fi nevoită să vândă activele într-un scenariu de criză ar fi suficientă pentru a satisface nevoile de lichiditate ale entității. Periodic, entitatea realizează vânzări care sunt nesemnificative ca valoare pentru a face dovada lichidității.	În schimb, în cazul în care o entitate deține active financiare pentru a-și acoperi nevoile de lichidități cotidiene, iar realizarea acestui obiectiv presupune vânzări frecvente cu valoare semnificativă, obiectivul modelului de afaceri al entității nu este de a deține active financiare pentru a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. În mod asemănător, dacă entitatea este obligată în mod obișnuit de către autoritatea de reglementare să vândă active financiare pentru a demonstra că activele sunt lichide, iar valoarea activelor vândute este semnificativă, modelul de afaceri al entității nu este de a deține active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale. Nu prezintă relevanță pentru această analiză dacă o parte terță impune obligația de a vinde activele financiare sau dacă respectiva activitate este la latitudinea entității.

Un model de afaceri al cărui obiectiv se realizează atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare

B4.1.4A O entitate poate deține active financiare în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv se realizează atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare. În cadrul acestui tip de model de afaceri, personalul-cheie de conducere al entității a adoptat o decizie conform căreia atât colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și vânzarea activelor financiare sunt esențiale pentru realizarea obiectivului modelului de afaceri. Există diverse obiective care pot fi compatibile cu acest tip de model de afaceri. De exemplu, obiectivul modelului de afaceri poate fi reprezentat de gestionarea nevoilor de lichiditate cotidiene, de menținerea unui anumit profil de randament al dobânzii sau de corelarea duratei activelor financiare cu durata datoriilor pe care le finanțează activele în cauză. Pentru a îndeplini un astfel de obiectiv, entitatea va recurge atât la colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și la vânzarea activelor financiare.

B4.1.4B În comparație cu un model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active financiare pentru a colecta fluxuri de trezorerie contractuale, acest model de afaceri va presupune, de regulă, o frecvență și o valoare mai mare a vânzărilor. Aceasta deoarece vânzarea activelor financiare este esențială pentru atingerea obiectivului modelului de afaceri, și nu doar accesorie acestuia. Cu toate acestea, nu există niciun prag pentru frecvența sau valoarea vânzărilor care trebuie efectuate în cadrul acestui model de afaceri, deoarece atât colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și vânzarea activelor financiare sunt esențiale pentru atingerea obiectivului acestuia.

B4.1.4C Următoarele sunt exemple de cazuri în care obiectivul modelului de afaceri al entității poate fi realizat atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare. Această listă de exemple nu este exhaustivă. Mai mult, exemplele nu sunt menite să descrie toți factorii care ar putea fi relevanți pentru evaluarea modelului de afaceri al entității respective și nici să precizeze importanța relativă a factorilor.

▼M53

Exemplu	Analiză
Exemplul 5 O entitate preconizează cheltuieli de capital peste câţiva ani. Entitatea investește excedentul de numerar în active financiare pe termen scurt și pe termen lung, astfel încât să poate finanţa cheltuielile atunci când va fi necesar. Multe dintre activele financiare au durate de viaţă contractuale care depășesc perioada de investiţii preconizată a entităţii. Entitatea va deţine active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale și, atunci când se ivește ocazia, aceasta va vinde activele financiare pentru a reinvesti numerarul în active financiare cu o rentabilitate mai mare. Cadrele de conducere responsabile de portofoliu sunt remunerate în funcţie de rentabilitatea globală generată de portofoliu.	Obiectivul modelului de afaceri se realizează atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare. Entitatea va lua decizii în permanenţă pentru a determina în ce măsură colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale sau vânzarea activelor financiare va maximiza rentabilitatea portofoliului până în momentul în care apare necesitatea de a avea la dispoziţie numerarul investit. Pe de altă parte, se ia în considerare o entitate care preconizează o ieșire de numerar peste cinci ani pentru a finanţa cheltuieli de capital și care investește excedentul de numerar în active financiare pe termen scurt. Atunci când investiţiile ajung la scadenţă, entitatea reinvestește numerarul în noi active financiare pe termen scurt. Entitatea își menţine această strategie până în momentul în care are nevoie de fonduri, moment în care utilizează încasările din activele financiare care ajung la scadenţă pentru a finanţa cheltuielile de capital. Înainte de scadenţă au loc doar vânzări care sunt nesemnificative ca valoare (cu excepţia cazului în care se produce o creștere a riscului de credit). Obiectivul acestui modelul de afaceri opus este de a deţine active financiare în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale.
Exemplul 6 O instituţie financiară deţine active financiare pentru a-și acoperi nevoile de lichidităţi cotidiene. Entitatea urmărește să reducă la minimum costurile de gestionare a acestor nevoi de lichidităţi și, prin urmare, administrează în mod activ rentabilitatea portofoliului. Această rentabilitate constă în colectarea plăţilor contractuale, precum și a câștigurilor și pierderilor din vânzarea de active financiare. Ca urmare, entitatea deţine active financiare pentru a colecta fluxuri de trezorerie contractuale și vinde active financiare în scopul de a reinvesti în active financiare cu rentabilitate mai mare sau de a corela mai bine scadenţa activelor cu scadenţa datoriilor sale. În trecut, această strategie a condus la vânzări frecvente și aceste vânzări au fost semnificative ca valoare. Este de așteptat ca această activitate să continue pe viitor.	Obiectivul modelului de afaceri este de a maximiza rentabilitatea portofoliului pentru a acoperi nevoile de lichiditate cotidiene, iar entitatea atinge acest obiectiv atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare. Cu alte cuvinte, atât colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și vânzarea activelor financiare sunt esenţiale pentru atingerea obiectivului modelului de afaceri.
Exemplul 7 Un asigurător deţine active financiare pentru a finanţa datorii din contractele de asigurare. Asigurătorul utilizează încasările din fluxurile de trezorerie contractuale aferente activelor financiare în scopul de a deconta datoriile din contractele de asigurare pe măsură ce acestea devin scadente. Pentru a se asigura că fluxurile de trezorerie contractuale aferente activelor financiare sunt suficiente pentru a deconta aceste datorii, asigurătorul efectuează în mod regulat activităţi de cumpărare și de vânzare semnificative în scopul de a-și reechilibra portofoliul de active și de a-și acoperi nevoile de fluxuri de trezorerie pe măsură ce apar.	Obiectivul modelului de afaceri este de a finanţa datoriile din contractele de asigurare. Pentru a atinge acest obiectiv, entitatea colectează fluxurile de trezorerie contractuale pe măsură ce devin scadente și vinde active financiare pentru a menţine profilul dorit al portofoliului de active. Astfel, atât colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și vânzarea activelor financiare sunt esenţiale pentru atingerea obiectivului modelului de afaceri.

▼**M53**

Alte modele de afaceri

B4.1.5 Activele financiare sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă nu sunt deținute în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale sau în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv este îndeplinit atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare (a se vedea, de asemenea, punctul 5.7.5). Un model de afaceri care are ca rezultat evaluarea la valoarea justă prin profit sau pierdere este unul în care entitatea gestionează activele financiare cu obiectivul de a realiza fluxuri de trezorerie prin vânzarea activelor. Entitatea ia decizii pe baza valorilor juste ale activelor și gestionează activele pentru a realiza aceste valori juste. În acest caz, obiectivul urmărit de entitate va avea, de regulă, ca rezultat achiziționarea și vânzarea activă. Chiar dacă entitatea va colecta fluxuri de trezorerie contractuale pe perioada în care deține activele financiare, obiectivul unui astfel de model de afaceri nu este atins atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare. Aceasta deoarece colectarea de fluxuri de trezorerie contractuale nu este esențială pentru atingerea obiectivului modelului de afaceri, ci este accesorie acestuia.

B4.1.6 Un portofoliu de active financiare care este gestionat și ale cărui performanțe sunt evaluate pe baza valorii juste [așa cum se descrie la punctul 4.2.2 litera (b)] nu este deținut în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale și nici nu este deținut atât în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale, cât și în scopul de a vinde active financiare. Entitatea se concentrează în primul rând pe informații privind valoarea justă și utilizează aceste informații pentru a evalua performanța activelor și a lua decizii. În plus, un portofoliu de active financiare care corespunde definiției activelor deținute în vederea tranzacționării nu este deținut în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale sau atât în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale, cât și de a vinde active financiare. În cazul unor astfel de portofolii, colectarea de fluxuri de trezorerie contractuale este doar accesorie pentru atingerea obiectivului modelului de afaceri. Ca urmare, astfel de portofolii de active financiare trebuie evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

Fluxuri de trezorerie contractuale care reprezintă exclusiv plăți ale principalului si ale dobânzii aferente valorii principalului datorat

B4.1.7 Punctul 4.1.1 litera (b) impune unei entități să clasifice un activ financiar pe baza caracteristicilor fluxurilor de trezorerie contractuale ale acestuia dacă activul financiar este deținut în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active în scopul de a colecta fluxuri de trezorerie contractuale sau în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv se realizează atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare, cu excepția cazului în care se aplică punctul 4.1.5. În acest sens, condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b) impune unei entități să determine dacă fluxurile de trezorerie contractuale ale activului reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.

▼**M53**

B4.1.7A Fluxurile de trezorerie contractuale care reprezintă exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat sunt compatibile cu un acord de creditare de bază. În cadrul unui acord de creditare de bază, contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor (a se vedea punctele B4.1.9A-B4.1.9E) și riscul de credit sunt, de regulă, cele mai semnificative elemente ale dobânzii. Cu toate acestea, într-un astfel de acord, dobânda poate include și contravaloarea pentru alte riscuri de creditare de bază (de exemplu, riscul de lichiditate) și costuri (de exemplu, costurile administrative) asociate cu deţinerea unei activ financiar pentru o anumită perioadă de timp. În plus, dobânda poate include o marjă de profit care este compatibilă cu un acord de creditare de bază. În circumstanţe economice extreme, dobânda poate fi negativă dacă, de exemplu, deţinătorul unui activ financiar plătește, fie în mod explicit, fie în mod implicit, pentru a-și păstra banii într-un depozit pentru o anumită perioadă de timp (și acest comision depășește contravaloarea pe care titularul o primește pentru valoarea-timp a banilor, riscul de credit și alte riscuri și costuri de creditare de bază). Cu toate acestea, termenii contractuali care introduc în fluxurile de trezorerie contractuale o expunere la riscuri sau o volatilitate care nu are legătură cu un acord de creditare de bază, cum ar fi expunerea la modificări intervenite în preţurile capitalurilor proprii sau ale mărfurilor, nu dau naștere unor fluxuri de trezorerie contractuale care reprezintă exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Un activ financiar emis sau achiziţionat poate fi un acord de creditare de bază, indiferent dacă forma juridică a acestuia este de împrumut.

B4.1.7B În conformitate cu punctul 4.1.3 litera (a), principalul este valoarea justă a activului financiar la recunoașterea iniţială. Cu toate acestea, valoarea principalului se poate modifica de-a lungul duratei de viaţă a activului financiar (de exemplu, dacă au loc rambursări ale principalului).

B4.1.8 O entitate trebuie să evalueze dacă fluxurile de trezorerie contractuale sunt exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat pentru moneda în care este exprimat activul financiar.

B4.1.9 Efectul de levier este o caracteristică a fluxului de trezorerie contractual al anumitor active financiare. Efectul de levier sporește variabilitatea fluxurilor de trezorerie contractuale și prin urmare acestea nu au caracteristicile economice ale dobânzii. Opţiunea de sine stătătoare, contractele forward și swap sunt exemple de active financiare care includ un astfel de efect de levier. Aşadar, astfel de contracte nu îndeplinesc condiţia de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b) și nu pot fi evaluate ulterior la costul amortizat sau la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

Contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor

B4.1.9A Valoarea-timp a banilor este acel element al dobânzii care dă naștere la o contravaloare numai pentru trecerea timpului. Cu alte cuvinte, elementul valoare-timp a banilor nu include o contravaloare pentru alte riscuri sau costuri asociate cu deţinerea activului financiar. În scopul de a evalua dacă elementul dă naștere la o contravaloare numai pentru trecerea timpului, o entitate își exercită raţionamentul și ia în considerare factori relevanţi cum ar fi moneda în care este exprimat activul financiar și perioada de timp pentru care este stabilită rata dobânzii.

▼**M53**

B4.1.9B Cu toate acestea, în unele cazuri, elementul valoare-timp a banilor poate fi modificat (cu alte cuvinte, este imperfect). Acesta ar fi cazul, de exemplu, dacă rata dobânzii unui activ financiar ar fi restabilită periodic, dar frecvența restabilirii nu ar corespunde perioadei pentru care este stabilită rata dobânzii (de exemplu, rata dobânzii este restabilită în fiecare lună la o rată la un an) sau dacă rata dobânzii unui activ financiar ar fi restabilită periodic la o medie a anumitor rate ale dobânzii pe termen scurt și lung. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să evalueze modificarea pentru a determina dacă fluxurile de trezorerie contractuale reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aplicate la valoarea principalului datorat. În unele cazuri, entitatea poate fi în măsură să realizeze determinarea respectivă prin efectuarea unei evaluări calitative a elementului valoare-timp a banilor, în timp ce în alte cazuri poate fi necesar să se efectueze o evaluare cantitativă.

B4.1.9C Atunci când se evaluează un element valoare-timp a banilor modificat, obiectivul este de a stabili diferențele care ar putea exista între fluxurile de trezorerie contractuale (neactualizate) și fluxurile de trezorerie (neactualizate) care ar apărea în cazul în care elementul valoare-timp a banilor nu ar fi modificat (fluxurile de trezorerie de referință). De exemplu, dacă activul financiar care face obiectul evaluării conține o rată variabilă a dobânzii care este restabilită în fiecare lună la o rată a dobânzii la un an, entitatea ar compara activul financiar respectiv cu un instrument financiar având aceiași termeni contractuali și același risc de credit, cu excepția faptului că rata variabilă a dobânzii se restabilește lunar la o rată a dobânzii la o lună. Dacă elementul valoare-timp a banilor modificat ar putea avea ca rezultat fluxuri de trezorerie contractuale (neactualizate) care diferă semnificativ de fluxurile de trezorerie de referință (neactualizate), activul financiar nu îndeplinește condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b). Pentru a efectua această determinare, entitatea trebuie să ia în considerare efectul elementului valoare-timp a banilor modificat din fiecare perioadă de raportare și cumulat pe durata de viață a instrumentului financiar. Motivul pentru care rata dobânzii este stabilită în acest mod nu este pertinent pentru analiză. În cazul în care este clar, în urma unei scurte analize sau fără nicio analiză, că fluxurile de trezorerie contractuale (neactualizate) aferente activului financiar care face obiectul evaluării ar putea să difere (sau nu) semnificativ de fluxurile de trezorerie de referință (neactualizate), o entitate nu este obligată să efectueze o evaluare detaliată.

B4.1.9D Atunci când evaluează un element valoare-timp a banilor modificat, o entitate trebuie să ia în considerare factorii care ar putea afecta viitoarele fluxuri de trezorerie contractuale. De exemplu, dacă o entitate evaluează o obligațiune cu un termen de cinci ani și o rată variabilă a dobânzii care se restabilește la intervale de șase luni la o rată la cinci ani, entitatea nu poate concluziona că fluxurile de trezorerie contractuale reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat doar pentru că, la momentul evaluării, curba ratei dobânzii este de așa natură încât diferența dintre o rată dobânzii la cinci ani și o rată a dobânzii la șase luni nu este semnificativă. În schimb, entitatea trebuie să analizeze, de asemenea, dacă relația dintre rata dobânzii la șase luni și rata dobânzii la cinci ani s-ar putea schimba pe durata de viață a

▼M53

instrumentului, astfel încât fluxurile de trezorerie contractuale (neactualizate) pe durata de viață a instrumentului să difere semnificativ de fluxurile de trezorerie de referință (neactualizate). Cu toate acestea, o entitate trebuie să ia în considerare numai scenariile care, în mod rezonabil, sunt posibile, și nu orice scenariu posibil. Dacă o entitate concluzionează că fluxurile de trezorerie contractuale (neactualizate) ar putea fi semnificativ diferite de fluxurile de trezorerie de referință (neactualizate), activul financiar nu îndeplinește condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b) și, prin urmare, nu poate fi evaluat la costul amortizat sau la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global.

B4.1.9E În unele jurisdicții, guvernul sau o autoritate de reglementare stabilește ratele dobânzilor. De exemplu, o astfel de reglementare a ratelor dobânzii de către autorități publice ar putea face parte dintr-o politică macroeconomică amplă sau ar putea fi introdusă pentru a încuraja entitățile să investească într-un anumit sector al economiei. În unele dintre aceste cazuri, obiectivul elementului valoare-timp a banilor nu este de a da naștere la o contravaloare numai pentru trecerea timpului. Cu toate acestea, în pofida punctelor B4.1.9AB4.1.9D, o rată a dobânzii reglementată trebuie să fie considerată un substituent pentru elementul valoare-timp a banilor în scopul aplicării condiției de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b) dacă rata dobânzii reglementată în cauză include o contravaloare care corespunde, în linii mari, cu trecerea timpului și nu include o expunere la riscuri sau volatilitate a fluxurilor de trezorerie contractuale care să fie incompatibilă cu un acord de creditare de bază.

Termenii contractuali care modifică plasarea în timp sau valoarea fluxurilor de trezorerie contractuale

B4.1.10 Dacă un activ financiar conține un termen contractual care ar putea modifica intervalul temporar sau valoarea fluxurilor de trezorerie contractuale (de exemplu, dacă activul poate fi plătit anticipat înainte de scadență sau dacă termenul său de valabilitate poate fi extins), entitatea trebuie să determine dacă fluxurile de trezorerie contractuale care ar putea apărea pe durata de viață a instrumentului din cauza respectivului termen contractual reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Pentru a efectua această determinare, entitatea trebuie să evalueze fluxurile de trezorerie contractuale care ar putea apărea atât înainte, cât și după modificarea fluxurilor de trezorerie contractuale. Poate fi, de asemenea, necesar ca entitatea să evalueze natura oricărui eveniment contingent (adică evenimentul declanșator) care ar putea modifica intervalul temporar sau valoarea fluxurilor de trezorerie contractuale. Deși natura evenimentului contingent nu reprezintă în sine un factor determinant pentru a aprecia dacă fluxurile de trezorerie contractuale reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii, aceasta poate constitui un indicator. De exemplu, să comparăm un instrument financiar cu o rată a dobânzii care este restabilită la un nivel mai ridicat dacă debitorul nu efectuează un anumit număr de plăți aferente cu un instrument financiar cu o rată a dobânzii care este restabilită la un nivel mai ridicat dacă un anumit indice pe capitaluri proprii atinge un anumit nivel. În primul caz, este mai probabil ca fluxurile de trezorerie contractuale pe durata de viață a instrumentului să reprezinte exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat, din cauza legăturii dintre plățile neefectuate și o creștere a riscului de credit. (A se vedea, de asemenea, punctul B4.1.18.)

▼M62

B4.1.11 În continuare sunt date câteva exemple de termeni contractuali care au ca rezultat fluxuri de trezorerie contractuale care reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat:

(a) o rată variabilă a dobânzii care constă în contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor, pentru riscul de credit asociat valorii principalului datorat pe o anumită perioadă de timp (contravaloarea pentru riscul de credit poate fi deja determinată la recunoașterea inițială și, în consecință, poate fi fixă) și pentru alte riscuri și costuri de creditare de bază, precum și într-o marjă de profit;

▼M62

(b) un termen contractual care îi permite emitentului (adică debitorului) să plătească anticipat un instrument de datorie sau îi permite deținătorului (adică creditorului) să restituie emitentului înainte de scadență un instrument de datorie, iar plata anticipată reprezintă în esență valoarea scadentă a principalului și a dobânzii aferente valorii principalului datorat, care poate cuprinde o compensație rezonabilă pentru încetarea anticipată a contractului; și

(c) un termen contractual care permite emitentului sau deținătorului să extindă clauzele contractuale ale unui instrument de datorie (adică o opțiune de extindere), iar termenii opțiunii de extindere au ca rezultat fluxuri de trezorerie contractuale, în perioada de extindere, care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat, care pot include o compensație rezonabilă suplimentară pentru extinderea contractului.

B4.1.12 În pofida punctului B 4.1.10, un activ financiar care altminteri ar îndeplini condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b), dar nu o îndeplinește numai din cauza unui termen contractual care permite (sau impune) ca emitentul să plătească anticipat un instrument de datorie sau care permite (sau impune) deținătorului să restituie emitentului înainte de scadență instrumentul de datorie este eligibil pentru a fi evaluat la costul amortizat sau la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global [sub rezerva îndeplinirii condiției de la punctul 4.1.2 litera (a) sau a condiției de la punctul 4.1.2A litera (a)] dacă:

(a) entitatea achiziționează sau emite activul financiar cu o primă sau cu o reducere față de valoarea nominală contractuală;

(b) plata anticipată reprezintă în esență valoarea nominală contractuală și dobânda contractuală acumulată (dar neplătită), care poate cuprinde o compensație rezonabilă pentru încetarea anticipată a contractului; și

(c) atunci când entitatea recunoaște inițial activul financiar, valoarea justă a caracteristicii de plată în avans este nesemnificativă.

B4.1.12A În scopul aplicării punctului B4.1.11 litera (b) și a punctului B4.1.12 litera (b), indiferent de evenimentul sau de circumstanța care determină încetarea anticipată a contractului, o parte poate plăti sau primi o compensație rezonabilă pentru încetarea anticipată. De exemplu, o parte poate plăti sau primi o compensație rezonabilă atunci când alege să rezilieze anticipat contractul (sau provoacă într-un alt mod încetarea anticipată).

▼M53

B4.1.13 Următoarele exemple ilustrează fluxurile de trezorerie contractuale care reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Această listă de exemple nu este exhaustivă.

▼M53

Instrument	Analiză
Instrumentul A Instrumentul A reprezintă o obligaţiune care are o dată de scadenţă declarată. Plăţile principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat sunt legate de un indice de inflaţie al monedei în care instrumentul este emis. Legătura cu inflaţia nu realizează efectul de levier și principalul este protejat.	Fluxurile de trezorerie contractuale reprezintă exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Conectarea plăţilor principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat la un indice de inflaţie care nu generează efectul de levier restabilește valoarea-timp a banilor la nivelul curent. Cu alte cuvinte, rata de dobândă aferentă instrumentului reflectă dobânda „reală”. Așadar, valorile dobânzii reprezintă contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor aferentă valorii principalului datorat. Cu toate acestea, în cazul în care plăţile dobânzii au fost indexate în funcţie de o altă variabilă, cum ar fi performanţa debitorului (de exemplu, venitul net al debitorului) sau un indice pe capitaluri proprii, fluxurile de trezorerie contractuale nu reprezintă plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat (cu excepţia cazului în care indexarea în funcţie de performanţa debitorului are ca rezultat o ajustare care compensează titularul doar pentru modificările riscului de credit al instrumentului, astfel încât fluxurile de trezorerie contractuale reprezintă exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii). Aceasta deoarece fluxurile de trezorerie contractuale reflectă o rentabilitate care este incompatibilă cu un acord de creditare de bază (a se vedea punctul B4.1.7A).
Instrumentul B Instrumentul B este un instrument cu o rată variabilă a dobânzii cu o dată de scadenţă declarată care permite debitorului să aleagă rata dobânzii de pe piaţă pe o bază continuă. De exemplu, la fiecare dată de restabilire a ratei dobânzii, debitorul poate alege să plătească rata LIBOR la trei luni pentru un termen de trei luni sau rata LIBOR la o lună pentru un termen de o lună.	Fluxurile de trezorerie contractuale sunt exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat, atât timp cât dobânda plătită pe parcursul duratei de viaţă a instrumentului reflectă contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor, pentru riscul de credit asociat cu instrumentul și pentru alte costuri și riscuri de creditare de bază, precum și o marjă de profit (a se vedea punctul B4.1.7A). Faptul că rata de dobândă LIBOR este restabilită pe parcursul duratei de viaţă a instrumentului nu descalifică instrumentul. Cu toate acestea, în cazul în care debitorul poate alege să plătească o rată lunară a dobânzii care este restabilită la fiecare trei luni, rata dobânzii se restabilește cu o frecvenţă care nu corespunde perioadei pentru care este stabilită rata dobânzii. În consecinţă, elementul valoare-timp a banilor este modificat. În mod similar, dacă un instrument are o rată a dobânzii contractuală care se bazează pe un termen care poate depăși durata de viaţă rămasă a instrumentului (de exemplu, în cazul în care un instrument cu o scadenţă de cinci ani plătește o rată variabilă care este restabilită periodic, dar reflectă întotdeauna o scadenţă de cinci ani), elementul valoare-timp a banilor este modificat. Acest lucru se întâmplă deoarece dobânda de plătit în fiecare perioadă este deconectată de perioada pentru care este stabilită dobânda. În astfel de cazuri, entitatea trebuie să evalueze din punct de vedere calitativ sau cantitativ fluxurile de trezorerie contractuale în comparaţie cu fluxurile aferente unui instrument care este identic în toate privinţele, cu excepţia faptului că perioada în care se plătește dobânda corespunde perioadei pentru care este stabilită dobânda, pentru a stabili dacă fluxurile de trezorerie reprezintă exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. (A se vedea punctul B4.1.9E pentru îndrumări privind ratele dobânzii reglementate.)

▼M53

Instrument	Analiză
	De exemplu, atunci când evaluează o obligaţiune cu un termen de cinci ani care are o rată variabilă restabilită o dată la șase luni, dar care reflectă întotdeauna o scadenţă de cinci ani, o entitate ia în considerare fluxurile de trezorerie contractuale aferente unui instrument care se restabilește o dată la șase luni la o rată a dobânzii la șase luni, dar în toate celelalte privinţe este identic. Aceeași analiză s-ar aplica și dacă debitorul ar putea alege între diversele rate ale dobânzii publicate ale creditorului (de exemplu, debitorul poate alege între rata de dobândă variabilă pe o lună publicată a creditorului și rata de dobândă variabilă pe trei luni publicată a creditorului.
Instrumentul C Instrumentul C este o obligaţiune cu o dată specifică de scadenţă și plătește o rată variabilă de dobândă de piaţă. Această rată variabilă de dobândă are un plafon maxim.	Fluxurile de trezorerie contractuale ale: (a) unui instrument care are o rată fixă de dobândă și ale (b) unui instrument care are rată variabilă de dobândă sunt plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat atât timp cât dobânda reflectă contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor, pentru riscul de credit asociat cu instrumentul pe parcursul duratei instrumentului și pentru alte riscuri și costuri de creditare de bază, precum și o marjă de profit. (A se vedea punctul B4.1.7A) De aceea, un instrument care este o combinaţie de (a) și (b) (de exemplu, o obligaţiune cu un plafon maxim al ratei de dobândă) poate avea fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Un astfel de termen contractual poate reduce variabilitatea fluxului de trezorerie prin fixarea unei limite a ratei variabile a dobânzii (de exemplu un plafon maxim sau minim al ratei de dobândă) sau poate mări variabilitatea fluxului de trezorerie pentru că o rată fixă devine variabilă.
Instrumentul D Instrumentul D este un împrumut garantat cu întregul patrimoniu și este asigurat de garanţii reale.	Faptul că împrumutul garantat cu întregul patrimoniu are garanţii reale nu afectează analiza pentru a determina dacă fluxurile de trezorerie contractuale sunt exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.
Instrumentul E Instrumentul E este emis de o bancă reglementată și are o dată de scadenţă declarată. Instrumentul are o rată fixă a dobânzii și toate fluxurile de trezorerie contractuale sunt nediscreţionare.	Deţinătorul ar analiza **termenii contractuali** ai instrumentului financiar pentru a determina dacă aceștia generează exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat, fiind astfel compatibili cu un acord de creditare de bază.

▼M53

Instrument	Analiză
Cu toate acestea, emitentul face obiectul unei reglementări care permite sau impune unei autorități naționale de soluționare ca în anumite situații să impună pierderi deținătorilor anumitor instrumente, inclusiv ai instrumentului E. De exemplu, autoritatea națională de soluționare are competența de a reduce valoarea nominală a instrumentului E sau de a-l converti într-un număr fix de acțiuni ordinare ale emitentului în cazul în care autoritatea națională de soluționare stabilește că emitentul are dificultăți financiare grave, are nevoie de capital reglementat suplimentar sau este „în curs de a intra în dificultate”.	Această analiză nu ar lua în considerare plățile care apar numai ca rezultat al prerogativei autorității naționale de soluționare de a impune pierderi deținătorilor instrumentului E. Aceasta deoarece prerogativa în cauză și plățile rezultate nu constituie **termeni contractuali** ai instrumentului financiar. În schimb, fluxurile de trezorerie contractuale nu ar reprezenta exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat în cazul în care **termenii contractuali** ai instrumentului financiar ar permite sau ar impune emitentului sau unei alte entități să impună pierderi deținătorului (de exemplu, prin reducerea valorii nominale sau prin convertirea instrumentului într-un număr fix de acțiuni ordinare ale emitentului), atât timp cât respectivele clauze contractuale sunt reale, chiar dacă probabilitatea să fie impusă o astfel de pierdere este minimă.

B4.1.14 Următoarele exemple ilustrează fluxurile de trezorerie contractuale care nu reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Această listă de exemple nu este exhaustivă.

Instrument	Analiză
Instrumentul F Instrumentul F este o obligațiune care este convertibilă într-un număr fix de instrumente de capitaluri proprii ale emitentului.	Deținătorul ar trebui să analizeze obligațiunea convertibilă în întregime. Fluxurile de trezorerie contractuale nu reprezintă plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat, deoarece reflectă o rentabilitate care este incompatibilă cu un acord de creditare de bază (a se vedea punctul B4.1.7A); cu alte cuvinte, rentabilitatea este legată de valoarea capitalurilor proprii ale emitentului.
Instrumentul G Instrumentul G este un împrumut care plătește o rată invers fluctuantă a dobânzii (de exemplu, rata dobânzii are o relație inversă cu ratele dobânzilor de pe piață).	Fluxurile de trezorerie contractuale nu sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Valorile dobânzii nu reprezintă contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor aferentă valorii principalului datorat. ...continuare
Instrumentul H Instrumentul H este un instrument perpetuu, dar emitentul ar putea să cumpere instrumentul oricând și să îi plătească deținătorului valoarea nominală și în plus dobânda acumulată scadentă. Instrumentul H plătește o rată a dobânzii de piață, dar plata dobânzii nu poate fi făcută decât dacă emitentul poate să rămână solvabil imediat ulterior. Dobânda amânată nu angajează o dobândă suplimentară.	Fluxurile de trezorerie contractuale nu sunt plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Acest lucru este posibil pentru că emitentului i se poate impune să amâne plata dobânzilor și nu se acumulează dobândă suplimentară pentru acele valori ale dobânzilor amânate. Drept rezultat, valoarea dobânzii nu reprezintă contravaloarea pentru valoarea-timp a banilor aferentă valorii principalului datorat. Dacă s-a acumulat dobândă pentru valorile amânate, atunci fluxurile de trezorerie contractuale ar putea fi plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.

▼M53

Instrument	Analiză
	Faptul că Instrumentul H este perpetuu nu înseamnă că fluxurile de trezorerie contractuale nu sunt plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. De fapt, un instrument perpetuu are opțiuni continue (multiple) de extindere. Astfel de opțiuni pot avea drept rezultat fluxuri de trezorerie contractuale care sunt plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat dacă plățile dobânzii sunt obligatorii și trebuie plătite continuu. De asemenea, faptul că instrumentul H este răscumpărabil înainte de scadență nu înseamnă că fluxurile de trezorerie contractuale nu sunt plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat decât dacă acesta nu este răscumpărabil înainte de scadență la o valoare care nu reflectă în mod substanțial plata principalului datorat și a dobânzii aferente valorii principalului datorat. Chiar dacă valoarea răscumpărabilă înainte de scadență include o valoare care compensează în mod rezonabil deținătorul pentru terminarea anticipată a instrumentului, fluxurile de trezorerie contractuale ar putea fi plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. (A se vedea, de asemenea, punctul B4.1.12.)

B4.1.15 În unele cazuri, un activ financiar poate avea fluxuri de trezorerie contractuale care sunt descrise drept principal și dobândă, dar acele fluxuri de trezorerie nu reprezintă plata principalului și a dobânzii aferente valorii principalului datorat, conform definiției de la punctele 4.1.2 litera (b), 4.1.2.A litera (b) și 4.1.3 din prezentul standard.

B4.1.16 Această situație poate apărea dacă activul financiar reprezintă o investiție în anumite active sau fluxuri de trezorerie și astfel fluxurile de trezorerie contractuale nu reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. De exemplu, în cazul în care clauzele contractuale prevăd că fluxurile de trezorerie aferente activului financiar cresc pe măsură ce tot mai multe automobile utilizează un anumit drum cu taxă, fluxurile de trezorerie contractuale respective sunt incompatibile cu un acord de creditare de bază. Drept rezultat, instrumentul nu ar îndeplini condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b). Acesta ar putea fi cazul atunci când o pretenție a creditorului este limitată la anumite active ale debitorului sau la fluxurile de trezorerie din anumite active (de exemplu, un activ financiar parțial garantat).

B4.1.17 Totuși, faptul că un activ financiar este unul parțial garantat nu împiedică în mod necesar activul financiar să îndeplinească condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b). În astfel de situații, creditorul trebuie să evalueze („cerceteze”) activele-suport sau fluxurile de trezorerie specifice pentru a determina dacă fluxurile de trezorerie contractuale ale activului financiar clasificat sunt plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Dacă termenii activului financiar generează alte fluxuri de trezorerie sau limitează fluxurile de trezorerie într-un mod care nu este consecvent cu plățile care reprezintă principalul și dobânda, activul financiar nu îndeplinește condiția de la punctul 4.1.2 litera (b) și de la punctul 4.1.2A litera (b). Măsura în care activele-suport sunt active financiare sau active nefinanciare nu afectează această evaluare.

▼M53

B4.1.18 O caracteristică a fluxurilor de trezorerie contractuale nu afectează clasificarea activului financiar dacă aceasta ar putea avea doar un efect *de minimis* asupra fluxurilor de trezorerie contractuale aferente activului financiar. Pentru a efectua această determinare, entitatea trebuie să ia în considerare efectul posibil al caracteristicilor unui flux de trezorerie contractual din fiecare perioadă de raportare și cumulat pe durata de viaţă a instrumentului financiar. În plus, în cazul în care o caracteristică a unui flux de trezorerie contractual ar putea avea un efect asupra fluxurilor de trezorerie contractuale care este mai mare decât nivelul *de minimis* (fie în decursul unei singure perioade de raportare, fie cumulativ), dar caracteristica fluxului de trezorerie nu este reală, acesta nu afectează clasificarea unui activ financiar. O caracteristică a fluxului de trezorerie nu este autentică dacă afectează fluxurile de trezorerie contractuale ale instrumentului numai la apariţia unui eveniment care este extrem de rar, anormal și puţin probabil să apară.

B4.1.19 În aproape toate tranzacţiile de creditare, instrumentul creditorului este clasificat în raport cu instrumentele altor creditori ai debitorului. Un instrument care este subordonat altor instrumente poate avea fluxuri de trezorerie contractuale care sunt plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat care rezultă dacă neplata debitorului este o încălcare a contractului și deţinătorul are un drept contractual la sumele neplătite ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat chiar și în cazul falimentului debitorului. De exemplu, o creanţă comercială care clasifică creditorul său drept un creditor general l-ar califica drept având plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat. Acest lucru se întâmplă și în cazul în care debitorul emite împrumuturi care sunt garantate, care în cazul falimentului ar da prioritate deţinătorului împrumutului asupra pretenţiilor creditorului general cu privire la garanţii, dar nu afectează dreptul contractual al creditorului general asupra principalului neplătit și a altor valori datorate.

Instrumente legate contractual

B4.1.20 În anumite tipuri de tranzacţii, un emitent poate facilita plăţi către deţinătorii activelor financiare utilizând instrumente multiple legate contractual care creează concentrări ale riscului de credit (tranșe). Fiecare tranșă are o ierarhie de subordonare care specifică ordinea în care toate fluxurile de trezorerie generate de emitent sunt alocate tranșei. În astfel de situaţii, deţinătorii unei tranșe au dreptul la plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat numai dacă emitentul generează suficiente fluxuri de trezorerie pentru a satisface tranșele cu ierarhie superioară.

B4.1.21 În astfel de tranzacţii, o tranșă are caracteristici legate de fluxul de trezorerie care sunt plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat numai dacă:

(a) termenii contractuali ai tranșei evaluate pentru clasificare (fără a analiza grupul-suport de instrumente financiare) generează fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăţi ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat (de exemplu, rata dobânzii aferentă tranșei nu este corelată cu un indice de marfă);

(b) grupul-suport de instrumente financiare are caracteristicile fluxului de trezorerie prevăzute la punctele B4.1.23 și B4.1.24; și

▼**M53**

(c) expunerea la riscul de credit a grupului-suport de instrumente financiare care este inerentă în tranșă este egală cu expunerea la riscul de credit a grupului-suport de instrumente financiare sau mai scăzută decât aceasta (de exemplu, ratingul de credit al tranșei evaluate în vederea clasificării este egal cu sau mai mare decât ratingul de credit care s-ar aplica unei tranșe unice care ar finanța portofoliul-suport de instrumente financiare).

B4.1.22 O entitate trebuie să cerceteze până când poate să identifice grupul-suport de instrumente care creează (și nu doar intersectează) fluxurile de trezorerie. Acesta este grupul-suport de instrumente financiare.

B4.1.23 Grupul-suport trebuie să conțină unul sau mai multe instrumente ce au fluxuri de trezorerie contractuale care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat.

B4.1.24 Grupul-suport de instrumente poate să includă, de asemenea, instrumente care:

(a) reduc variabilitatea fluxului de trezorerie al instrumentelor de la punctul B4.1.23 și, atunci când sunt combinate cu instrumentele de la punctul B4.1.23, au drept rezultat fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat (de exemplu, plafonul maxim sau minim al ratei de dobândă sau un instrument derivat care reduce riscul de credit al tuturor instrumentelor de la punctul B4.1.23 sau al unora dintre acestea); sau

(b) aliniază fluxurile de trezorerie ale tranșelor cu fluxurile de trezorerie ale grupului-suport de instrumente de la punctul B4.1.23 pentru a trata diferențele referitoare la, și numai la:

(i) măsura în care rata de dobândă este fixă sau variabilă;

(ii) moneda în care fluxurile de trezorerie sunt exprimate, inclusiv inflația în moneda respectivă; sau

(iii) plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie.

B4.1.25 Dacă orice instrument din grup nu îndeplinește condițiile de la punctul B4.1.23 sau de la punctul B4.1.24, condiția de la punctul B4.1.21 litera (b) nu este îndeplinită. La efectuarea acestei evaluări, este posibil să nu fie necesară o analiză detaliată, instrument cu instrument, a grupului. Cu toate acestea, o entitate trebuie să își exercite raționamentul și să efectueze o analiză suficientă pentru a stabili dacă instrumentele din grup îndeplinesc condițiile de la punctele B4.1.23-B4.1.24. (A se vedea, de asemenea, punctul B4.1.18 pentru îndrumări privind caracteristicile fluxurilor de trezorerie contractuale care au doar un efect *de minimis*.)

B4.1.26 Dacă deținătorul nu poate evalua condițiile de la punctul B4.1.21 la recunoașterea inițială, tranșa trebuie să fie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere. Dacă grupul-suport de instrumente se poate modifica după recunoașterea inițială de așa natură încât grupul poate să nu îndeplinească condițiile de la punctele B4.1.23-B4.1.24, tranșa nu îndeplinește condițiile de la punctul B4.1.21 și trebuie evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere. Cu toate acestea, în cazul în care portofoliul-suport include instrumente garantate cu active care nu îndeplinesc condițiile de la punctele B4.1.23-B4.1.24, capacitatea de a intra în posesia unor astfel de active trebuie să nu fie luată în considerare în scopul aplicării prezentului punct, cu excepția cazului în care entitatea a achiziționat tranșa cu intenția de a controla garanțiile reale.

▼M53

Opţiunea de desemnare a unui activ financiar sau a unei datorii financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere (secţiunile 4.1 si 4.2)

B4.1.27 Sub rezerva condiţiilor de la punctele 4.1.5 și 4.2.2, prezentul standard permite unei entităţi 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 condiţia ca această acţiune să conducă la informaţii mai relevante.

B4.1.28 Decizia unei entităţi 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 tranzacţiile similare). Atunci când o entitate face o astfel de alegere, punctul 14 litera (b) din IAS 8 prevede ca politica aleasă să aibă drept rezultat situaţii financiare care să ofere informaţii mai fiabile și mai relevante despre efectele tranzacţiilor, despre alte evenimente și condiţii privind poziţia financiară a entităţii, despre performanţa financiară sau despre fluxurile de trezorerie. De exemplu, în cazul desemnării unei datorii financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere, punctul 4.2.2 stabilește cele două circumstanţe în care se îndeplinește dispoziţia de a furniza mai multe informaţii relevante. Prin urmare, pentru a alege o astfel de desemnare în conformitate cu punctul 4.2.2, entitatea trebuie să demonstreze că se găsește într-unul (sau ambele) dintre cazurile respective.

Desemnarea elimină sau reduce semnificativ o necorelare contabilă

B4.1.29 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 relaţie desemnată de acoperire împotriva riscurilor. Aceste dispoziţii pot genera o inconsecvenţă de evaluare sau de recunoaștere (numită uneori „o necorelare contabilă”) atunci când, de exemplu, în absenţa desemnării la valoarea justă prin profit sau pierdere, un activ financiar ar fi clasificat drept evaluat ulterior la valoarea justă prin profit sau pierdere și o datorie pe care entitatea o consideră aferentă acestuia va fi evaluată la costul amortizat (cu modificări ale valorii juste nerecunoscute). În astfel de cazuri, o entitate poate ajunge la concluzia că situaţiile sale financiare vor furniza informaţii mai relevante dacă atât activul, cât și datoria au fost evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere.

B4.1.30 Următoarele exemple arată când ar putea fi respectată această condiţie. În toate cazurile, o entitate poate utiliza această condiţie pentru desemnarea activelor financiare sau a datoriilor financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere numai dacă respectă principiul de la punctul 4.1.5 sau de la punctul 4.2.2 litera (a):

▼**M53**

(a) o entitate are datorii din contracte de asigurare a căror evaluare încorporează informaţii curente (permise la punctul 24 din IFRS 4) și active financiare pe care le consideră legate și care altfel ar fi evaluate fie la valoarea justă, fie prin alte elemente ale rezultatului global sau la costul amortizat.

(b) o entitate are active financiare, datorii financiare sau ambele care împart un risc, cum ar fi riscul ratei dobânzii, și care generează modificări opuse ale valorii juste ce tind să se compenseze reciproc. Totuși, numai unele dintre instrumente vor fi evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere (de exemplu, cele care sunt instrumente financiare derivate sau sunt clasificate drept deţinute în vederea tranzacţionării). S-ar putea întâmpla, de asemenea, ca dispoziţiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor să nu fie respectate deoarece, de exemplu, nu sunt îndeplinite dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor de la punctul 6.4.1.

(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 ce tind să se compenseze reciproc, și niciunul din activele financiare sau niciuna din datoriile financiare nu îndeplinește condiţiile pentru desemnarea drept instrument de acoperire împotriva riscurilor, deoarece nu sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. Mai mult, în absenţa contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor există o inconsecvenţă semnificativă în recunoașterea câștigurilor și pierderilor. De exemplu, entitatea a finanţat un grup specific de împrumuturi prin emiterea unor obligaţiuni tranzacţionate ale căror modificări ale valorii juste tind să se compenseze reciproc. Dacă, în plus, entitatea cumpără și vinde în mod regulat obligaţiunile, dar cumpără și vinde împrumuturile rareori, dacă o face vreodată, raportarea atât a împrumuturilor, cât și a obligaţiunilor la valoarea justă prin profit sau pierdere elimină inconsecvenţa plasării în timp a recunoașterii câștigurilor și pierderilor care altminteri ar rezulta atât din evaluarea lor la costul amortizat, cât și din recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi de fiecare dată când se răscumpără o obligaţiune.

B4.1.31 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 inconsecvenţa de evaluare sau de recunoaștere și poate produce informaţii mai relevante. În scopuri practice, nu este necesar ca entitatea să abordeze toate activele și datoriile care generează o inconsecvență de evaluare sau de recunoaștere exact în același timp. Este permisă o întârziere rezonabilă cu condiţia ca fiecare tranzacţie să fie desemnată la valoarea justă prin profit sau pierdere la recunoașterea sa inițială și în acel moment se preconizează că vor avea loc orice tranzacţii rămase.

B4.1.32 Nu este acceptabil să se desemneze numai unele dintre activele financiare și datoriile financiare care generează o inconsecvență la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă prin acest lucru nu se elimină sau nu se reduce în mod semnificativ inconsecvenţa și. prin urmare, nu se obţin mai multe informaţii relevante. Totuși, ar fi acceptabil să se desemneze numai un număr de active financiare similare sau datorii financiare similare dacă prin acest lucru se obţine o reducere semnificativă (și posibil o reducere mai mare

▼M53

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. și un număr de active financiare similare care însumează 50 u.m., însă sunt evaluate pe o bază diferită. 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 doar unui singur risc, cum ar fi modificările ratei dobânzii de referință) și nici o proporție (adică procent) dintr-o datorie.

Un grup de datorii financiare sau de active financiare si datorii financiare este gestionat, iar performanța sa este evaluată pe baza valorii juste

B4.1.33 O entitate poate gestiona și evalua performanța unui grup de datorii financiare sau de active financiare și datorii financiare 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 pe natura instrumentelor sale financiare.

B4.1.34 De exemplu, o entitate poate utiliza această condiție pentru a desemna datoriile financiare la valoarea justă prin profit sau pierdere dacă îndeplinește principiul de la punctul 4.2.2 litera (b), iar entitatea are active financiare și datorii financiare care împart unul sau mai multe riscuri și aceste riscuri sunt gestionate și evaluate la valoarea justă în conformitate cu politica documentată pentru gestionarea activelor și datoriilor. Un exemplu ar putea fi o entitate care a emis „produse structurate” ce conțin instrumente derivate încorporate cu caracteristici multiple și gestionează riscurile rezultante pe baza valorii juste, utilizând o combinație de instrumente financiare derivate și nederivate.

B4.1.35 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 (sub rezerva 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.

B4.1.36 Nu este necesar ca documentarea strategiei unei entități să fie extinsă, dar aceasta trebuie să fie suficientă pentru a demonstra respectarea punctului 4.2.2 litera (b). O astfel de documentare nu este prevăzută 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 această bază, nu se mai prevede o documentare suplimentară pentru a demonstra respectarea punctului 4.2.2 litera (b).

▼M53

Instrumente derivate încorporate (secţiunea 4.3)

B4.3.1 Atunci când o entitate devine parte a unui contract-hibrid cu o gazdă care nu reprezintă un activ ce intră sub incidența prezentului standard, punctul 4.3.3 impune entităţii 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 la valoarea justă prin profit sau pierdere ulterior.

B4.3.2 Dacă un contract-gazdă nu are o scadență declarată sau predeterminată și reprezintă o participaţie reziduală în activele nete ale unei entităţi, caracteristicile sale economice și riscurile sunt cele ale unui instrument de capitaluri proprii, iar un instrument derivat încorporat ar trebui să aibă caracteristici de capitaluri proprii ce ţin de aceeași entitate pentru a fi considerat drept strâns legat. Dacă un contract-gazdă nu este un instrument de capitaluri proprii și corespunde definiţiei unui instrument financiar, caracteristicile sale economice și riscurile sunt acelea ale unui instrument de datorie.

B4.3.3 Un instrument derivat încorporat non-opţiune (cum ar fi un swap sau un forward încorporat) este separat de contractul său gazdă pe baza condiţiilor esenţiale declarate sau implicite, astfel încât să aibă o valoare justă egală cu zero la recunoașterea inițială. Un instrument derivat încorporat bazat pe opţiuni (cum este un instrument încorporat put, call, cap, floor sau swaption) este separat de contractul său gazdă pe baza condiţiilor declarate sau pe baza caracteristicii opţiunii. Valoarea contabilă inițială a instrumentului-gazdă este valoarea reziduală de după separarea instrumentului derivat încorporat.

B4.3.4 În general, instrumentele derivate cu caracteristici multiple încorporate într-un singur contract-hibrid 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 contract-hibrid 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.

B4.3.5 În următoarele exemple, caracteristicile economice și riscurile unui instrument derivat încorporat nu sunt strâns legate de contractul-gazdă [punctul 4.3.3 litera (a)]. În aceste exemple, presupunând că sunt îndeplinite condiţiile de la punctul 4.3.3 literele (b) și (c), o entitate contabilizează instrumentul derivat încorporat separat de contractul-gazdă.

(a) O opţiune put încorporată într-un instrument care permite deţinătorului să solicite emitentului să redobândească instrumentul pentru o sumă în numerar sau pentru alte active care variază pe baza modificării preţului sau a indicelui mărfurilor sau capitalurilor proprii nu este strâns legată de un instrument-gazdă de datorie.

▼M53

(b) O opţiune sau o prevedere automată de a extinde termenul rămas până la scadenţa 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 piaţă la momentul extinderii. Dacă o entitate emite un instrument de datorie, iar deţinătorul acelui instrument de datorie emite către un terţ o opţiune call asupra instrumentului de datorie, atunci emitentul consideră opţiunea call ca extinzând termenul până la scadenţa instrumentului de datorie, cu condiţia ca emitentului să i se poată impune să participe la sau să faciliteze repunerea pe piaţă a instrumentului de datorie ca rezultat al exercitării opţiunii call.

(c) Dobânda indexată în funcţie de capitalurile proprii sau plăţile principalului încorporate într-un instrument-gazdă de datorie sau într-un contract de asigurare – prin care valoarea dobânzii sau a principalului este indexată la valoarea instrumentelor de capitaluri proprii – nu este (sunt) strâns legată (legate) de instrumentul-gazdă deoarece riscurile inerente contractului-gazdă și instrumentului derivat încorporat sunt diferite.

(d) Plăţile de dobândă sau de principal indexate în funcţie de mărfuri încorporate într-un instrument-gazdă de datorie sau într-un contract de asigurare – prin care valoarea dobânzii sau a principalului este indexată în funcţie de preţul unei mărfi (cum ar fi aurul) – nu este (sunt) strâns legată (legate) de instrumentul-gazdă deoarece riscurile inerente contractului-gazdă și instrumentului derivat încorporat sunt diferite.

(e) O opţiune 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 decât dacă:

(i) preţul de exercitare al opţiunii 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

(ii) preţul de exercitare al unei opţiuni de plată în avans rambursează creditorului o sumă maximă care reprezintă valoarea actualizată aproximativă a dobânzii pierdute aferente termenului rămas din contractul-gazdă. Dobânda pierdută este generată de valoarea principală plătită în avans și multiplicată cu diferenţa de rată a dobânzii. Diferenţa de rată a dobânzii reprezintă diferenţa dintre rata dobânzii efective aferentă contractului-gazdă și rata dobânzii efective pe care entitatea ar primi-o la data plăţii anticipate dacă ar fi reinvestit valoarea plătită în avans a principalului într-un contract similar pentru perioada rămasă din contractul-gazdă.

Evaluarea măsurii în care o opţiune put sau call este strâns legată de contractul-gazdă de datorie este făcută înainte de separarea elementului de capitaluri proprii al unui instrument de datorie convertibil în conformitate cu IAS 32.

(f) Instrumentele derivate de credit care sunt încorporate într-un instrument-gazdă de datorie și care permit unei părţi („beneficiarului”) să transfere riscul de credit al unui anumit activ de referinţă, pe care poate să nu îl deţină, unei alte părţi („garantului”) 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 referinţă fără a-l deţine în mod direct.

▼M53

B4.3.6 Un exemplu de contract-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 4.3.3, deoarece contractul-gazdă este un instrument de datorie în conformitate cu punctul B4.3.2, iar plata indexată a principalului nu este strâns legată de un instrument-gazdă de datorie în baza punctului B4.3.5 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.

B4.3.7 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 contractului-hibrid la valoarea de răscumpărare care este plătibilă la finalul perioadei de raportare dacă deținătorul și-a exercitat dreptul de a vinde instrumentul înapoi emitentului.

▼M54

B4.3.8 În următoarele exemple, caracteristicile și riscurile economice ale unui instrument derivat încorporat sunt strâns legate de caracteristicile și riscurile economice ale contractului-gazdă. În aceste exemple, o entitate nu contabilizează instrumentul derivat încorporat separat de contractul-gazdă.

▼M53

(a) Un instrument derivat încorporat în care instrumentul de bază este o rată a dobânzii sau un indice de rată a dobânzii ce 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 asigurare este strâns legat de contractul-gazdă, cu excepția cazului în care contractul-hibrid 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 „cap” sau un „floor” încorporat pentru rata dobânzii aferentă unui contract de datorie sau unui contract de asigurare este în strânsă legătură cu contractul-gazdă cu următoarea condiție: „cap-ul” să fie mai mare sau egal cu rata dobânzii pe piață, iar „floor-ul” să fie mai mic sau egal cu rata dobânzii pe piață atunci când este emis contractul și „cap-ul” sau „floor-ul” să nu fie afectat de efectul de levier față de contractul-gazdă. În mod similar, prevederile cuprinse într-un contract de cumpărare sau de vânzare a unui activ (de exemplu, mărfuri) 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” erau „în afara banilor” („out of the money”) la început și nu sunt garantate prin împrumut.

▼M53

(c) Un instrument derivat valutar încorporat care oferă un flux de plăți ale principalului sau ale dobânzii exprimate în valută și care este încorporat într-un instrument-gazdă de datorie (de exemplu, o obligaţiune valutară dublă) este strâns legat de instrumentul-gazdă de datorie. Un astfel de instrument derivat nu este separat de instrumentul-gazdă deoarece IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* 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 asigurare sau care nu este un instrument financiar (cum ar fi un contract pentru cumpărarea sau vânzarea unui element nefinanciar acolo unde preţul este exprimat în valută) este strâns legat de contractul-gazdă, cu condiția să nu realizeze efect de levier, să nu conţină o caracteristică de opţiune și să necesite plăți exprimate în una dintre următoarele monede:

(i) moneda funcţională a oricărei părţi importante din acel contract;

(ii) moneda în care preţul bunului sau serviciului aferent care este achiziţionat sau livrat este exprimat în mod normal în tranzacţiile comerciale din întreaga lume (cum ar fi dolarul american pentru tranzacţiile cu ţiţei); sau

(iii) o monedă care este utilizată în mod curent în contracte pentru a cumpăra sau vinde elemente nefinanciare în mediul economic în care are loc tranzacţia (de exemplu, o monedă relativ stabilă și lichidă care este utilizată în mod normal în cazul tranzacţiilor comerciale locale sau în comerţul exterior).

(e) o opţiune 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 conţinea un instrument derivat încorporat, și (ii) să nu conţină condiții care nu existau în contractul-gazdă de datorie inițial.

▼M54

(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 inflaţie, cum ar fi un indice al plăţilor leasingului la un indice al preţului de consum (cu condiția ca leasingul să nu fie afectat de efectul de levier și indicele să fie legat de inflaţie în propriul mediu economic al entității), (ii) reprezentat de plăți variabile de leasing bazate pe vânzări aferente sau (iii) reprezentat de plăţi variabile de leasing bazate pe ratele variabile ale dobânzii.

▼M53

(g) o caracteristică de corelare cu o unitate, încorporată într-un instrument financiar gazdă sau într-un contract-gazdă de asigurare, este strâns legată de instrumentul-gazdă sau de contractul-gazdă dacă plăţile exprimate în unităţi sunt evaluate la valorile curente ale unităţilor care reflectă valorile juste ale activelor fondului. O caracteristică de corelare cu o unitate este o condiţie contractuală care prevede plăţi exprimate în unităţi ale unui fond de investiţii intern sau extern.

▼M53

(h) un instrument derivat încorporat într-un contract de asigurare este strâns legat de contractul-gazdă de asigurare 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 conţin instrumente derivate încorporate

B4.3.9 Așa cum s-a precizat la punctul B4.3.1, atunci când o entitate devine parte a unui contract-hibrid cu o gazdă care nu reprezintă un activ care intră sub incidenţa prezentului standard și care are unul sau mai multe instrumente derivate încorporate, punctul 4.3.3 impune entităţii 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 măsoare instrumentele derivate la valoarea justă, la recunoașterea inițială și ulterior. Aceste dispoziţii pot fi mai complexe sau pot avea drept rezultat evaluări mai puţin fiabile decât evaluarea întregului instrument la valoarea justă prin profit sau pierdere. Din acest motiv, prezentul standard permite ca întregul contract-hibrid să fie desemnat la valoarea justă prin profit sau pierdere.

B4.3.10 O astfel de desemnare poate fi utilizată dacă punctul 4.3.3 impune ca instrumentele derivate încorporate să fie separate de contractul-gazdă sau interzice o astfel de separare. Totuși, punctul 4.3.5 nu justifică desemnarea contractului-hibrid la valoarea justă prin profit sau pierdere în cazurile enunţate la punctul 4.3.5 literele (a) și (b), deoarece acest lucru nu ar reduce complexitatea sau nu ar mări fiabilitatea.

Reevaluarea instrumentelor derivate încorporate

B4.3.11 În conformitate cu punctul 4.3.3, 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 excepţia situaţiei în care există o modificare a termenilor contractului care să modifice în mod semnificativ fluxurile de trezorerie pe care contractul le-ar fi necesitat dacă termenii săi nu ar fi fost schimbaţi, caz 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.

B4.3.12 Punctul B4.3.11 nu se aplică pentru instrumentele derivate încorporate din contractele dobândite:

(a) într-o combinare de întreprinderi (definită în IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*);

(b) într-o combinare de entităţi sau de întreprinderi care se află sub control comun, așa cum se prezintă la punctele B1-B4 din IFRS 3; sau

(c) la constituirea unei asocieri în participaţie, conform definiţiei din IFRS 11 *Angajamente comune*

sau la posibila lor reevaluare la data achiziţiei ([1]).

([1]) IFRS 3 abordează achiziţia contractelor cu instrumente derivate încorporate dintr-o combinare de întreprinderi.

▼M53

Reclasificarea activelor financiare (secțiunea 4.4)

Reclasificarea activelor financiare

B4.4.1 Punctul 4.4.1 impune unei entități să reclasifice activele financiare în cazul în care entitatea își modifică modelul de afaceri pentru administrarea acelor active financiare. Se preconizează că astfel de modificări ar trebui să fie foarte rare. Astfel de modificări sunt determinate de către conducerea superioară a entității drept rezultat al modificărilor externe și interne și trebuie să fie semnificative pentru operațiunile entității și demonstrabile părților externe. În consecință, o modificare a modelului de afaceri al unei entități va avea loc numai atunci când o entitate fie începe, fie încetează să efectueze o activitate care este semnificativă pentru operațiunile sale; de exemplu, atunci când entitatea a dobândit, a cedat sau a închis o linie de activitate. Exemple de modificări ale modelului de afaceri includ următoarele:

(a) O entitate deține un portofoliu de împrumuturi comerciale pe care le deține pentru a le vinde pe termen scurt. Entitatea dobândește o companie care gestionează împrumuturi comerciale și are un model de activitate care păstrează împrumuturile pentru a colecta fluxurile de trezorerie contractuale. Portofoliul de împrumuturi comerciale nu mai este de vânzare, iar portofoliul este acum administrat împreună cu împrumuturile comerciale dobândite și toate sunt deținute pentru a colecta fluxurile de trezorerie contractuale.

(b) O firmă de servicii financiare decide să închidă activitatea sa de împrumuturi ipotecare pentru persoanele fizice. Activitatea respectivă nu mai acceptă tranzacții noi și firma de servicii financiare își promovează activ pentru vânzare portofoliul său de împrumuturi ipotecare.

B4.4.2 O modificare a obiectivului modelului de afaceri al entității trebuie realizată înainte de data de reclasificare. De exemplu, dacă o firmă de servicii financiare decide să închidă activitatea sa de împrumuturi ipotecare la 15 februarie și prin urmare trebuie să reclasifice toate activele financiare afectate la 1 aprilie (adică în prima zi din următoarea perioadă de raportare a entității), entitatea nu trebuie să accepte noua activitate de împrumuturi ipotecare pentru persoanele private sau să se implice în activități consecvente cu vechiul model de afaceri după 15 februarie.

B4.4.3 Următoarele nu sunt modificări în modelul de afaceri:

(a) o modificare a intenției cu privire la anumite active financiare (chiar în situația unor modificări semnificative privind condițiile de pe piață).

(b) o dispariție temporară a unei anumite piețe pentru activele financiare.

(c) un transfer de active financiare între părțile entității care au diferite modele de afaceri.

EVALUARE (CAPITOLUL 5)

Evaluarea inițială (secțiunea 5.1)

B5.1.1 Valoarea justă a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este, în mod normal, prețul tranzacției (adică valoarea justă a contravalorii plătite sau primite, a se vedea de asemenea punctul B5.1.2A și IFRS 13). Totuși, dacă o parte din contravaloarea plătită sau primită este pentru alt element decât instrumentul financiar, o entitate trebuie să evalueze valoarea justă a instrumentului financiar. De exemplu, valoarea justă a unui împrumut pe termen lung sau a unei creanțe

▼M53

care nu este purtătoare de dobândă poate fi evaluată drept valoarea actualizată a tuturor intrărilor viitoare de numerar actualizate utilizând rata curentă a (ratele curente ale) dobânzii de pe piaţă pentru un instrument similar (similar în ceea ce privește moneda, condiţiile, tipul ratei dobânzii și alţi factori), cu un rating de credit similar. Orice sumă suplimentară împrumutată este o cheltuială sau o reducere a venitului, cu excepţia momentului în care îndeplinește condiţiile pentru a fi recunoscută drept un alt tip de activ.

B5.1.2 Dacă o entitate este sursa unui împrumut care are o rată a dobânzii în afara pieţei (de exemplu, 5 % atunci când rata pieţei 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.

B5.1.2 În mod normal, cea mai bună dovadă a valorii juste a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este prețul tranzacţiei (adică valoarea justă a contravalorii plătite sau primite, a se vedea de asemenea IFRS 13). Dacă o entitate stabilește că valoarea justă la recunoașterea inițială este diferită de prețul tranzacţiei, așa cum se menționează la punctul 5.1.1A, entitatea trebuie să contabilizeze acel instrument la acea dată după cum urmează:

(a) la evaluarea prevăzută la punctul 5.1.1, dacă acea valoare justă este dovedită de un preţ cotat pe o piaţă activă pentru un activ sau o datorie identic(ă) (adică o dată de intrare de nivelul 1) sau se bazează pe o tehnică de evaluare care utilizează doar date de pe pieţe observabile. O entitate trebuie să recunoască diferenţa dintre valoarea justă la recunoașterea inițială și prețul tranzacţiei drept câștig sau pierdere.

(b) în toate celelalte cazuri, la evaluarea prevăzută la punctul 5.1.1, ajustată pentru a amâna diferenţa dintre valoarea justă la recunoașterea inițială și prețul tranzacţiei. După recunoașterea inițială, entitatea trebuie să recunoască acea diferenţă amânată drept câștig sau pierdere doar în măsura în care aceasta apare în urma modificării unui factor (inclusiv durata) de care ar ţine cont participanţii de pe piaţă atunci când ar determina valoarea activului sau a datoriei.

Evaluarea ulterioară (secţiunile 5.2 și 5.3)

B5.2.1 Dacă un instrument financiar care a fost recunoscut anterior ca activ financiar este evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere și valoarea sa justă scade sub zero, acesta este o datorie financiară evaluată în conformitate cu punctul 4.2.1. Totuși, contractele-hibrid în care gazdele sunt active care intră sub incidenţa prezentului standard sunt întotdeauna evaluate în conformitate cu punctul 4.3.2.

B5.2.2 Următorul exemplu ilustrează contabilizarea costurilor de tranzacţie la evaluarea inițială sau ulterioară a unui activ financiar evaluat la valoarea justă cu modificările din alte elemente ale rezultatului global, în conformitate fie cu punctul 5.7.5, fie cu punctul 4.1.2A. O entitate dobândește un activ financiar pentru 100 u.m. plus un comision de cumpărare de 2 u.m. Inițial, entitatea recunoaște activul la 102 u.m. Perioada de raportare se încheie cu o zi mai târziu, atunci când prețul cotat pe piaţă al activului este de 100 u.m. Dacă activul ar fi vândut, ar fi plătit un comision de 3 u.m. La acea dată, entitatea evaluează activul la 100 u.m. (fără a ţine cont de posibilul comision la vânzare) și recunoaște o pierdere de 2 u.m. în alte elemente ale rezultatului global. În cazul în care activul financiar este evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A, costurile tranzacţiei sunt amortizate în profit sau pierdere folosind metoda dobânzii efective.

▼M53

B5.2.2A Evaluarea ulterioară a unui activ financiar sau a unei datorii financiare și recunoașterea ulterioară a câștigurilor sau pierderilor descrise la punctul B5.1.2A trebuie să fie consecvente cu dispozițiile prezentului standard.

Investiții în instrumente de capitaluri proprii si contracte aferente acestor investiții

B5.2.3 Toate investițiile în instrumente de capitaluri proprii și în contracte aferente acestor instrumente trebuie evaluate la valoarea justă. Totuși, în anumite situații, puțin numeroase, costul poate reprezenta o evaluare corespunzătoare a valorii juste. Această situație se poate întâlni dacă nu sunt disponibile suficiente informații mai recente pentru a evalua valoarea justă sau dacă există o gamă largă de posibile evaluări la valoarea justă și costul reprezintă cea mai bună estimare a valorii juste din acea gamă.

B5.2.4 Printre indicatorii conform cărora costul poate să nu fie reprezentativ pentru valoarea justă se numără:

(a) o modificare semnificativă în performanța entității în care s-a investit, raportat la bugete, planuri sau evenimente importante.

(b) modificări în așteptarea ca evenimentele importante legate de producția tehnică a entității în care s-a investit să se realizeze.

(c) o modificare semnificativă pe piața capitalurilor proprii, a produselor sau a posibilelor produse ale entității în care s-a investit.

(d) o modificare semnificativă în economia mondială sau în mediul economic în care activează entitatea în care s-a investit.

(e) o modificare semnificativă în performanța entităților comparabile sau în evaluările presupuse de piață per ansamblu.

(f) aspecte interne ale entității în care s-a investit, precum frauda, neînțelegerile comerciale, litigiile, modificările în administrare sau în strategie.

(g) dovezi din tranzacțiile externe în capitalurile proprii ale entității în care s-a investit, fie de către entitatea în care s-a investit (de exemplu, o emisiune nouă de capitaluri proprii), fie prin transferuri de instrumente de capitaluri proprii între terțe părți.

B5.2.5 Lista de la punctul B5.2.4 nu este exhaustivă. O entitate trebuie să utilizeze toate informațiile privind performanța și activitățile entității în care s-a investit și care sunt disponibile după data recunoașterii inițiale. În măsura în care există astfel de factori relevanți, aceștia pot arăta faptul este posibil ca valoarea costului să nu fie reprezentativă pentru valoarea justă. În astfel de cazuri, entitatea trebuie să evalueze valoarea justă.

B5.2.6 Costul nu reprezintă niciodată cea mai bună estimare a valorii juste pentru investițiile în instrumentele de capitaluri proprii cotate (sau pentru contractele pe instrumente de capitaluri proprii cotate).

▼M53

Evaluarea la costul amortizat (secţiunea 5.4)

Metoda dobânzii efective

B5.4.1 Atunci când aplică metoda dobânzii efective, o entitate identifică comisioanele care fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar. Este posibil ca descrierea comisioanelor pentru servicii financiare să nu ofere indicii cu privire la natura și conținutul serviciilor furnizate. Comisioanele care fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar sunt tratate ca o ajustare a ratei dobânzii efective, cu excepţia cazului în care instrumentul financiar este evaluat la valoarea justă, iar modificarea valorii juste este recunoscută în profit sau pierdere. În aceste cazuri, comisioanele sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli atunci când instrumentul este recunoscut iniţial.

B5.4.2 Comisioanele care fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar cuprind:

(a) comisioanele de emisiune primite de entitate în legătură cu crearea sau achiziţionarea unui activ financiar. Aceste comisioane pot include o compensaţie pentru activităţi precum evaluarea stării financiare a debitorului, evaluarea și înregistrarea garanţiilor, a garanţiilor reale și a altor acorduri de garantare, negocierea termenilor instrumentului, pregătirea și prelucrarea documentelor și încheierea tranzacţiei. Aceste comisioane fac parte integrantă din asigurarea implicării în instrumentul financiar rezultat.

(b) comisioanele de angajament primite de entitate pentru a iniţia un împrumut, atunci când angajamentul de creditare nu este evaluat în conformitate cu punctul 4.2.1 litera (a) și este probabil ca entitatea să încheie un acord de creditare specific. Aceste comisioane sunt considerate drept compensaţie pentru o implicare continuă în achiziţionarea unui instrument financiar. În cazul în care angajamentul expiră fără ca entitatea să realizeze împrumutul, comisionul este recunoscut ca venit în momentul expirării.

(c) comisioanele de emisiune plătite pentru emiterea de datorii financiare evaluate la costul amortizat. Aceste comisioane fac parte integrantă din asigurarea implicării într-o datorie financiară. O entitate face distincţia între comisioanele și costurile care fac parte integrantă din rata dobânzii efective pentru datoria financiară, pe de o parte, și comisioanele de emisiune și costurile de tranzacţie legate de dreptul de a furniza servicii, cum ar fi serviciile de gestionare a investiţiilor, pe de altă parte.

B5.4.3 Comisioanele care nu fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar și care sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 15 cuprind:

(a) comisioanele percepute pentru administrarea unui credit;

(b) comisioanele de angajament pentru a iniţia un împrumut, atunci când angajamentul de creditare nu este evaluat în conformitate cu punctul 4.2.1 litera (a) și nu este probabil să se încheie un acord de creditare specific; și

(c) comisioanele pentru sindicalizarea creditelor primite de o entitate care organizează un împrumut și nu păstrează nicio parte a pachetului de creditare pentru ea însăși (sau păstrează o parte la aceeași rată a dobânzii efective pentru risc comparabil ca și ceilalţi participanţi).

▼**M53**

B5.4.4 Atunci când aplică metoda dobânzii efective, o entitate amortizează în general orice comisioane, puncte plătite sau primite, costuri ale tranzacţiei și alte prime sau reduceri care sunt incluse în calculul ratei dobânzii efective pe durata de viaţă preconizată a instrumentului financiar. Cu toate acestea, este utilizată o perioadă mai scurtă dacă aceasta este perioada de care se leagă onorariile, punctele plătite sau primite, costurile tranzacţiei și primele sau reducerile. Acesta va fi cazul atunci când variabilei de care se leagă onorariile, punctele plătite sau primite, costurile tranzacţiei și primele sau reducerile îi este restabilit preţul la ratele pieţei înainte de scadenţa 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 instrumentul financiar respectiv începând cu momentul de la care dobânda a fost plătită ultima dată sau modificările ratelor pieţei din momentul în care rata fluctuantă a dobânzii a fost restabilită la ratele pieţei, acesta va fi amortizat la următoarea dată la care dobânda fluctuantă este restabilită la ratele pieţei. 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 pieţei. Dacă, totuși, prima sau reducerea rezultă dintr-o modificare a marjei de credit peste rata fluctuantă specificată în instrumentul financiar sau peste alte variabile care nu sunt restabilite la ratele pieţei, acesta este amortizat pe durata de viaţă preconizată a instrumentului.

B5.4.5 Pentru activele financiare cu rată fluctuantă și pentru datoriile financiare cu rată fluctuantă, reestimarea periodică a fluxurilor de trezorerie pentru a reflecta evoluţiile ratelor dobânzii practicate pe piaţă modifică rata dobânzii efective. Dacă un activ financiar cu rată fluctuantă sau o datorie financiară cu rată fluctuantă este recunoscut(ă) iniţial la o valoare egală cu principalul de încasat sau de plată la scadenţă, reestimarea plăţilor viitoare de dobânzi nu are în mod normal niciun efect semnificativ asupra valorii contabile a activului sau a datoriei.

B5.4.6 Dacă o entitate își revizuiește estimările de plăți sau încasări (cu excepţia modificărilor în conformitate cu punctul 5.4.3 și a modificărilor în ceea ce privește estimările pierderilor din credit preconizate), entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă brută a activului financiar sau costul amortizat al unei datorii financiare (sau a unui grup de instrumente financiare) pentru a reflecta fluxurile de trezorerie contractuale estimate reale și revizuite. Entitatea recalculează valoarea contabilă brută a activului financiar sau costul amortizat al datoriei financiare ca fiind valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie contractuale viitoare estimate care sunt actualizate la rata iniţială a dobânzii efective a instrumentului financiar (sau la rata dobânzii efective ajustate la credit pentru activele financiare depreciate achiziţionate sau emise) sau, dacă este cazul, la rata dobânzii efective revizuite, calculată în conformitate cu punctul 6.5.10. Ajustarea este recunoscută în profit sau pierdere ca venit sau cheltuială.

B5.4.7 În anumite cazuri, un activ financiar este considerat depreciat ca urmare a riscului de credit la recunoașterea inițială deoarece riscul de credit este foarte ridicat și, în cazul unei achiziţii, este achiziţionat cu o reducere semnificativă. O entitate are obligaţia de a include pierderile din credit preconizate inițiale în fluxurile de trezorerie estimate atunci când calculează rata dobânzii efective ajustată la credit pentru activele financiare care sunt considerate a fi achiziţionate sau emise depreciate la recunoașterea inițială. Totuși, acest lucru nu înseamnă că ar trebui aplicată o rată a dobânzii efective ajustată la credit doar pentru că activul financiar are un risc de credit ridicat la recunoașterea inițială.

▼M53

Costurile tranzacţiei

B5.4.8 Costurile tranzacţiei includ onorariile şi comisioanele plătite agenţilor (inclusiv angajaţilor care acţionează ca agenţi de vânzări), consilierilor, brokerilor şi dealerilor, cotizaţiile plătite agenţiilor de reglementare şi burselor de valori, precum şi impozitele şi taxele de transfer. Costurile tranzacţiei nu includ prime sau reduceri de datorie, costuri de finanţare sau costuri interne administrative sau de deţinere.

Scoaterea în afara bilanţului

B5.4.9 Scoaterile în afara bilanţului se pot referi la un activ financiar în ansamblu sau la o parte a acestuia. De exemplu, o entitate intenţionează să execute garanţia reală aferentă unui activ financiar şi se aşteaptă să nu recupereze din garanţie mai mult de 30 % din activul financiar. În cazul în care entitatea nu are perspective rezonabile de a recupera alte fluxuri de trezorerie din activul financiar, aceasta ar trebui să anuleze cele 70 de procente rămase din activul financiar.

Deprecierea (secţiunea 5.5)

Baza de evaluare colectivă şi individuală

B5.5.1 Pentru a îndeplini obiectivul recunoaşterii pierderilor din credit preconizate pe durata de viaţă pentru creşteri semnificative ale riscului de credit după recunoaşterea iniţială, poate fi necesar să se efectueze evaluarea creşterilor semnificative ale riscului de credit la nivel colectiv, prin luarea în considerare a informaţiilor care indică creşteri semnificative ale riscului de credit privind, de exemplu, un grup sau subgrup de instrumente financiare. Scopul este de a se asigura că o entitate respectă obiectivul recunoaşterii pierderilor din credit preconizate pe durata de viaţă atunci când există creşteri semnificative ale riscului de credit, chiar dacă nu sunt încă disponibile dovezi ale unor astfel de creşteri semnificative ale riscului de credit la nivelul fiecărui instrument individual.

B5.5.2 În general, se preconizează că pierderile de credit anticipate pe durata de viaţă sunt recunoscute înainte ca un instrument financiar să devină restant. De regulă, înainte ca un instrument financiar să devină restant, riscul de credit creşte în mod semnificativ sau sunt observaţi alţi factori specifici debitorului care denotă o rămânere în urmă (de exemplu, o modificare sau o restructurare). În consecinţă, atunci când sunt disponibile informaţii rezonabile şi justificabile, care au un caracter previzional mai pronunţat decât cele despre elemente nerambursate la scadenţă, fără eforturi sau costuri nejustificate, acestea trebuie utilizate pentru evaluarea modificărilor riscului de credit.

B5.5.3 Cu toate acestea, în funcţie de natura instrumentelor financiare şi de informaţiile privind riscul de credit disponibile pentru anumite grupuri de instrumente financiare, este posibil ca o entitate să nu fie în măsură să identifice modificările semnificative ale riscului de credit pentru instrumentele financiare individuale înainte ca instrumentul financiar să devină restant. Acesta ar putea fi cazul instrumentelor financiare cum ar fi creditele de retail, pentru care nu există sau există puţine informaţii actualizate privind riscul de credit care să poată fi obţinute şi monitorizate în mod obişnuit în legătură cu un instrument individual înainte de momentul în care un client încalcă termenii contractuali. În cazul în care modificările riscului de credit pentru instrumentele financiare individuale nu sunt reflectate înainte ca acestea să devină restante, o ajustare pentru pierdere bazată numai pe informaţii privind creditul la nivel de instrument financiar nu ar reprezenta fidel modificările riscului de credit după recunoaşterea iniţială.

▼**M53**

B5.5.4 În unele cazuri, o entitate nu deține informații rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate, pentru a evalua pierderile din credit preconizate pe durata de viață la nivel de instrument individual. În acest caz, pierderile din credit preconizate pe durata de viață trebuie să fie recunoscute la nivel colectiv, ținând cont de informații cuprinzătoare privind riscul de credit. Aceste informații cuprinzătoare privind riscul de credit trebuie să includă nu numai informații despre elemente nerambursate la scadență, ci și toate informațiile relevante privind creditul, inclusiv informații macroeconomice previzionale, pentru a aproxima rezultatul recunoașterii pierderilor din credit preconizate pe durata de viață atunci când a existat o creștere semnificativă a riscului de credit după recunoașterea inițială la nivel de instrument individual.

B5.5.5 Pentru a determina creșterile semnificative ale riscului de credit și a recunoaște o ajustare pentru pierdere la nivel colectiv, o entitate poate să grupeze instrumentele financiare pe baza unor caracteristici de risc de credit comune, cu obiectivul de a facilita o analiză concepută pentru a permite identificarea în timp util a creșterilor semnificative ale riscului de credit. Entitatea nu ar trebui să ascundă aceste informații prin gruparea unor instrumente financiare cu caracteristici de risc diferite. Exemplele de caracteristici de risc comune pot include, dar nu se limitează la:

(a) tipul de instrument;

(b) ratingurile de risc de credit;

(c) tipul de garanții reale;

(d) data recunoașterii inițiale;

(e) durata rămasă până la scadență;

(f) sectorul;

(g) localizarea geografică a debitorului; și

(h) valoarea garanției reale în raport cu activul financiar, în cazul în care aceasta are un impact asupra probabilității de neîndeplinire a obligațiilor (de exemplu, împrumuturile parțial garantate în unele jurisdicții sau ponderea creditelor în valoarea garanțiilor ipotecare).

B5.5.6 Punctul 5.5.4 impune ca pierderile din credit preconizate pe durata de viață să fie recunoscute cu privire la toate instrumentele financiare pentru care s-au înregistrat creșteri semnificative ale riscului de credit după recunoașterea inițială. În vederea atingerii acestui obiectiv, dacă o entitate nu este în măsură să grupeze pe baza unor caracteristici de risc de credit comune instrumentele financiare pentru care se consideră că riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială, entitatea ar trebui să recunoască pierderile din credit preconizate pe durata de viață cu privire la acea parte din activele financiare pentru care se consideră că riscul de credit a crescut semnificativ. Agregarea instrumentelor financiare pentru a evalua dacă s-au produs modificări ale riscului de credit la nivel colectiv se poate modifica în timp, pe măsură ce devin disponibile noi informații privind grupuri de instrumente financiare sau instrumente financiare individuale.

▼M53

Plasarea în timp a recunoașterii pierderilor de credit preconizate pe durata de viață

B5.5.7 Evaluarea măsurii în care pierderile din credit preconizate pe durata de viață ar trebui să fie recunoscute se bazează pe creșteri semnificative ale probabilității sau ale riscului de neîndeplinire a obligațiilor după recunoașterea inițială (indiferent dacă prețul unui instrument financiar a fost recalculat pentru a reflecta o creștere a riscului de credit), și nu pe dovezi că un activ financiar este depreciat la data raportării sau pe neîndeplinirea efectivă a obligațiilor. În general, va exista o creștere semnificativă a riscului de credit înainte ca un activ financiar să devină depreciat sau să aibă loc o neîndeplinire efectivă a obligațiilor.

B5.5.8 În cazul angajamentelor de creditare, o entitate ia în considerare modificările riscului de neîndeplinire a obligațiilor aferente creditului la care se referă un angajament de creditare. Pentru contractele de garanție financiară, o entitate ia în considerare modificările riscului ca un anumit debitor să nu își îndeplinească obligațiile prevăzute în contract.

B5.5.9 Importanța unei modificări a riscului de credit după recunoașterea inițială depinde de riscul de neîndeplinire a obligațiilor în momentul recunoașterii inițiale. Astfel, o anumită modificare, în termeni absoluți, a riscului de neîndeplinire a obligațiilor va fi mai semnificativă pentru un instrument financiar cu un risc inițial scăzut de neîndeplinire a obligațiilor decât pentru un instrument financiar cu un risc inițial mai mare de neîndeplinire a obligațiilor.

B5.5.10 Riscul de neîndeplinire a obligațiilor aferent unor instrumente financiare care au un risc de credit comparabil este cu atât mai mare cu cât durata de viață preconizată a instrumentului este mai îndelungată; de exemplu, riscul de neîndeplinire a obligațiilor pentru o obligațiune cu rating AAA cu o durată de viață preconizată de 10 ani este mai mare decât riscul pentru o obligațiune cu rating AAA cu o durată de viață preconizată de cinci ani.

B5.5.11 Din cauza relației dintre durata de viață preconizată și riscul de neîndeplinire a obligațiilor, modificarea riscului de credit nu poate fi evaluată pur și simplu prin compararea modificării riscului absolut ca o neîndeplinire a obligațiilor să se producă în timp. De exemplu, dacă riscul de neîndeplinire a obligațiilor pentru un instrument financiar cu o durată de viață preconizată de 10 de ani la recunoașterea inițială este identic cu riscul de neîndeplinire a obligațiilor pentru instrumentul financiar respectiv atunci când durata de viață preconizată a acestuia într-o perioadă ulterioară este de numai cinci ani, acest lucru ar putea indica o creștere a riscului de credit. Aceasta deoarece riscul de neîndeplinire a obligațiilor pe durata de viață preconizată scade, de obicei, pe măsură ce trece timpul, dacă riscul de credit rămâne neschimbat, iar instrumentul financiar se apropie de scadență. Cu toate acestea, pentru instrumentele financiare care au obligații de plată semnificative doar în apropiere de data scadenței instrumentului financiar, este posibil ca riscul de neîndeplinire a obligațiilor să nu se diminueze neapărat pe măsură ce trece timpul. Într-un astfel de caz, o entitate ar trebui să ia în considerare și alți factori calitativi în măsură să demonstreze dacă riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială.

B5.5.12 O entitate poate aplica diferite abordări atunci când evaluează dacă riscul de credit pentru un instrument financiar a crescut semnificativ după recunoașterea inițială sau la evaluarea pierderilor din credit preconizate. O entitate poate aplica abordări diferite pentru diferite instrumente financiare. O abordare care nu include o probabilitate explicită de neîndeplinire a obligațiilor ca informație de intrare, cum ar fi o abordare prin rata pierderilor din credit, poate fi compatibilă cu cerințele din prezentul standard, cu condiția ca entitatea să fie în măsură să separe modificările riscului de neîndeplinire a obligațiilor care decurg din modificările altor factori care determină pierderi din credit preconizate, cum ar fi garanțiile reale, și ia în considerare următoarele atunci când efectuează evaluarea:

▼**M53**

(a) modificarea riscului de neîndeplinire a obligațiilor care a avut loc după recunoașterea inițială;

(b) durata de viață preconizată a instrumentului financiar; și

(c) informații rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate, care pot afecta riscul de credit.

B5.5.13 Metodele utilizate pentru a determina dacă riscul de credit a crescut semnificativ pentru un instrument financiar după recunoașterea inițială ar trebui să ia în considerare caracteristicile instrumentului financiar (sau ale grupului de instrumente financiare) și modelele de neîndeplinire a obligațiilor observate în trecut pentru instrumente financiare comparabile. În pofida cerinței de la punctul 5.5.9, în cazul instrumentelor financiare pentru care modelele de neîndeplinire a obligațiilor nu sunt concentrate la un anumit moment din durata de viață preconizată a instrumentului financiar, modificările riscului de nerambursare care se produc în decursul următoarelor 12 luni pot reprezenta o aproximare rezonabilă a modificărilor riscului de neîndeplinire a obligațiilor pe durata de viață. În astfel de cazuri, o entitate poate utiliza modificările riscului de neîndeplinire a obligațiilor în decursul următoarelor 12 luni pentru a determina dacă riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială, cu excepția cazului în care există circumstanțe care indică faptul că este necesară o evaluare pe durata de viață.

B5.5.14 Cu toate acestea, în cazul anumitor instrumente financiare sau în anumite circumstanțe, este posibil să nu fie oportună utilizarea modificărilor riscului de neîndeplinire a obligațiilor în decursul următoarelor 12 luni pentru a determina dacă pierderile din credit preconizate pe durata de viață ar trebui să fie recunoscute. De exemplu, este posibil ca modificarea riscului de neîndeplinire a obligațiilor în decursul următoarelor 12 luni să nu reprezinte o bază potrivită pentru a determina dacă riscul de credit a crescut pentru un instrument financiar cu o scadență de mai mult de 12 luni, în cazul în care:

(a) instrumentul financiar nu are obligații de plată semnificative decât după următoarele 12 luni;

(b) au loc modificări ale factorilor macroeconomici relevanți sau ale altor factori legați de credit care nu sunt reflectate în mod corespunzător de riscul de neîndeplinire a obligațiilor în decursul următoarelor 12 luni; sau

(c) modificările factorilor legați de credit au un impact asupra riscului de credit al instrumentului financiar (sau au un efect mai pronunțat) doar după 12 luni.

Determinarea gradului în care riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială

B5.5.15 Atunci când determină dacă este necesară recunoașterea pierderilor din credit preconizate pe durata de viață, o entitate trebuie să ia în considerare informații rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate și care pot afecta riscul de credit pentru un instrument financiar în conformitate cu punctul 5.5.17 litera (c). Nu este necesar ca o entitate să efectueze o căutare exhaustivă de informații atunci când determină dacă riscul de credit a crescut semnificativ după recunoașterea inițială.

▼**M53**

B5.5.16 Analiza riscului de credit este o analiză multifactorială și holistică; relevanţa unui factor specific și ponderea acestuia în comparaţie cu alţi factori depind de tipul produsului, de caracteristicile instrumentelor financiare și ale debitorului, precum și de regiunea geografică. O entitate trebuie să ia în considerare informaţii rezonabile și justificabile, disponibile fără eforturi sau costuri nejustificate și care sunt relevante pentru instrumentul financiar care face obiectul evaluării. Cu toate acestea, este posibil ca anumiţi factori sau indicatori să nu poată fi identificaţi la nivel de instrument financiar individual. În acest caz, factorii sau indicatorii ar trebui evaluaţi pentru portofolii, grupuri de portofolii sau porţiuni dintr-un portofoliu de instrumente financiare adecvate pentru a stabili dacă a fost îndeplinită cerinţa de la punctul 5.5.3 pentru recunoașterea pierderilor din credit preconizate pe durata de viaţă.

B5.5.17 Următoarea listă neexhaustivă de informaţii poate fi relevantă pentru evaluarea modificărilor riscului de credit:

(a) modificări semnificative ale indicatorilor interni de preţ ai riscului de credit ca urmare a unei modificări a riscului de credit după iniţiere, inclusiv, dar fără a se limita la, marja de credit care ar rezulta dacă un anumit instrument financiar sau un instrument financiar asemănător, cu aceiași termeni și același partener, ar fi nou-iniţiat sau emis la data de raportare.

(b) alte modificări ale ratelor sau termenilor unui instrument financiar existent care ar fi semnificativ diferite dacă instrumentul ar fi nou-iniţiat sau emis la data raportării (precum convenţii mai stricte, valori mai mari ale garanţiilor sau ale garanţiilor sau o mai mare acoperire a veniturilor) din cauza modificărilor riscului de credit al instrumentului financiar după recunoașterea inițială.

(c) modificări semnificative ale indicatorilor externi de piaţă ai riscului de credit pentru un anumit instrument financiar sau pentru instrumente financiare asemănătoare cu aceeași durată de viaţă preconizată. Modificările indicatorilor de piaţă ai riscului de credit includ, dar nu se limitează la:

(i) marja de credit;

(ii) preţurile swap-ului pe riscul de credit pentru debitor;

(iii) perioada de timp sau măsura în care valoarea justă a unui activ financiar a fost mai mică decât costul amortizat al acestuia; și

(iv) alte informaţii de piaţă legate de debitor, cum ar fi modificările preţului instrumentelor de datorie sau de capitaluri proprii ale unui debitor.

(d) o modificare semnificativă, efectivă sau preconizată, a ratingului de credit extern al instrumentului financiar.

(e) o reducere efectivă sau preconizată a ratingului de credit intern pentru debitor sau o reducere a evaluării comportamentale utilizate pentru a evalua riscul de credit la nivel intern. Ratingurile interne de credit și evaluarea comportamentală internă sunt mai fiabile atunci când acestea sunt corelate cu ratinguri externe sau sunt susţinute de studii privind neîndeplinirea obligaţiilor.

▼M53

(f) modificări defavorabile, existente sau prognozate, ale condiţiilor comerciale, financiare sau economice, care se așteaptă să cauzeze o modificare semnificativă a capacităţii debitorului de a-și îndeplini obligaţiile legate de datorie, cum ar fi o creștere efectivă sau preconizată a ratelor dobânzii sau o creștere semnificativă, efectivă sau preconizată, a ratelor șomajului.

(g) o schimbare semnificativă, efectivă sau preconizată, a rezultatelor din exploatare ale debitorului. Printre exemple se numără scăderea efectivă sau preconizată a veniturilor sau a marjelor, creșterea riscurilor de exploatare, deficienţele la nivelul capitalului circulant, diminuarea calităţii activelor, creșterea efectului de levier la nivelul bilanţului contabil, lichiditatea, problemele de gestionare sau modificările sferei de cuprindere a structurii comerciale sau organizaţionale (cum ar fi închiderea unui segment al activităţii) care determină o modificare semnificativă a capacităţii debitorului de a-și îndeplini obligaţiile legate de datorie.

(h) creșteri semnificative ale riscului de credit pentru alte instrumente financiare ale aceluiași debitor.

(i) o modificare defavorabilă semnificativă, efectivă sau preconizată, a mediului de reglementare, economic sau tehnologic al debitorului care are ca rezultat o modificare semnificativă a capacităţii debitorului de a-și îndeplini obligaţiile legate de datorie, cum ar fi o scădere a cererii pentru produsul vândut de debitor ca urmare a unei evoluţii tehnologice.

(j) modificări semnificative ale valorii garanţiilor reale aferente obligaţiei sau ale calităţii garanţiilor din partea unor terţe părţi ori a ameliorărilor condiţiilor de credit, care se preconizează că vor diminua stimulentele economice care îl determină pe debitor să efectueze plăţile contractuale programate sau vor afecta în alt mod probabilitatea de neîndeplinire a obligaţiilor. De exemplu, în cazul în care valoarea garanţiei reale scade din cauza scăderii preţurilor locuinţelor, debitorii din unele jurisdicţii au un stimulent mai puternic de a nu își îndeplini obligaţiile de plată aferente creditelor ipotecare.

(k) o modificare semnificativă a calităţii garanţiei oferite de un acţionar (sau de părinţii unei persoane) în cazul în care acţionarul (sau părinţii) au un stimulent și capacitatea financiară de a împiedica neîndeplinirea obligaţiilor prin aportul de capital sau de numerar.

(l) modificări semnificative, cum ar fi reduceri ale sprijinului financiar acordat de societatea-mamă sau de altă întreprindere asociată, sau o modificare semnificativă, efectivă sau preconizată, a calităţii ameliorării condiţiilor de credit, care se preconizează că vor diminua stimulentele economice care îl determină pe debitor să efectueze plăţile contractuale programate. Ameliorările calităţii creditului sau sprijinul acordat acesteia presupun luarea în considerare a situaţiei financiare a garantului și/sau, în cazul intereselor emise în titlurizări, a măsurii în care se preconizează că interesele subordonate sunt capabile să absoarbă pierderile din credit preconizate (de exemplu, pentru creditele care stau la baza garanţiei).

(m) modificări preconizate ale documentelor aferente creditului, inclusiv o încălcare preconizată a contractului care ar putea duce la derogări de la convenţie sau la modificări ale acesteia, perioade de scutire de la plata dobânzilor, majorări ale ratei dobânzii, care necesită garanţii reale sau garanţii suplimentare, sau alte modificări ale cadrului contractual al instrumentului.

▼**M53**

(n) modificări semnificative ale performanței și comportamentului preconizate ale debitorului, inclusiv modificări ale statutului plăților debitorilor din grup (de exemplu, o creștere a numărului sau amplorii preconizate a plăților contractuale întârziate sau creșteri semnificative ale numărului preconizat de debitori pe carduri de credit care se preconizează că se vor apropia de limita de creditare sau o vor depăși sau care se preconizează că vor plăti valoarea minimă lunară).

(o) modificări ale abordării entității în materie de gestionare a creditelor cu privire la instrumentul financiar; cu alte cuvinte, pe baza unor noi indicatori ai modificărilor riscului de credit al instrumentului financiar, se preconizează că practicile de gestionare a riscului de credit ale entității vor deveni mai active sau se vor axa pe gestionarea instrumentului, aceasta presupunând inclusiv monitorizarea sau controlul mai atent al instrumentului sau intervențiile specifice ale entității pe lângă debitor.

(p) informații despre elemente nerambursate la scadență, inclusiv prezumția relativă, astfel cum este prevăzută la punctul 5.5.11.

B5.5.18 În unele cazuri, informațiile calitative și informațiile cantitative nestatistice disponibile pot fi suficiente pentru a determina dacă un instrument financiar a îndeplinit criteriul pentru recunoașterea unei ajustări pentru pierdere cu o valoare egală cu pierderile din credite preconizate pe durata de viață. Cu alte cuvinte, informațiile nu trebuie să treacă printr-un model statistic sau printr-un proces de rating de credit pentru a stabili dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit al instrumentului financiar. În alte cazuri, o entitate poate fi nevoită să ia în considerare alte informații, inclusiv informații provenite din modelele sale statistice sau din procesele sale de rating de credit. Ca abordare alternativă, entitatea își poate fundamenta evaluarea pe ambele tipuri de informații, și anume pe factori calitativi care nu sunt reflectați în cadrul procesului de rating intern și pe o categorie specifică de rating intern de la data de raportare, luând în considerare caracteristicile de risc de credit la recunoașterea inițială, dacă ambele tipuri de informații sunt relevante.

Prezumția relativă pentru plățile restante de peste 30 de zile

B5.5.19 Prezumția relativă de la punctul 5.5.11 nu este un indicator absolut al faptului că pierderile din credit preconizate pe durata de viață ar trebui recunoscute, dar se consideră că momentul îndeplinirii prezumției este ultimul moment în care pierderile din credit preconizate pe durata de viață ar trebui să fie recunoscute, chiar și atunci când se utilizează informații previzionale (inclusiv factori macroeconomici la nivel de portofoliu).

B5.5.20 O entitate poate răsturna această prezumție. Cu toate acestea, entitatea nu poate face acest lucru decât în cazul în care dispune de informații rezonabile și justificabile care demonstrează că, chiar dacă plățile contractuale au devenit restante de mai mult de 30 de zile, acest lucru nu reprezintă o creștere semnificativă a riscului de credit pentru un instrument financiar. De exemplu, atunci când neplata a fost o scăpare administrativă, și nu a rezultat în urma dificultății financiare a debitorului, sau entitatea are acces la dovezi istorice care demonstrează că nu există nicio corelație între creșterile semnificative ale riscului de neîndeplinire a obligațiilor și activele financiare pentru care plățile sunt restante de mai mult de 30 de zile, însă dovezile identifică o astfel de corelație în cazul în care plățile sunt restante de mai mult de 60 de zile.

▼**M53**

B5.5.21 O entitate nu poate corela plasarea în timp a creșterilor semnificative ale riscului de credit și recunoașterea pierderilor din credit preconizate pe durata de viață cu situațiile în care un activ financiar este considerat depreciat sau cu definiția internă dată de entitate noțiunii de neîndeplinire a obligațiilor.

Instrumente financiare care au risc de credit scăzut la data raportării

B5.5.22 Riscul de credit pentru un instrument financiar este considerat scăzut în sensul punctului 5.5.10 dacă instrumentul financiar are un risc scăzut de neîndeplinire a obligațiilor, debitorul are o bună capacitate de respectare a obligațiilor sale contractuale privind fluxurile de trezorerie pe termen scurt, iar modificările defavorabile ale condițiilor economice și comerciale pe termen mai lung ar putea reduce capacitatea debitorului de a-și îndeplini obligațiile contractuale privind fluxurile de trezorerie, dar nu este inevitabil să facă acest lucru. Instrumentele financiare nu sunt considerate ca având un risc de credit scăzut atunci când se consideră că prezintă un risc scăzut de pierdere doar din cauza valorii garanțiilor reale și, în absența acestor garanții, nu s-ar considera că instrumentul financiar prezintă un risc de credit scăzut. De asemenea, nu se consideră că instrumentele financiare prezintă un risc de credit scăzut doar pentru că au un risc de neîndeplinire a obligațiilor mai scăzut decât celelalte instrumente financiare ale entității sau în raport cu riscul de credit din jurisdicția în care își desfășoară activitatea entitatea.

B5.5.23 Pentru a determina dacă un instrument financiar are un risc de credit scăzut, o entitate poate utiliza ratingurile sale interne de risc de credit sau alte metodologii care sunt compatibile cu o definiție a riscului de credit scăzut înțeleasă la nivel global și care iau în considerare riscurile și tipul de instrumente financiare evaluate. Un rating extern „investment grade” este un exemplu de instrument financiar care poate fi considerat ca având risc de credit scăzut. Cu toate acestea, nu este obligatoriu ca instrumentele financiare să beneficieze de un rating extern pentru a se considera că au un risc de credit scăzut. Totuși, ar trebui să se considere că acestea au un risc de credit scăzut din perspectiva unui participant pe piață, luând în considerare toți termenii și condițiile instrumentului financiar.

B5.5.24 Pierderile din credit preconizate pe durata de viață nu sunt recunoscute în cazul unui instrument financiar doar pentru că s-a considerat că acesta avea un risc de credit scăzut în perioada de raportare anterioară și nu se consideră că are un risc de credit scăzut la data raportării. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să determine dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit după recunoașterea inițială și, prin urmare, dacă pierderile din credit preconizate pe durata de viață trebuie să fie recunoscute în conformitate cu punctul 5.5.3.

Modificări

B5.5.25 În unele situații, renegocierea sau modificarea fluxurilor de trezorerie contractuale ale unui activ financiar poate duce la derecunoașterea activului financiar existent în conformitate cu prezentul standard. Atunci când modificarea unui activ financiar are drept rezultat derecunoașterea activului financiar existent și recunoașterea ulterioară a activului financiar modificat, activul modificat este considerat un activ financiar „nou” în sensul prezentului standard.

▼M53

B5.5.26 În consecință, la aplicarea dispozițiilor privind deprecierea în cazul activului financiar modificat, data modificării trebuie să fie considerată data recunoașterii inițiale a activului financiar respectiv. De regulă, aceasta înseamnă ca ajustarea pentru pierdere să fie evaluată la o valoare egală cu pierderile din credit preconizate pe 12 luni, până când sunt îndeplinite cerințele pentru recunoașterea pierderilor din credit preconizate pe durata de viață de la punctul 5.5.3. Cu toate acestea, în unele circumstanțe neobișnuite, ca urmare a unei modificări care are drept rezultat derecunoașterea activului financiar inițial, ar putea exista dovezi că activul financiar modificat era depreciat la recunoașterea inițială și, prin urmare, activul financiar ar trebui să fie recunoscut drept activ financiar emis depreciat. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, în cazul în care s-a produs o modificare substanțială a unui activ neperformant care a avut ca rezultat derecunoașterea activului financiar inițial. În acest caz, este posibil ca modificarea să aibă ca rezultat un nou activ financiar care era depreciat la recunoașterea inițială.

B5.5.27 În cazul în care fluxurile de trezorerie contractuale aferente unui activ financiar au fost renegociate sau modificate în alt fel, dar activul financiar nu este derecunoscut, nu se consideră în mod automat că activul financiar respectiv are un risc de credit mai scăzut. O entitate trebuie să evalueze dacă a existat o creștere semnificativă a riscului de credit de la recunoașterea inițială pe baza tuturor informațiilor rezonabile și justificabile care sunt disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate. Acestea includ informații istorice și previzionale și o evaluare a riscului de credit pe durata de viață preconizată a activului financiar, care cuprinde informații despre circumstanțele care au condus la modificare. Dovezile care să ateste faptul că criteriile pentru recunoașterea pierderilor din credit preconizate pe durata de viață nu mai sunt îndeplinite pot include un istoric al performanțelor de plată actualizate și la timp în raport cu termenii contractuali modificați. De regulă, un client ar trebui să demonstreze în mod consecvent bune practici de plată pe o anumită perioadă de timp înainte să se considere că riscul de a scăzut. De exemplu, antecedentele de plăți omise sau incomplete nu vor fi, de regulă, suprimate doar prin efectuarea la timp a unei plăți în urma unei modificări a condițiilor contractuale.

Evaluarea pierderilor din credit preconizate

Pierderi din credit preconizate

B5.5.28 Pierderile din credit preconizate reprezintă o estimare a pierderilor din credit ponderată cu probabilitățile (cu alte cuvinte, valoarea actualizată a tuturor deficitelor de numerar) pe durata de viață preconizată a instrumentului financiar. Un deficit de numerar reprezintă diferența dintre fluxurile de numerar care îi sunt datorate unei entități în conformitate cu contractul și fluxurile de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le primească. Deoarece pierderile din credit preconizate iau în considerare valoarea și plasarea în timp a plăților, o pierdere din credit apare chiar dacă entitatea se așteaptă să fie plătită integral, dar după data scadenței contractuale.

B5.5.29 În cazul activelor financiare, o pierdere din credit reprezintă valoarea actualizată a diferenței dintre:

(a) fluxurile de trezorerie contractuale care îi sunt datorate unei entități în temeiul contractului; și

(b) fluxurile de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le primească.

▼M53

B5.5.30 În cazul angajamentelor de creditare neutilizate, o pierdere din credit reprezintă valoarea actualizată a diferenței dintre:

(a) fluxurile de trezorerie contractuale care îi sunt datorate entității dacă titularul angajamentului de creditare utilizează creditul; și

(b) fluxurile de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le primească dacă creditul este utilizat.

B5.5.31 Estimarea de către o entitate a pierderilor din credit preconizate aferente angajamentelor de creditare trebuie să fie în concordanță cu așteptările acesteia privind utilizarea angajamentului de creditare în cauză; cu alte cuvinte, entitatea trebuie să ia în considerare partea din angajamentul de creditare care va fi utilizată în termen de 12 luni de la data de raportare atunci când estimează pierderile din credit preconizate pe 12 luni, respectiv partea din angajamentul de creditare preconizată care va fi utilizată pe durata de viață preconizată a angajamentului de creditare, atunci când estimează pierderile din credit preconizate pe durata de viață.

B5.5.32 În cazul unui contract de garanție financiară, entitatea este obligată să facă plăți numai în caz de neîndeplinire a obligațiilor de către debitor, în conformitate cu termenii instrumentului care este garantat. În consecință, deficitele de numerar sunt plățile preconizate pentru a rambursa titularului o pierdere din credit pe care o suportă, minus orice sume pe care entitatea se așteaptă să le primească de la titular, debitor sau oricare altă parte. În cazul în care activul este garantat integral, estimarea deficitelor de numerar pentru un contract de garanție financiară ar fi în concordanță cu estimările deficitelor de numerar aferente activului care face obiectul garanței.

B5.5.33 În cazul unui activ financiar care este depreciat la data raportării, dar care nu este un activ financiar depreciat achiziționat sau emis, o entitate trebuie să evalueze pierderile din credit preconizate ca fiind diferența dintre valoarea contabilă brută a activului și valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate, actualizate la rata inițială a dobânzii efective a activului financiar. Orice ajustare este recunoscută în profit sau pierdere ca câștig sau pierdere din depreciere.

▼M54

B5.5.34 La evaluarea unei ajustări pentru pierdere pentru o creanță care decurge din contracte de leasing, fluxurile de trezorerie utilizate pentru a determina pierderile preconizate din creditare trebuie să fie consecvente cu fluxurile de trezorerie utilizate la evaluarea creanței care decurge din contracte de leasing în conformitate cu IFRS 16 *Contracte de leasing*.

▼M53

B5.5.35 O entitate poate utiliza avantaje pentru facilitarea aplicării în practică atunci când evaluează pierderile din credit preconizate, dacă acestea sunt compatibile cu principiile de la punctul 5.5.17. Un exemplu de avantaj pentru facilitarea aplicării în practică este calcularea pierderilor din credit preconizate aferente creanțelor comerciale cu ajutorul unei matrici de determinare a provizioanelor. Entitatea și-ar folosi experiența în materie de pierderi din credit istorice (ajustată, dacă este cazul, în conformitate cu punctele B5.5.51B5.5.52) pentru creanțele comerciale în vederea estimării pierderilor din credit preconizate pe 12 luni sau a pierderilor din credit preconizate pe durata de viață a activelor financiare, după caz. O matrice de determinare a provizioanelor ar putea, de exemplu, să precizeze rate de provizionare fixe, în funcție de numărul de zile de când o creanță comercială a

▼M53

devenit restantă (de exemplu, 1 la sută dacă nu este restantă, 2 la sută dacă este restantă de mai puțin de 30 de zile, 3 la sută dacă este restantă de mai mult de 30 de zile, dar de mai puțin de 90 de zile, 20 la sută dacă este restantă de 90-180 de zile etc.). În funcție de diversitatea clientelei sale, entitatea ar utiliza grupări corespunzătoare dacă experienţa în materie de pierderi din credit istorice arată modele de pierderi semnificativ diferite pentru diferite segmente de clientelă. Exemplele de criterii care ar putea fi utilizate pentru gruparea activelor includ regiunea geografică, tipul de produs, ratingul clienţilor, garanţiile reale sau asigurările de credit comerciale și tipul de client (de exemplu, cu ridicata sau cu amănuntul).

Definiţia neîndeplinirii obligaţiilor

B5.5.36 Punctul 5.5.9 prevede că, atunci când se stabilește dacă riscul de credit aferent unui instrument financiar a crescut semnificativ, o entitate trebuie să ia în considerare modificarea riscului de neîndeplinire a obligaţiilor după recunoașterea iniţială.

B5.5.37 Atunci când definește neîndeplinirea obligaţiilor în scopul determinării riscului de neîndeplinire a obligaţiilor, o entitate trebuie să aplice o definiţie a neîndeplinirii obligaţiilor care să fie compatibilă cu definiţia utilizată în scopul gestionării interne a riscului de credit pentru instrumentul financiar relevant și să ia în considerare indicatori calitativi (de exemplu, convenţii financiare) atunci când este cazul. Cu toate acestea, există o prezumție relativă potrivit căreia neîndeplinirea obligaţiilor nu are loc mai târziu de momentul în care un activ financiar este restant de 90 de zile, cu excepţia cazului în care o entitate deţine informaţii rezonabile și justificabile care demonstrează că un criteriu mai permisiv de neîndeplinire a obligaţiilor este mai adecvat. Definiţia neîndeplinirii obligaţiilor utilizată în acest scop trebuie să fie aplicată în mod consecvent pentru toate instrumentele financiare, cu excepţia cazului în care devin disponibile informaţii care demonstrează că o altă definiţie a neîndeplinirii obligaţiilor este mai potrivită pentru un anumit instrument financiar.

Perioada în care se estimează pierderile din credit preconizate

B5.5.38 În conformitate cu punctul 5.5.19, perioada maximă în care trebuie evaluate pierderile din credit preconizate este perioada contractuală maximă în care entitatea este expusă la riscul de credit. Pentru angajamente de creditare și contracte de garanţie financiară, aceasta este perioada contractuală maximă în care entitatea are o obligaţie contractuală curentă de a extinde creditarea.

B5.5.39 Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 5.5.20, anumite instrumente financiare includ atât o componentă de împrumut, cât și o componentă de angajament de creditare neutilizat, iar capacitatea contractuală a entităţii de a solicita rambursarea și de a anula angajamentul neutilizat nu limitează la perioada de preaviz contractual expunerea entităţii la pierderi din credit. De exemplu, facilităţile de credit cu reînnoire automată, cum ar fi cardurile de credit și facilităţile de descoperire de cont, pot fi retrase de către creditor, conform contractului, chiar și cu un preaviz de o zi. Cu toate acestea, în practică, creditorii continuă să prelungească creditul pentru o perioadă mai îndelungată și este posibil ca aceștia să retragă facilitatea numai după creșterea riscului de credit al debitorului, când ar putea fi prea târziu pentru a preveni unele sau toate pierderile din credit preconizate. Aceste instrumente financiare au, în general, următoarele caracteristici ca urmare a naturii instrumentului financiar, a modului în care sunt gestionate instrumentele financiare și a naturii informaţiilor disponibile cu privire la creșterile semnificative ale riscului de credit:

(a) instrumentele financiare nu au un termen fix sau structură de rambursare fixă și au, de obicei, o perioadă de anulare contractuală scurtă (de exemplu, o zi);

(b) capacitatea contractuală de a rezilia contractul nu este aplicată în cadrul gestionării cotidiene normale a instrumentului financiar, și este posibil ca contractul să fie reziliat numai atunci când entitatea sesizează o creștere a riscului de credit la nivelul facilităţii; și

(c) instrumentele financiare sunt gestionate la nivel colectiv.

▼M53

B5.5.40 Atunci când se determină perioada în care se preconizează că entitatea va fi expusă la riscul de credit, dar pentru care pierderile din credit preconizate nu ar fi atenuate prin acțiunile normale de gestionare a riscului de credit ale entității, o entitate ar trebui să ia în considerare factori precum informații istorice și experiența cu privire la:

(a) perioada în care entitatea a fost expusă la riscuri de credit pentru instrumente financiare similare;

(b) durata de timp pentru apariția unor evenimente conexe de neîndeplinire a obligațiilor pentru instrumente financiare similare în urma unei creșteri semnificative a riscului de credit; și

(c) acțiuni de gestionare a riscului de credit pe care o entitate se așteaptă să le întreprindă de îndată ce riscul de credit pentru instrumentul financiar a crescut, cum ar fi reducerea sau eliminarea limitelor neutilizate.

Rezultatul ponderat cu probabilitățile

B5.5.41 Scopul estimării pierderilor din credit preconizate nu este nici de a se estima scenariul cel mai pesimist, nici de a se estima scenariul cel mai optimist. Dimpotrivă, o estimare a pierderilor din credit preconizate trebuie să reflecte întotdeauna posibilitatea să apară o pierdere din credit și posibilitatea să nu apară nicio pierdere din credit, chiar dacă rezultatul cel mai probabil este să nu apară nicio pierdere din credit.

B5.5.42 Punctul 5.5.17 litera (a) impune ca estimarea pierderilor din credit preconizate să conțină o valoare imparțială și ponderată cu probabilitățile, care este determinată prin evaluarea unei serii de rezultate posibile. În practică, este posibil ca aceasta să nu fie în mod obligatoriu o analiză complexă. În unele cazuri, o modelare relativ simplă poate fi suficientă, fără a fi nevoie de un număr mare de simulări de scenarii detaliate. De exemplu, media pierderilor din credit aferente unui grup mare de instrumente financiare cu caracteristici de risc comune poate reprezenta o estimare rezonabilă a valorii ponderate cu probabilitățile. În alte cazuri, va fi necesară, probabil, identificarea de scenarii care precizează valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie pentru anumite rezultate și probabilitatea estimată a acestor rezultate. În aceste situații, pierderile din credit preconizate trebuie să reflecte cel puțin două rezultate, în conformitate cu punctul 5.5.18.

B5.5.43 În cazul pierderilor din credit preconizate pe durata de viață, o entitate trebuie să estimeze riscul de neîndeplinire a obligațiilor pentru instrumentul financiar pe durata de viață preconizată a acestuia. Pierderile din credite preconizate pe 12 luni sunt o parte a pierderilor din credit preconizate pe durata de viață și reprezintă deficitele de numerar pe durata de viață care vor apărea în caz de neîndeplinire a obligațiilor în decursul unei perioade de 12 luni de la data raportării (sau o perioadă mai scurtă în cazul în care durata de viață preconizată a unui instrument financiar este mai mică de 12 luni), ponderate cu probabilitatea neîndeplinirii obligațiilor. Astfel, pierderile din credit preconizate pe 12 luni nu reprezintă nici pierderile de credit preconizate pe durata de viață pe care o entitate le va suporta pentru instrumentele financiare pentru care se preconizează că nu vor fi îndeplinite obligațiile în următoarele 12 luni și nici deficitele de numerar care sunt previzionate în următoarele 12 luni.

Valoarea-timp a banilor

B5.5.44 Pierderile de credit preconizate se actualizează la data raportării, și nu la data neîndeplinirii preconizate a obligațiilor sau la o altă dată, utilizând rata dobânzii efective determinată la recunoașterea inițială sau o aproximare a acesteia. În cazul în care un instrument financiar are o rată variabilă a dobânzii, pierderile din credit preconizate trebuie actualizate utilizând rata actuală a dobânzii efective determinată în conformitate cu punctul B5.4.5.

▼M53

B5.5.45 Pentru activele financiare depreciate achiziționate sau emise, pierderile din credit preconizate se actualizează pe baza ratei dobânzii efective ajustate la credit determinate la recunoașterea inițială.

▼M54

B5.5.46 Pierderile preconizate din creditare pentru creanțe care decurg din contracte de leasing trebuie actualizate utilizând aceeași rată de actualizare folosită la evaluarea creanței care decurge din contracte de leasing în conformitate cu IFRS 16.

▼M53

B5.5.47 Pierderile din credit preconizate aferente unui angajament de creditare trebuie actualizate folosind rata dobânzii efective, sau o aproximare a acesteia, care va fi aplicată în momentul recunoașterii activelor financiare care rezultă din angajamentul de creditare. Aceasta deoarece, în sensul aplicării dispozițiilor privind deprecierea, un activ financiar care este recunoscut în urma utilizării unui angajament de creditare trebuie tratat ca o continuare a acestui angajament și nu ca un nou instrument financiar. Pierderile din credit preconizate aferente activului financiar trebuie, prin urmare, să fie evaluate luând în considerare riscul de credit inițial al angajamentului de creditare de la data la care entitatea a devenit o parte la angajamentul irevocabil.

B5.5.48 Pierderile din credit preconizate aferente contractelor de garanție financiară sau angajamentelor de creditare pentru care rata dobânzii efective nu poate fi determinată sunt actualizate prin aplicarea unei rate de actualizare care reflectă evaluarea curentă de pe piață a valorii-timp a banilor și riscurile specifice fluxurilor de trezorerie, dar numai dacă și în măsura în care riscurile sunt luate în considerare prin ajustarea ratei de actualizare, și nu prin ajustarea deficitelor de numerar care sunt actualizate.

Informații rezonabile și justificabile

B5.5.49 În sensul prezentului standard, sunt considerate informații rezonabile și justificabile informațiile care sunt în mod rezonabil disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate la data de raportare, inclusiv informațiile privind evenimentele trecute, condițiile actuale și previziunile condițiilor economice viitoare. Informațiile care sunt disponibile în scopul raportării financiare sunt considerate a fi disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate.

B5.5.50 O entitate nu este obligată să includă previziunile condițiilor viitoare de pe întreaga durată de viață preconizată a unui instrument financiar. Măsura în care este necesar raționamentul pentru estimarea pierderilor din credit preconizate depinde de disponibilitatea unor informații detaliate. Pe măsură ce perioada care face obiectul previziunilor crește, disponibilitatea informațiilor detaliate scade, iar exercitarea raționamentului este în mai mare măsură necesară pentru a estima pierderile din credit preconizate. Estimarea pierderilor din credit preconizate nu necesită o estimare detaliată pentru perioadele îndepărtate din viitor; pentru astfel de perioade, o entitate poate extrapola previziuni pe baza informațiilor detaliate pe care le are la dispoziție.

B5.5.51 Nu este necesar ca o entitate să efectueze o căutare exhaustivă de informații, dar aceasta trebuie să ia în considerare toate informațiile rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate și care sunt relevante pentru estimarea pierderilor din credit

▼M53

preconizate, inclusiv efectul plăţilor anticipate preconizate. Informaţiile utilizate trebuie să includă factori care sunt specifici debitorului, condiţiile economice generale şi o evaluare a tendinţei curente şi prognozate ca condiţiilor de la data raportării. O entitate poate utiliza diferite surse de date, care pot fi atât interne (specifice entităţii), cât şi externe. Printre sursele de date posibile se numără experienţa internă în materie de pierderi din credit istorice, ratingurile interne, experienţa pierderilor din credit a altor entităţi şi ratingurile, rapoartele şi statisticile externe. Entităţile care nu dispun de surse de date specifice entităţii sau nu dispun de suficiente astfel de surse pot utiliza experienţa entităţilor similare pentru instrumente financiare (sau grupuri de instrumente financiare) comparabile.

B5.5.52 Informaţiile istorice reprezintă un punct de reper sau o bază importantă pornind de la care să se evalueze pierderile din credit preconizate. Cu toate acestea, o entitate trebuie să ajusteze datele istorice, cum ar fi experienţa pierderilor din credit, pe baza informaţiilor observabile curente, pentru a reflecta efectele condiţiilor curente şi previziunile condiţiilor viitoare care nu au afectat perioada pe care se bazează datele istorice şi pentru a elimina efectele condiţiilor din perioada istorică care nu sunt relevante pentru fluxurile de trezorerie contractuale viitoare. În unele cazuri, cele mai bune informaţii rezonabile şi justificabile ar putea fi informaţiile istorice neajustate, în funcţie de natura informaţiilor istorice şi de momentul în care acestea au fost calculate, în raport cu circumstanţele de la data raportării şi caracteristicile instrumentului financiar în cauză. Estimările modificărilor pierderilor din credit preconizate ar trebui să reflecte şi să fie compatibile, ca tendinţă, cu modificările datelor observabile conexe de la o perioadă la alta (cum ar fi modificările ratelor şomajului, ale preţurilor proprietăţilor imobiliare, ale preţurilor mărfurilor, ale statutului plăţilor sau ale altor factori care indică pierderi din credit aferente instrumentului financiar sau în cadrul grupului de instrumente financiare şi amploarea acestor modificări). O entitate trebuie să revizuiască periodic metodologia şi ipotezele utilizate pentru estimarea pierderilor din credit preconizate pentru a reduce orice diferenţă dintre estimările pierderilor din credit şi pierderea reală constatată.

B5.5.53 Atunci când se utilizează experienţa în materie de pierderi din credit istorice pentru estimarea pierderilor din credit preconizate, este important ca informaţiile privind ratele istorice ale pierderilor din credit să fie aplicate grupurilor care sunt definite într-un mod compatibil cu grupurile pentru care au fost observate ratele istorice ale pierderilor din credit. În consecinţă, metoda utilizată trebuie să permită ca fiecare grup de active financiare să fie asociat cu informaţii despre experienţa pierderilor din credit în cadrul grupurilor de active cu caracteristici similare ale riscului de credit şi cu date observabile relevante care reflectă condiţiile curente.

B5.5.54 Pierderile din credit preconizate reflectă propriile aşteptări ale unei entităţi privind pierderile din credite. Cu toate acestea, atunci când la estimarea pierderilor din credit preconizate o entitate ia în considerare toate informaţiile rezonabile şi justificabile disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate, aceasta ar trebui să ia în considerare şi informaţiile observabile de pe piaţă privind riscul de credit al unui anumit instrument financiar sau al instrumentelor financiare similare.

▼M53

Garanții reale

B5.5.55 Pentru a evalua pierderile din credit preconizate, estimarea deficitelor de numerar preconizate trebuie să reflecte fluxurile de trezorerie preconizate aferente garanțiilor reale și altor ameliorări ale ratingului de credit care fac parte din condițiile contractuale și nu sunt recunoscute separat de către entitate. Estimările deficitelor de numerar preconizate aferente unui instrument financiar garantat reflectă valoarea și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie preconizate în urma executării silite a garanțiilor reale, minus costurile de obținere și de vânzare a garanțiilor reale, indiferent dacă executarea silită este probabilă (cu alte cuvinte, estimarea fluxurilor de trezorerie preconizate ia în considerare probabilitatea unei executări silite și fluxurile de trezorerie care ar rezulta în urma acesteia). În consecință, orice flux de trezorerie preconizat în urma executării garanției reale după scadența contractuală a contractului ar trebui să fie inclus în această analiză. Eventualele garanții reale obținute în urma executării silite nu sunt recunoscute ca activ separat de instrumentul financiar garantat, cu excepția cazului în care îndeplinesc criteriile de recunoaștere relevante pentru un activ prevăzute în prezentul standard sau în alte standarde.

Reclasificarea activelor financiare (secțiunea 5.6)

B5.6.1 Dacă o entitate reclasifică activele financiare în conformitate cu punctul 4.4.1, punctul 5.6.1 prevede că reclasificarea trebuie să fie aplicată prospectiv de la data reclasificării. Atât categoria de evaluare la costul amortizat, cât și categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global impun ca rata dobânzii efective să fie determinată la recunoașterea inițială. Ambele categorii de evaluare impun, de asemenea, că dispozițiile privind deprecierea să fie aplicate în același mod. În consecință, atunci când o entitate reclasifică un activ financiar din categoria de evaluare la costul amortizat în categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global sau invers:

(a) recunoașterea veniturilor din dobânzi nu se modifică și, prin urmare, entitatea continuă să utilizeze aceeași rată a dobânzii efective.

(b) evaluarea pierderilor din credit preconizate nu se modifică, deoarece ambele categorii de evaluare aplică aceeași abordare privind deprecierea. Cu toate acestea, în cazul în care un activ financiar ar fi reclasificat din categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în categoria de evaluare la costul amortizat, ajustarea pentru pierdere ar fi recunoscută ca o ajustare la valoarea contabilă brută a activului financiar de la data la care a fost reclasificat. Dacă un activ financiar ar fi reclasificat din categoria de evaluare la costul amortizat în categoria de evaluare la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, ajustarea pentru pierdere ar fi derecunoscută (și, prin urmare, nu ar mai fi recunoscută ca o ajustare la valoarea contabilă brută), dar ar fi recunoscută în schimb ca o valoare din depreciere cumulată (cu o valoare echivalentă) în alte elemente ale rezultatului global și nu ar mai fi prezentată de la data reclasificării.

B5.6.2 Cu toate acestea, o entitate nu este obligată să recunoască separat veniturile din dobânzi sau câștigurile sau pierderile din depreciere pentru un activ financiar evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere. În consecință, atunci când o entitate reclasifică un activ financiar în afara categoriei de evaluare la valoarea justă prin profit sau pierdere, rata dobânzii efective este determinată pe baza valorii juste a activului la data la care a fost reclasificat. În plus, în sensul aplicării secțiunii 5.5 activului financiar de la data la care acesta a fost reclasificat, data reclasificării se consideră ca fiind data recunoașterii inițiale.

▼M53

Câștiguri și pierderi (secțiunea 5.7)

B5.7.1 Punctul 5.7.5 permite unei entități să facă o alegere irevocabilă de a prezenta în alte elemente ale rezultatului global modificări ale valorii juste a unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii care nu este deținut în vederea tranzacționării. Această alegere este făcută pentru fiecare instrument în parte (adică fiecare acțiune în parte). Valorile prezentate în alte elemente ale rezultatului global nu trebuie transferate ulterior în profit sau pierdere. Totuși, entitatea poate transfera câștigul sau pierderea cumulat(ă) în capitalurile proprii. Dividendele pentru astfel de investiții sunt recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu punctul 5.7.6, exceptând cazul în care dividendele reprezintă clar o recuperare a unei părți a costului investiției.

B5.7.1A Cu excepția cazului în care se aplică punctul 4.1.5, punctul 4.1.2A prevede că un activ financiar este evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global dacă termenii contractuali ai activului financiar dau naștere unor fluxuri de trezorerie care reprezintă exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat și activul este deținut în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv se realizează atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare. Această categorie de evaluare recunoaște informații în profit sau pierdere, ca și cum activul financiar ar fi evaluat la costul amortizat, deși activul financiar este evaluat la valoarea justă în situația poziției financiare. Câștigurile sau pierderile, altele decât cele care sunt recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu punctele 5.7.10-5.7.11, sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global. Atunci când activele financiare respective sunt derecunoscute, câștigurile sau pierderile cumulate recunoscute anterior în alte elemente ale rezultatului global se reclasifică în profit sau pierdere. Acest lucru reflectă câștigul sau pierderea care ar fi fost recunoscută în profit sau pierdere la derecunoaștere dacă activul financiar ar fi fost evaluat la costul amortizat.

B5.7.2 O entitate aplică IAS 21 pentru activele financiare și datoriile financiare care sunt elemente monetare în conformitate cu IAS 21 și sunt exprimate în valută. IAS 21 impune ca orice câștiguri și pierderi din diferențele de schimb valutar ale activelor monetare și ale datoriilor monetare să fie recunoscute în profit sau pierdere. O excepție este un element monetar care este desemnat drept un instrument de acoperire într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor (a se vedea punctul 6.5.11), o acoperire a unei investiții nete (a se vedea punctul 6.5.13) sau o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor unui instrument de capitaluri proprii pentru care o entitate a ales să prezinte schimbări ale valorii juste în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 (a se vedea punctul 6.5.8).

B5.7.2A În scopul recunoașterii pierderilor și câștigurilor din diferențe de curs valutar conform IAS 21, un activ financiar evaluat la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 4.1.2A este tratat ca un element monetar. În consecință, un astfel de activ financiar este tratat ca un activ evaluat la costul amortizat în valută. Diferențele de schimb valutar aferente costului amortizat sunt recunoscute în profit sau pierdere, iar alte modificări ale valorii contabile sunt recunoscute în conformitate cu punctul 5.7.10.

B5.7.3 Punctul 5.7.5 permite unei entități să facă o alegere irevocabilă de a prezenta în alte elemente ale rezultatului global modificările ulterioare ale valorii juste a anumitor investiții în instrumente de capitaluri proprii. O astfel de investiție nu este un element monetar. În mod corespunzător, câștigul sau pierderea care este prezentat(ă) în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.5 include orice componentă de schimb valutar aferentă.

▼M53

B5.7.4 Dacă există o relație de acoperire împotriva riscurilor între un activ monetar nederivat și o datorie monetară aferentă unui instrument care nu este derivat, modificările componentei valutare a acelor instrumente financiare sunt prezentate în profit sau pierdere.

Datorii desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere

B5.7.5 Atunci când o entitate desemnează o datorie financiară la valoarea justă prin profit sau pierdere, aceasta trebuie să determine dacă prezentarea efectelor modificărilor în riscul de credit al datoriei în alte elemente ale rezultatului global ar genera sau ar spori necorelarea contabilă în profit sau pierdere. O necorelare contabilă ar fi generată sau sporită dacă prezentarea efectelor modificărilor aduse riscului de credit al datoriei în alte elemente ale rezultatului global ar genera o necorelare mai mare în profit sau pierdere decât dacă aceste valori ar fi fost prezentate în profit sau pierdere.

B5.7.6 Pentru a stabili acest aspect, entitatea trebuie să evalueze dacă preconizează că efectele modificărilor aduse riscului de credit al datoriei vor fi compensate în profit sau pierdere printr-o modificare în valoarea justă a altui instrument financiar măsurat la valoarea justă prin profit sau pierdere. O astfel de așteptare trebuie să se bazeze pe raportul economic dintre caracteristicile datoriei și caracteristicile celuilalt instrument financiar.

B5.7.7 Această determinare este efectuată la recunoașterea inițială și nu este reevaluată. În scopuri practice, nu este necesar ca entitatea să abordeze toate activele și datoriile care generează o necorelare contabilă exact în același timp. Este permisă o întârziere rezonabilă atât timp cât se preconizează că toate tranzacţiile rămase vor avea loc. O entitate trebuie să își aplice consecvent metodologia pentru a determina dacă prezentarea efectelor modificărilor în riscul de credit al datoriei în alte elemente ale rezultatului global ar genera sau ar spori necorelarea contabilă în profit sau pierdere. Totuși, o entitate poate utiliza diverse metodologii atunci când există raporturi economice diferite între caracteristicile datoriilor desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere și caracteristicile celorlalte instrumente financiare. IFRS 7 impune unei entități să furnizeze prezentări de informaţii calitative în cadrul notelor la situaţiile financiare referitor la metodologia pentru efectuarea acestei determinări.

B5.7.8 Dacă o astfel de necorelare este generată sau sporită, entitatea trebuie să prezinte toate modificările în valoarea justă (inclusiv efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei) în profit sau pierdere. Dacă o astfel de necorelare nu este generată sau sporită, entitatea trebuie să prezinte toate efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei în alte elemente ale rezultatului global.

B5.7.9 Valorile prezentate în alte elemente ale rezultatului global nu trebuie transferate ulterior în profit sau pierdere. Totuși, entitatea poate transfera câștigul sau pierderea cumulat(ă) în capitalurile proprii.

B5.7.10 Următorul exemplu prezintă o situaţie în care o necorelare contabilă este creată în profit sau pierdere dacă efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei au fost prezentate în alte elemente ale rezultatului global. O bancă de credit ipotecar oferă împrumuturi clienţilor și finanţează acele împrumuturi prin vânzarea de obligaţiuni care prezintă caracteristici asemănătoare (de exemplu, valoarea scadentă, profilul de rambursare, termenul și moneda) pe piață. Termenii contractuali ai împrumutului permit clientului creditului imobiliar să își plătească anticipat împrumutul (adică să își îndeplinească obligaţiile față de bancă) prin cumpărarea obligaţiunii corespunzătoare

▼M53

la valoarea justă de pe piață și prin transmiterea acelei obligațiuni către banca de credit ipotecar. Drept consecință a dreptului contractual de plată anticipată, în cazul în care calitatea creditului unei obligațiuni se deteriorează (și prin urmare scade valoarea justă a datoriei pe care o are banca de credit ipotecar), atunci scade și valoarea justă a împrumuturilor acordate de banca de credit ipotecar. Modificarea în valoarea justă a activului reflectă dreptul contractual al clientului ipotecii de a plăti anticipat împrumutul ipotecar prin cumpărarea obligațiunii de bază la valoarea justă (care, în acest exemplu, s-a redus) și transmiterea obligațiunii către banca de împrumut ipotecar. Prin urmare, efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei (obligațiunea) vor fi compensate în profit sau pierdere printr-o modificare corespunzătoare în valoarea justă a activului financiar (împrumutul). Dacă efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei au fost prezentate în alte elemente ale rezultatului global, ar exista o necorelare contabilă în profit sau pierdere. Prin urmare, o bancă de împrumut ipotecar trebuie să prezinte toate modificările în valoarea justă a datoriei (inclusiv efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei) în profit sau pierdere.

B5.7.11 În exemplul de la punctul B5.7.10 există o legătură contractuală între efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei și modificările în valoarea justă a activului financiar (adică drept consecință a dreptului contractual al clientului ipotecii de a plăti anticipat împrumutul prin cumpărarea obligațiunii la valoarea justă și transmiterea acesteia către banca de împrumut ipotecar). Totuși, o necorelare contabilă poate apărea și în lipsa unei legături la nivel contractual.

B5.7.12 În sensul aplicării dispozițiilor de la punctele 5.7.7 și 5.7.8, o necorelare contabilă nu este generată doar de metoda de evaluare pe care o entitate o utilizează pentru a determina efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei. O necorelare contabilă în profit sau pierdere apare doar dacă se preconizează că efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei (definit în IFRS 7) vor fi compensate prin modificările în valoarea justă a altui instrument financiar. O necorelare care apare doar ca urmare a metodei de evaluare (adică deoarece entitatea nu izolează modificările în riscul de credit al datoriei de alte modificări în valoarea justă) nu afectează determinarea solicitată la punctele 5.7.7 și 5.7.8. De exemplu, o entitate poate să nu izoleze modificările în riscul de credit al datoriei de alte modificări în riscul de lichiditate. Dacă entitatea prezintă efectul combinat al ambilor factori în alte elemente ale rezultatului global, poate apărea o necorelare deoarece modificările în riscul de lichiditate pot fi incluse în evaluarea la valoarea justă a activelor financiare ale entității și modificarea în valoarea justă totală a acestor active este prezentată în profit sau pierdere. Totuși, o astfel de necorelare este generată de imprecizia în evaluare, și nu de raportul de compensare prezentat la punctul B5.7.6, și, prin urmare, nu afectează determinarea solicitată la punctele 5.7.7 și 5.7.8.

Sensul termenului „risc de credit” (punctele 5.7.7 și 5.7.8)

B5.7.13 IFRS 7 definește riscul de credit drept „riscul ca una dintre părțile implicate într-un instrument financiar să genereze o pierdere financiară pentru cealaltă parte prin neîndeplinirea unei obligații”. Dispoziția de la punctul 5.7.7 litera (a) face referire la riscul ca emitentul să nu își poată îndeplini obligațiile cu privire la această datorie. Aceasta nu face neapărat referire la bonitatea emitentului. De exemplu, dacă o entitate emite o datorie garantată și o datorie care nu este garantată care altfel sunt identice, riscul de credit al acestor două datorii va fi diferit, chiar dacă ele sunt emise de aceeași entitate. Riscul de credit al datoriei garantate va fi mai mic decât riscul de credit al datoriei care nu este garantată. Riscul de credit al unei datorii garantate poate fi aproape egal cu zero.

▼M53

B5.7.14 În sensul aplicării dispoziţiei de la punctul 5.7.7 litera (a), riscul de credit diferă de riscul de performanţă specific unui activ. Riscul de performanţă specific unui activ nu este legat de riscul ca o entitate să nu își îndeplinească o anumită obligaţie, ci este legat de riscul ca un singur activ sau un grup de active să nu își îndeplinească în mod satisfăcător obligaţiile (sau să nu le îndeplinească deloc).

B5.7.15 Următoarele sunt exemple de risc de performanţă specific unui activ:

(a) o datorie cu o caracteristică de corelare cu o unitate prin care valoarea datorată investitorilor este stabilită contractual în baza performanţei activelor stabilite. Efectul acelei caracteristici de corelare cu o unitate asupra valorii juste a datoriei reprezintă un risc de performanţă specific unui activ, și nu un risc de credit. (b)

(b) o datorie emisă de o entitate structurată care prezintă următoarele caracteristici. Entitatea este izolată din punct de vedere legal, astfel încât activele entităţii sunt separate în beneficiul investitorilor săi, chiar și în cazul unui faliment. Entitatea nu mai încheie alte tranzacţii, iar activele entităţii nu pot fi ipotecate. Se datorează sume investitorilor entităţii numai dacă activele separate generează fluxuri de trezorerie. Așadar, modificările în valoarea justă a datoriei reflectă în primul rând modificările în valoarea justă a activelor. Efectul performanţei activelor asupra valorii juste a datoriei reprezintă un risc de performanţă specific unui activ, și nu un risc de credit.

Determinarea efectelor modificărilor în riscul de credit

B5.7.16 În sensul aplicării dispoziţiei de la punctul 5.7.7 litera (a), o entitate trebuie să determine valoarea modificării valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit al acelei datorii, determinată fie:

(a) drept valoarea modificării valorii sale juste care nu poate fi atribuită modificărilor unor condiţii de piaţă care generează risc de piaţă (a se vedea punctele B5.7.17 și B5.7.18); sau

(b) utilizând o metodă alternativă considerată de entitate ca reprezentând mai exact valoarea modificării valorii juste a datoriei care poate fi atribuită modificărilor riscului de credit.

B5.7.17 Modificările condiţiilor de piaţă care generează risc de piaţă includ modificări privind o rată a dobânzii de referinţă, un preţ al unui instrument financiar al unei alte entităţi, un preţ al mărfurilor, un curs de schimb valutar sau un indice de preţ sau de rată.

B5.7.18 Dacă singurele modificări importante ale condiţiilor de piaţă în cazul unei datorii sunt modificările unei rate de dobândă observabile (de referinţă), valoarea de la punctul B5.7.16 litera (a) poate fi estimată după cum urmează:

(a) În primul rând, entitatea calculează rata internă de rentabilitate a datoriei la începutul perioadei utilizând valoarea justă a datoriei, precum și fluxurile de trezorerie contractuale ale datoriei la începutul perioadei. Din această rată, entitatea scade rata de dobândă observată (de referinţă) la începutul perioadei pentru a obţine o componentă specifică instrumentului respectiv a ratei interne de rentabilitate.

▼M53

(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 de dobândă observate (de referință) la sfârșitul perioadei și (ii) componentei specifice instrumentului a ratei interne de rentabilitate, determinată conform literei (a).

(c) Diferența dintre valoarea justă a datoriei la sfârșitul perioadei și valoarea determinată conform literei (b) reprezintă modificarea valorii juste care nu fi poate atribuită modificărilor ratei de dobândă observate (de referință). Aceasta este valoarea care urmează să fie prezentată în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.7 litera (a).

B5.7.19 Exemplul de la punctul B5.7.18 presupune că modificările valorii juste care provin din alți factori decât modificările riscului de credit al instrumentului sau modificările ratelor dobânzii observate (de referință) nu sunt importante. Această metodă nu este recomandabilă dacă modificările în valoarea justă generate de alți factori sunt importante. În aceste situații, o entitate trebuie să utilizeze o metodă alternativă prin care să evalueze mult mai fidel efectele modificărilor în riscul de credit al datoriei [a se vedea punctul B5.7.16 litera (b)]. De exemplu, dacă instrumentul din exemplu conține un instrument derivat încorporat, modificarea valorii juste a instrumentului derivat încorporat este exclusă din determinarea valorii care urmează să fie prezentată în alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 5.7.7 litera (a).

B5.7.20 La fel ca pentru toate evaluările la valoarea justă, metoda de evaluare utilizată de o entitate pentru a determina proporția modificării în valoarea justă a datoriei care este atribuibilă modificărilor în riscul său de credit trebuie să utilizeze la maximum datele de intrare observabile relevante și să utilizeze la minimum datele de intrare neobservabile.

CONTABILITATEA DE ACOPERIRE ÎMPOTRIVA RISCURILOR (CAPITOLUL 6)

Instrumente de acoperire împotriva riscurilor (secțiunea 6.2)

Instrumente care intră în această categorie

B6.2.1 Instrumentele derivate care sunt încorporate în contracte-hibrid, dar care nu sunt contabilizate separat, nu pot fi desemnate drept instrumente separate de acoperire împotriva riscurilor.

B6.2.2 Propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități nu sunt active financiare sau datorii financiare ale entității și, prin urmare, nu pot fi desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor.

B6.2.3 Pentru acoperirile riscului valutar, componenta de risc valutar a unui instrument financiar nederivat este determinată în conformitate cu IAS 21.

Opțiuni emise

B6.2.4 Prezentul standard nu restricționează situațiile în care un instrument derivat care este evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere poate fi desemnat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor, cu excepția anumitor opțiuni emise. O opțiune emisă nu îndeplinește condițiile unui 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).

▼M53

Desemnarea instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor

B6.2.5 În cazul altor acoperiri decât acoperirile riscului valutar, atunci când o entitate desemnează un activ financiar nederivat sau o datorie financiară nederivată evaluat(ă) la valoarea justă prin profit sau pierdere drept instrument de acoperire împotriva riscurilor, aceasta poate desemna doar instrumentul financiar nederivat în întregime sau o parte a acestuia.

B6.2.6 Un singur instrument de acoperire împotriva riscurilor poate fi desemnat ca instrument de acoperire pentru mai multe tipuri de riscuri, cu condiţia să existe o desemnare specifică a instrumentului de acoperire şi a diferitelor poziţii de risc drept elemente acoperite împotriva riscurilor. Acele elemente acoperite împotriva riscurilor se pot afla în relaţii de acoperire diferite.

Instrumente acoperite împotriva riscurilor (secţiunea 6.3)

Elemente care intră în această categorie

B6.3.1 Un angajament ferm de a dobândi o întreprindere într-o combinare de întreprinderi nu poate fi un element acoperit împotriva riscului, cu excepţia riscului valutar, deoarece celelalte riscuri de acoperit nu pot fi identificate sau evaluate în mod specific. Acele riscuri sunt riscuri generale legate de activitate.

B6.3.2 O investiţie contabilizată conform metodei punerii în echivalenţă nu poate fi un element acoperit într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor. Aceasta deoarece metoda punerii în echivalenţă recunoaşte în profit sau pierdere partea investitorului din pierderea sau profitul entităţii în care s-a investit, şi nu modificările valorii juste a investiţiei. Din motive similare, o investiţie într-o filială consolidată nu poate fi un element acoperit împotriva riscurilor într-o acoperire a valorii juste. Aceasta deoarece consolidarea recunoaşte în profit sau pierdere profitul sau pierderea filialei, şi nu modificările valorii juste a investiţiei. O acoperire a unei investiţii nete într-o operaţiune 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 investiţiei.

B6.3.3 Punctul 6.3.4 permite unei entităţi să desemneze drept elemente acoperite împotriva riscurilor expunerile agregate care reprezintă o combinaţie între o expunere şi un instrument derivat. Atunci când se desemnează un astfel de element acoperit împotriva riscurilor, o entitate evaluează dacă expunerea agregată combină o expunere cu un instrument derivat astfel încât să creeze o expunere agregată diferită care este gestionată ca o singură expunere pentru un anumit risc (sau anumite riscuri). In acest caz, entitatea poate să desemneze elementul acoperit împotriva riscurilor pe baza expunerii agregate. De exemplu:

(a) o entitate poate să acopere împotriva riscului de preţ (pe baza dolarilor SUA) o anumită cantitate de cafea care este foarte probabil să fie achiziţionată în termen de 15 luni folosind un contract futures pe 15 luni pentru cafea. Achiziţia foarte probabilă de cafea împreună cu contractul futures pentru cafea pot fi privite ca fiind o expunere la riscul valutar pentru o sumă fixă de dolari SUA pe termen de 15 luni, din perspectiva gestionării riscului (adică la fel ca orice ieşire de numerar fixă de dolari SUA în termen de 15 luni).

▼**M53**

(b) o entitate poate acoperi riscul valutar pentru întreaga durată a datoriei cu rată fixă pe termen de 10 ani exprimată în valută. Totuși, entitatea necesită o expunere la rata fixă în moneda sa funcţională doar pe termen scurt spre mediu (de exemplu, pentru doi ani) și o expunere la rata fluctuantă a monedei sale funcţionale pentru durata rămasă până la scadenţă. La finalul fiecărui interval de doi ani (adică pe o bază succesivă de doi ani), entitatea fixează expunerea la rata dobânzii pentru următorii doi ani (dacă nivelul dobânzii este de așa natură încât entitatea să dorească stabilirea unor rate fixe ale dobânzii). Într-o astfel de situaţie, o entitate poate să încheie un swap pe rată fixă spre fluctuantă a dobânzii între monede diferite pe termen de 10 ani care schimbă datoria cu rată fixă exprimată în valută într-o expunere la o rată variabilă în moneda funcţională. Acest lucru se suprapune cu un swap pe rata dobânzii pentru doi ani care – pe baza monedei funcţionale – schimbă o datorie cu rată variabilă într-o datorie cu rată fixă. De fapt, datoria cu rată fixă exprimată în valută combinată cu swap-ul pe rată fixă spre fluctuantă a dobânzii între monede diferite pe termen de 10 ani sunt considerate a fio expunere la o datorie cu rată variabilă pe 10 ani în moneda funcţională, în sensul gestionării riscului.

B6.3.4 Atunci când se desemnează elementul acoperit împotriva riscurilor pe baza expunerii agregate, o entitate ia în considerare efectul combinat al elementelor care constituie expunerea agregată în sensul evaluării eficacităţii și ineficacităţii acoperirii împotriva riscurilor. Totuși, elementele care constituie expunerea agregată rămân contabilizate separat. Aceasta înseamnă că, de exemplu:

(a) instrumentele derivate care fac parte dintr-o expunere agregată sunt recunoscute ca active sau datorii separate evaluate la valoarea justă; și

(b) dacă o relaţie de acoperire împotriva riscurilor este desemnată între elementele care constituie o expunere agregată, modul în care un instrument derivat este inclus ca parte dintr-o expunere agregată trebuie să fie consecvent cu desemnarea acelui instrument derivat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor la nivelul expunerii agregate. De exemplu, dacă o entitate exclude elementul forward al unui instrument derivat de la desemnarea sa ca instrument de acoperire împotriva riscurilor pentru relaţia de acoperire dintre elementele care constituie expunerea agregată, atunci trebuie să excludă de asemenea elementul forward atunci când include acel instrument derivat ca parte dintr-o expunere agregată. Altfel, expunerea agregată va include un instrument derivat, fie în întregime, fie doar o parte a acestuia.

B6.3.5 Punctul 6.3.6 stipulează că, în situaţiile financiare consolidate, riscul valutar dintr-o tranzacţie prognozată din interiorul grupului care este foarte probabilă poate îndeplini condiţiile pentru un element acoperit împotriva riscurilor într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie, cu condiţia ca tranzacţia să fie exprimată într-o altă monedă decât moneda funcţională a entităţii care iniţiază acea tranzacţie, iar riscul valutar să afecteze profitul sau pierderea consolidat(ă). În acest sens, o entitate poate fi o societate-mamă, o filială, o entitate asociată, un angajament comun sau o sucursală. Dacă riscul valutar al unei tranzacţii prognozate în interiorul grupului nu afectează profitul sau pierderea consolidat(ă), tranzacţia din interiorul grupului nu îndeplinește condiţiile unui element acoperit împotriva riscurilor. Acesta este de obicei cazul plăţilor redevenţelor, plăţilor dobânzilor sau costurilor de administrare între membrii aceluiași grup dacă nu există o tranzacţie externă aferentă. Totuși, atunci când riscul valutar al unei tranzacţii prognozate în interiorul grupului va afecta

▼M53

profitul sau pierderea consolidat(ă), tranzacţia din interiorul grupului poate îndeplini condiţiile unui element acoperit împotriva riscurilor. Un exemplu îl constituie vânzările sau achiziţiile prognozate 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 imobilizările corporale în operaţiunile sale poate afecta profitul sau pierderea consolidat(ă). Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, deoarece imobilizările corporale vor fi depreciate de către entitatea care le cumpără, iar valoarea recunoscută iniţial pentru imobilizările corporale se poate modifica dacă tranzacţia prognozată din interiorul grupului este exprimată în altă monedă decât moneda funcţională a entităţii care le cumpără.

B6.3.6 Dacă o acoperire împotriva riscurilor a unei tranzacţii prognozate din interiorul grupului îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire, atunci orice câștig sau pierdere este recunoscut(ă) în și scos (scoasă) din alte elemente ale rezultatului global în conformitate cu punctul 6.5.11. Perioada relevantă sau perioadele relevante pe parcursul (căreia) cărora riscul valutar al tranzacţiei acoperite afectează profitul sau pierderea este aceea (sunt acelea) în care sunt afectate profitul sau pierderea consolidat(ă).

Desemnarea elementelor acoperite împotriva riscurilor

B6.3.7 O componentă este un element acoperit împotriva riscurilor care reprezintă mai puţin decât întregul element. În consecinţă, o componentă reflectă doar o parte a riscurilor elementului din care face parte aceasta sau reflectă riscurile doar într-o anumită măsură (de exemplu, atunci când se desemnează o parte a elementului).

Componente de risc

B6.3.8 Pentru ca o componentă de risc să fie eligibilă în vederea desemnării drept element acoperit împotriva riscurilor, aceasta trebuie să fie o componentă identificabilă în mod distinct a elementului financiar sau nefinanciar, iar modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste a elementului care pot fi atribuite modificărilor componentei de risc trebuie să poată fi evaluate fiabil.

B6.3.9 La identificarea componentelor de risc care îndeplinesc condiţiile pentru desemnarea drept elemente acoperite împotriva riscurilor, o entitate evaluează astfel de componente de risc în contextul structurii de piaţă specifice la care se referă riscul sau riscurile și în care are loc activitatea de acoperire împotriva riscurilor. O astfel de determinare necesită o evaluare a faptelor și circumstanţelor relevante, care diferă în funcţie de risc și piaţă.

B6.3.10 Atunci când desemnează componentele de risc drept elemente acoperite împotriva riscurilor, o entitate analizează dacă aceste componente de risc sunt precizate în mod explicit într-un contract (componente de risc stipulate contractual) sau sunt implicite în valoarea justă sau fluxurile de trezorerie ale unui element din care fac parte (componente de risc nestipulate contractual). Componentele de risc nestipulate contractual pot fi aferente unor elemente necontractuale (de exemplu, tranzacţii prognozate) sau unor contracte în care nu este stipulată în mod explicit componenta (de exemplu, un angajament ferm care include doar un singur preţ în locul unei formule de preţ care se referă la diferite instrumente de bază). De exemplu:

▼**M53**

(a) Entitatea A are un contract pe termen lung de furnizare a gazelor naturale la un preț stabilit pe baza unei formule specificate în contract care face referire la mărfuri și la alți factori (de exemplu, motorină, păcură și alte componente precum taxele de transport). Entitatea A acoperă componenta de motorină din acel contract de furnizare folosind un contract forward pentru motorină. Dat fiind faptul că în termenii și condițiile contractului de furnizare se menționează componenta de motorină, aceasta este o componentă de risc stipulată contractual. Prin urmare, datorită formulei de preț, entitatea A concluzionează că expunerea la prețul motorinei este identificabilă în mod distinct. In același timp, există o piață a contractelor forward pentru motorină. Prin urmare, entitatea A concluzionează că expunerea la prețul motorinei este evaluată în mod fiabil. In consecință, expunerea la prețul motorinei din contractul de furnizare reprezintă o componentă de risc care este eligibilă pentru a fi desemnată drept un element acoperit împotriva riscurilor.

(b) Entitatea B acoperă împotriva riscurilor viitoarele achiziții de cafea pe baza prognozei privind producția. Acoperirea împotriva riscurilor începe cu până la 15 luni înainte de livrarea unei părți din volumul prognozat să fie achiziționat. Entitatea B crește volumul acoperit împotriva riscurilor pe parcursul timpului (pe măsură ce se apropie data livrării). Entitatea B utilizează două tipuri diferite de contracte pentru a gestiona riscul de preț aferent cafelei:

(i) contracte futures pentru cafeaua tranzacțională la bursă; și

(ii) contracte de furnizare a cafelei de tip Arabica din Columbia livrate la un anumit punct de prelucrare. Aceste contracte stabilesc un preț pe tona de cafea pe baza prețului contractului futures pentru cafeaua tranzacționată la bursă plus o diferență fixă de preț plus o taxă variabilă pentru servicii logistice, calculat prin folosirea unei formule de preț. Contractul de furnizare a cafelei este un contract executoriu conform căruia entitatea B efectuează livrarea efectivă a cafelei.

Pentru livrările aferente recoltei curente, încheierea unor contracte de furnizare a cafelei îi permite entității B să fixeze diferența de preț între calitatea cafelei achiziționate efectiv (cafea Arabica din Columbia) și calitatea de referință care reprezintă baza contractelor futures tranzacționate la bursă. Totuși, pentru livrările care sunt aferente următoarei recolte, contractele de furnizare a cafelei nu sunt încă disponibile, astfel încât nu se poate fixa diferența de preț. Entitatea B folosește contractele futures pentru cafeaua tranzacționată la bursă pentru a acoperi împotriva riscurilor componenta privind calitatea de referință din riscul său de preț al cafelei pentru livrările aferente atât recoltei curente, cât și recoltei viitoare. Entitatea B determină faptul că este expusă la trei riscuri diferite: riscul de preț al cafelei care reflectă calitatea de referință, riscul de preț al cafelei care reflectă diferența (marja) dintre prețul cafelei la o calitate de referință și cel al cafelei Arabica din Columbia specifice pe care o primește de fapt și costurile logistice variabile. Pentru livrări aferente recoltei recente, după ce entitatea B încheie un contract de furnizare a cafelei, riscul de preț al cafelei care reflectă calitatea de referință reprezintă o componentă de risc stipulată contractual dat fiind faptul că formula de preț include o indexare a prețului la contractul futures pentru cafeaua tranzacționată la bursă. Entitatea B concluzionează că această componentă de risc este identificabilă în mod distinct și poate fi evaluată în mod fiabil. Pentru livrările

▼M53

aferente următoarei recolte, entitatea B nu a încheiat încă niciun contract de furnizare a cafelei (adică acele livrări sunt tranzacţii prognozate). Prin urmare, riscul de preţ al cafelei care reflectă calitatea de referinţă reprezintă o componentă de risc nestipulată contractual. Analiza entităţii B asupra structurii pieţei ţine cont de modul în care sunt stabilite preţurile pentru posibilele livrări ale cafelei specifice primite. Prin urmare, pe baza acestei analize a structurii pieţei, entitatea B concluzionează că tranzacţiile prognozate implică, de asemenea, și riscul de preț al cafelei care reflectă calitatea de referință ca fiind o componentă de risc care este identificabilă în mod distinct și care poate fi evaluată în mod fiabil deși nu este stipulată contractual. În consecință, entitatea B poate desemna relațiile de acoperire împotriva riscurilor pe baza componentelor de risc (pentru riscul de preț al cafelei care reflectă calitatea de referință) pentru contractele de furnizare a cafelei, precum și pentru tranzacțiile prognozate.

(c) Entitatea C acoperă împotriva riscurilor o parte din achiziţiile viitoare de benzină pe baza prognozei de consum pentru până la 24 de luni înainte de livrare și crește pe parcursul timpului volumul acoperit. Entitatea C acoperă această expunere folosind diferite tipuri de contracte în funcţie de orizontul de timp al acoperirii, ceea ce afectează lichiditatea de pe piaţă a instrumentelor derivate. Pentru orizonturile mai lungi de timp (12-24 de luni) entitatea C folosește contracte pentru ţiţeiul brut deoarece doar acestea au suficientă lichiditate pe piaţă. Pentru orizonturile de timp de 6-12 luni, entitatea C folosește instrumente derivate pentru motorină deoarece au o lichiditate suficientă. Pentru orizonturile de timp de până la șase luni, entitatea C folosește contracte pentru benzină. Analiza entităţii C asupra structurii pieţei pentru petrol și produsele petroliere, precum și evaluarea faptelor și circumstanţelor relevante sunt după cum urmează:

(i) (i) Entitatea C funcţionează într-o zonă geografică în care Brent reprezintă referinţa pentru ţiţeiul brut. Ţiţeiul brut reprezintă materialul brut de referinţă care afectează preţul diferitelor produse petroliere rafinate deoarece este componenta cea mai de bază a acestora. Motorina reprezintă referinţa pentru produsele petroliere rafinate care este folosită ca preţ de referinţă pentru produsele petroliere distilate în general. Acest lucru se reflectă de asemenea în tipurile de instrumente financiare derivate pentru pieţele ţiţeiului brut și produselor petroliere rafinate din mediul în care operează entitatea C, precum:

— contractul futures pentru ţiţeiul brut de referinţă, adică pentru ţiţeiul brut de tip Brent;

— contractul futures pentru motorina de referinţă, care este folosit ca preţ de referinţă pentru produsele distilate – de exemplu, instrumentele derivate de marjă pentru benzină acoperă diferența de preț dintre benzină și acea motorină de referință; și

▼**M53**

— instrumentul derivat de tip „crack spread” pentru motorina de referință (adică instrumentul derivat pentru diferența de preț dintre țițeiul brut și motorină – marjă de rafinare) care este indexat la țițeiul brut de tip Brent.

(ii) prețurile produselor petroliere rafinate nu depind de ce țiței brut specific este procesat de o anumită rafinărie deoarece acele produse petroliere rafinate (precum motorina și benzina) sunt produse standardizate.

Prin urmare, entitatea C ajunge la concluzia că riscul de preț al achizițiilor sale de benzină include o componentă de risc de preț al țițeiului brut pe baza țițeiului brut de tip Brent și o componentă de risc de preț al motorinei, deși țițeiul brut și motorina nu sunt specificate în niciun angajament contractual. Entitatea C concluzionează că aceste două componente de risc sunt identificabile în mod distinct și pot fi evaluate în mod fiabil deși nu sunt stipulate contractual. În consecință, entitatea C poate desemna relații de acoperire împotriva riscurilor pentru achizițiile de benzină prognozate pe baza componentelor de risc (pentru țițeiul brut sau motorină). Această analiză înseamnă, de asemenea, că dacă entitatea C a folosit, de exemplu, instrumente derivate pentru țițeiul brut pe baza țițeiului brut de tip West Texas Intermediate (WTI), atunci modificările în diferența de preț dintre țițeiul de tip Brent și cel de tip WTI ar genera ineficacitate de acoperire împotriva riscurilor.

(d) Entitatea D deține un instrument de datorie cu rată fixă. Acest instrument este emis într-un mediu cu o piață în care o mare varietate de instrumente de datorie similare sunt comparate prin marjele lor la o rată de referință (de exemplu, LIBOR), iar instrumentele cu rată variabilă din acel mediu sunt de obicei indexate la acea rată de referință. Swap-urile pe rata dobânzii sunt frecvent folosite pentru a gestiona riscul ratei dobânzii pe baza acelei rate de referință, indiferent de marja instrumentelor de datorie la acea rată de referință. Prețul instrumentelor de datorie cu rată fixă variază direct în funcție de schimbările ratei de referință pe măsură ce acestea au loc. Entitatea D concluzionează că rata de referință reprezintă o componentă care este identificabilă în mod distinct și care poate fi evaluată în mod fiabil. În consecință, entitatea D poate desemna relațiile de acoperire împotriva riscurilor pentru instrumentul de datorie cu rată fixă pe baza componentei de risc pentru riscul ratei dobânzii de referință.

B6.3.11 Atunci când este desemnată o componentă de risc drept element acoperit împotriva riscurilor, dispozițiile privind contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor se aplică acelei componente de risc în același mod în care se aplică și pentru alte elemente acoperite care nu sunt componente de risc. De exemplu, se aplică criteriile necesare, inclusiv faptul că relația de acoperire împotriva riscurilor trebuie să îndeplinească dispozițiile privind eficacitatea acoperirii, iar orice ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor trebuie evaluată și recunoscută.

▼**M53**

B6.3.12 O entitate poate desemna, de asemenea, numai modificări ale fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste a unui element acoperit împotriva riscurilor peste sau sub un preț specificat sau o altă variabilă (un „risc unilateral”). Valoarea intrinsecă a unui instrument de acoperire împotriva riscurilor a opțiunii cumpărate (presupunând că are aceiași termeni principali ca riscul desemnat), dar nu valoarea sa timp, reflectă un risc unilateral într-un element acoperit împotriva riscurilor. De exemplu, o entitate poate desemna variabilitatea rezultatelor viitoare ale fluxurilor de trezorerie generate de o creștere a prețului unei cumpărări prognozate de mărfuri. Într-o asemenea situație, o entitate desemnează numai pierderile aferente fluxurilor de trezorerie rezultate dintr-o creștere a prețului peste nivelul specificat. Riscul acoperit nu cuprinde valoarea-timp a unei opțiuni cumpărate, deoarece valoarea-timp nu este o componentă a tranzacției prognozate care afectează profitul sau pierderea.

B6.3.13 Există o prezumție relativă conform căreia, cu excepția cazului în care riscul inflaționist este stipulat contractual, acesta nu este identificabil în mod distinct și nu poate fi evaluat în mod fiabil și, prin urmare, nu poate fi desemnat drept o componentă de risc a unui instrument financiar. Totuși, în cazuri limitate, este posibil să fie identificată o componentă de risc a riscului inflaționist care este identificabilă în mod distinct și poate fi evaluată în mod fiabil, date fiind situațiile specifice din mediul inflaționist și piața relevantă a datoriilor.

B6.3.14 De exemplu, o entitate emite o datorie într-un mediu în care obligațiunile indexate la inflație au un volum și o structură a termenelor care au ca rezultat o piață suficient de lichidă ce permite stabilirea unei structuri a scadențelor ratelor reale ale dobânzii cu cupon zero. Acest lucru înseamnă că pentru respectiva valută, inflația este un factor relevant care este luat în considerare separat pe piața dobânzii. În acele situații, componenta de risc inflaționist poate fi determinată prin actualizarea fluxurilor de trezorerie ale instrumentului de datorie acoperit împotriva riscurilor folosind o structură a scadențelor ratelor reale ale dobânzii cu cupon zero [adică într-o manieră similară modului în care este determinată o componentă a ratei dobânzii fără risc (nominale)]. Invers, în multe cazuri, o componentă de risc inflaționist nu este identificabilă în mod distinct și nu poate fi evaluată în mod fiabil. De exemplu, o entitate emite doar datorii cu rată nominală a dobânzii într-un mediu cu o piață a obligațiunilor indexate la inflație care nu este suficient de lichidă pentru a permite stabilirea unei structuri a scadențelor ratelor reale ale dobânzii cu cupon zero. În acest caz, analiza structurii pieței și a faptelor și circumstanțelor nu sprijină concluzia entității că inflația este un factor relevant luat în considerare separat de piețele dobânzii. Prin urmare, entitatea nu poate depăși prezumția relativă că riscul inflaționist care nu este stipulat contractual nu este identificabil în mod distinct și nu poate fi evaluat în mod fiabil. În consecință, o componentă de risc inflaționist nu va fi eligibilă pentru desemnarea ca element acoperit împotriva riscurilor. Acest lucru se aplică indiferent de instrumentele de acoperire împotriva riscurilor legate de inflație pe care le are de fapt entitatea. În special, entitatea nu poate imputa pur și simplu termenii și condițiile aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor aferente inflației reale prin proiectarea termenilor și condițiilor asupra unei datorii cu rată nominală a dobânzii.

B6.3.15 O componentă de risc inflaționist stipulată contractual aferentă fluxurilor de trezorerie ale unei obligațiuni recunoscute indexate la inflație (presupunând că nu există nicio dispoziție de contabilizare separată a unui instrument derivat încorporat) este identificabilă separat și poate fi evaluată în mod fiabil atât timp cât alte fluxuri de trezorerie aferente instrumentului nu sunt afectate de componenta de risc inflaționist.

▼**M53**

Componente ale unei valori nominale

B6.3.16 Există două tipuri de componente ale valorilor nominale care pot fi desemnate drept elemente acoperite împotriva riscurilor într-o relație de acoperire: o componentă care este o parte a întregului element sau o componentă-strat. Tipul de componentă modifică rezultatul contabil. O entitate trebuie să desemneze componenta în sens contabil în mod consecvent cu obiectivul de gestionare a riscului.

B6.3.17 Un exemplu de componentă care reprezintă o parte este un procent de 50 % din fluxurile de trezorerie contractuale ale unui împrumut.

B6.3.18 O componentă-strat poate fi specificată din cadrul unei populații definite, dar deschise sau dintr-o valoare nominală definită. Exemplele includ:

(a) o parte din volumul unei tranzacții monetare, de exemplu, următoarele fluxuri de trezorerie în valoare de 10 MS din vânzările exprimate într-o valută după primele 20 MS din martie 201X ([1]);

(b) o parte a unui volum fizic, de exemplu, stratul inferior, care măsoară 5 milioane de metri cubi de gaz natural depozitat în locația XYZ;

(c) o parte dintr-un volum fizic sau un alt volum dintr-o tranzacție, de exemplu, primii 100 de barili de petrol achiziționați în iunie 201X sau primii 100 MWh din vânzările de electricitate din iunie 201X; sau

(d) un strat din valoarea nominală a elementului acoperit, de exemplu, ultimele 80 de milioane u.m. dintr-un angajament ferm de 100 de milioane u.m., stratul inferior de 20 de milioane u.m. dintr-o obligațiune cu rată fixă de 100 de milioane u.m. sau stratul superior de 30 de milioane u.m. din valoarea totală de 100 de milioane u.m. a unei datorii cu rată fixă care poate fi plătită în avans la valoarea justă (valoarea nominală definită este de 100 de milioane u.m.).

B6.3.19 Dacă o componentă-strat este desemnată într-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, atunci entitatea trebuie să o specifice din cadrul unei valori nominale definite. Pentru a se conforma cu dispozițiile necesare pentru acoperirile valorii juste împotriva riscurilor, o entitate trebuie să reevalueze elementul acoperit pentru modificările valorii juste (adică să reevalueze elementul pentru modificările valorii juste atribuibile riscului acoperit). Ajustarea acoperirii valorii juste împotriva riscurilor trebuie recunoscută în profit sau pierdere cel târziu atunci când elementul este derecunoscut. În consecință, este necesar să se urmărească elementul la care se referă ajustarea acoperirii valorii juste împotriva riscurilor. Pentru o componentă-strat dintr-o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, se impune ca o entitate să urmărească valoarea nominală pentru care este definită. De exemplu, la punctul B6.3.18 litera (d), valoarea nominală definită totală de 100 de milioane u.m. trebuie urmărită pentru a putea urmări stratul inferior de 20 de milioane u.m. sau stratul superior de 30 de milioane u.m.

B6.3.20 O componentă-strat care include o opțiune de plată în avans nu este eligibilă pentru a fi desemnată drept element acoperit împotriva riscurilor într-o acoperire a valorii juste dacă valoarea justă a opțiunii de plată în avans este afectată de modificările riscului acoperit, cu excepția cazului în care stratul desemnat include efectul opțiunii de plată în avans atunci când se determină modificarea valorii juste a elementului acoperit împotriva riscurilor.

([1]) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (u.m.) și „unități valutare” (u.v.).

▼**M53**

Relația dintre componente și fluxurile totale de trezorerie ale unui element

B6.3.21 Dacă o componentă a fluxurilor de trezorerie ale unui element financiar sau nefinanciar este desemnată drept element acoperit împotriva riscurilor, acea componentă trebuie să fie mai mică sau egală cu fluxurile totale de trezorerie ale întregului element. Totuși, toate fluxurile de trezorerie ale întregului element pot fi desemnate ca element acoperit și acoperite doar pentru un anumit risc (de exemplu, doar pentru acele modificări care pot fi atribuite modificărilor LIBOR sau ale unui preț de referință al mărfii).

B6.3.22 De exemplu, în cazul unei datorii financiare a cărei rată a dobânzii efective este mai mică decât LIBOR, o entitate nu poate desemna:

(a) o componentă a datoriei egală cu dobânda la indicele LIBOR (plus valoarea principalului în cazul unei acoperiri a valorii juste împotriva riscurilor); și

(b) o componentă reziduală negativă.

B6.3.23 Totuși, în cazul unei datorii financiare cu rată fixă a cărei rată a dobânzii efective este (de exemplu) cu 100 de puncte de bază sub LIBOR, o entitate poate desemna drept element acoperit împotriva riscurilor modificarea valorii întregii datorii (adică principalul plus dobânda la indicele LIBOR minus 100 de puncte de bază) care este atribuită schimbărilor LIBOR. 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 componentă de risc egală cu o rată de referință care este mai mare decât rata contractuală plătită pentru elementul respectiv. Entitatea poate face acest lucru cu condiția ca rata de referință să fie mai mică decât rata dobânzii efective calculată presupunând că entitatea a cumpărat instrumentul în ziua în care a desemnat pentru prima dată elementul acoperit împotriva riscurilor. 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 % într-un moment 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 în cazul în care ar fi cumpărat activul la data la care desemnează pentru prima dată riscul ratei dobânzii aferente LIBOR drept element acoperit împotriva riscurilor, randamentul efectiv al activului bazat pe valoarea justă la acel moment de 90 u.m. ar fi fost de 9,5 %. Deoarece LIBOR este mai mic decât acest randament efectiv, entitatea poate desemna o componentă 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.).

B6.3.24 Dacă o datorie financiară cu rată variabilă are o dobândă (de exemplu) LIBOR la trei luni minus 20 de puncte de bază (cu o limită inferioară de zero puncte de bază), atunci o entitate poate desemna drept element acoperit împotriva riscurilor modificarea fluxurilor de trezorerie ale acelei datorii în întregime (adică indicele LIBOR minus 20 de puncte de bază – inclusiv limita inferioară) care poate fi atribuită modificărilor indicelui LIBOR. Prin urmare, atât timp cât curba

▼M53

pentru următoarele trei luni a LIBOR aferentă duratei de viaţă rămase a datoriei nu scade sub 20 de puncte de bază, elementul acoperit împotriva riscurilor are aceeaşi variabilitate a fluxurilor de trezorerie ca datoria care are o dobândă LIBOR la trei luni cu o marjă pozitivă sau zero. Totuși, în cazul în care curba pentru următoarele trei luni a LIBOR aferentă duratei de viaţă rămase a datoriei (sau unei părţi a acesteia) scade sub 20 de puncte de bază, elementul acoperit împotriva riscurilor are o variabilitate mai mică a fluxurilor de trezorerie decât datoria care are o dobândă LIBOR la trei luni cu o marjă pozitivă sau zero.

B6.3.25 Un exemplu similar de element nefinanciar este un anumit tip de ţiţei brut dintr-un anumit câmp petrolifer care este la un preţ mai mic decât cel al ţiţeiului brut de referinţă. Dacă o entitate vinde acel ţiţei brut în baza unui contract conform unei formule de preţ stipulate contractual care stabileşte preţul pe baril la preţul ţiţeiului brut de referinţă minus 10 u.m. cu o limită inferioară de 15 u.m., entitatea poate desemna drept element acoperit împotriva riscurilor întreaga variabilitate a fluxurilor de trezorerie din cadrul contractului de vânzare atribuibilă modificării preţului ţiţeiului brut de referinţă. Totuși, entitatea nu poate desemna o componentă care este egală cu întreaga modificare a preţului ţiţeiului brut de referinţă. Prin urmare, atât timp cât preţul forward (pentru fiecare livrare) nu scade sub 25 u.m., elementul acoperit are aceeaşi variabilitate a fluxurilor de trezorerie ca o vânzare a ţiţeiului brut la preţul ţiţeiului brut de referinţă (sau cu o marjă pozitivă). Totuși, dacă preţul forward pentru orice livrare scade sub 25 u.m., elementul acoperit are o variabilitate mai mică a fluxurilor de trezorerie decât o vânzare a ţiţeiului brut la preţul ţiţeiului brut de referinţă (sau cu o marjă pozitivă).

Criteriile contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor (secţiunea 6.4)

Eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor

B6.4.1 Eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor reprezintă măsura în care modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie aferente instrumentului de acoperire compensează modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie aferente elementului acoperit (de exemplu, atunci când elementul acoperit reprezintă o componentă de risc, modificarea relevantă a valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie ale unui element este cea atribuibilă riscului acoperit). Ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor reprezintă măsura în care modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie aferente instrumentului de acoperire sunt mai mari sau mai mici decât cele ale elementului acoperit.

B6.4.2 Atunci când este desemnată o relaţie de acoperire împotriva riscurilor şi pe o bază continuă, o entitate trebuie să analizeze sursele ineficacităţii acoperirii împotriva riscurilor care se preconizează că vor afecta relaţia de acoperire pe parcursul duratei sale. Această analiză (inclusiv orice actualizări în conformitate cu punctul B6.5.21 care provin din reechilibrarea unei relaţii de acoperire împotriva riscurilor) reprezintă baza de evaluare a entităţii pentru îndeplinirea dispoziţiilor privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor.

B6.4.3 Pentru a evita orice incertitudine, efectele înlocuirii partenerului iniţial cu un partener de compensare și efectuarea modificărilor aferente descrise la punctul 6.5.6 trebuie reflectate în evaluarea instrumentului de acoperire împotriva riscurilor și, prin urmare, în evaluarea și măsurarea eficacităţii acoperirii împotriva riscurilor.

▼M53

Relația economică dintre elementul acoperit și instrumentul de acoperire împotriva riscurilor

B6.4.4 Dispoziția referitoare la existența unei relații economice înseamnă că instrumentul de acoperire și elementul acoperit împotriva riscurilor au valori care în general se modifică în direcții opuse din cauza aceluiași risc, care reprezintă riscul acoperit. Prin urmare, trebuie să se preconizeze că valoarea instrumentului de acoperire și valoarea elementului acoperit se vor modifica în mod sistematic în urma variațiilor aceluiași instrument sau acelorași instrumente de bază care au o asemenea legătură economică încât răspund într-un mod similar la riscul care este acoperit (de exemplu, țițeiul Brent și WTI).

B6.4.5 Dacă instrumentele de bază nu sunt aceleași, dar sunt legate din punct de vedere economic, pot exista situații în care valorile instrumentului de acoperire și ale elementului acoperit împotriva riscurilor se modifică în aceeași direcție, de exemplu, deoarece diferența de preț dintre cele două instrumente de bază corelate variază, în timp ce instrumentele însele nu se modifică semnificativ. Acest lucru este în continuare consecvent cu o relație economică între instrumentul de acoperire și elementul acoperit împotriva riscurilor dacă se preconizează în continuare că valorile instrumentului de acoperire și ale elementului acoperit se vor modifica în direcții opuse atunci când se modifică instrumentele de bază.

B6.4.6 Evaluarea măsurii în care există o relație economică include o analiză a comportamentului posibil al relației de acoperire împotriva riscurilor pe durata sa, pentru a verifica dacă se poate preconiza îndeplinirea obiectivului de gestionare a riscului. Simpla existență a unei corelări statistice între două variabile nu sprijină ea însăși o concluzie validă privind faptul că există o relație economică.

Efectul riscului de credit

B6.4.7 Deoarece modelul contabil se bazează pe noțiunea generală de compensare între câștigurile și pierderile aferente instrumentului de acoperire și cele aferente elementului acoperit, eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor se determină nu doar în funcție de relația economică dintre aceste elemente (adică modificările în instrumentele lor de bază), ci și în funcție de efectul riscului de credit asupra valorii atât a instrumentului de acoperire, cât și a elementului acoperit. Efectul riscului de credit înseamnă că, indiferent dacă există o relație economică între instrumentul de acoperire și elementul acoperit împotriva riscurilor, nivelul de compensare poate deveni eratic. Acest lucru poate rezulta dintr-o modificare în riscul de credit fie al instrumentului de acoperire, fie al elementului acoperit care are o asemenea magnitudine încât riscul de credit domină modificările de valoare care rezultă din relația economică (adică efectul modificărilor în instrumentele de bază). Un nivel al magnitudinii care determină dominarea este unul care ar genera pierdere (sau câștig) din riscul de credit, împiedicând efectul modificărilor instrumentelor de bază asupra valorii instrumentului de acoperire sau a elementului acoperit, chiar dacă acele modificări au fost semnificative. Dimpotrivă, dacă pe parcursul unei anumite perioade modificarea în instrumentele de bază este redusă, faptul că și niște modificări reduse legate de riscul de credit în valoarea instrumentului de acoperire sau a elementului acoperit ar putea afecta valoarea mai mult decât instrumentele de bază nu determină dominarea.

▼M53

B6.4.8 Un exemplu de risc de credit care domină o relaţie de acoperire împotriva riscurilor este atunci când o entitate acoperă o expunere la riscul de preţ al unei mărfi folosind un instrument derivat negarantat. Dacă partenerul acelui instrument derivat suferă o deteriorare severă în ceea ce privește bonitatea, efectul modificărilor bonităţii partenerului poate depăși efectul modificărilor preţului mărfii asupra valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor, în timp ce modificările valorii elementului acoperit depind, în general, de modificările preţului mărfii.

Rata de acoperire

B6.4.9 În conformitate cu dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor, rata de acoperire dintr-o relaţie de acoperire trebuie să fie aceeași cu cea care rezultă din cantitatea elementului acoperit pe care entitatea o acoperă de fapt și din cantitatea instrumentului de acoperire folosită de fapt de entitate pentru a acoperi respectiva cantitate din elementul acoperit. Prin urmare, dacă o entitate acoperă mai puţin de 100 % din expunerea unui element, cum ar fi 85 %, ea trebuie să desemneze relaţia de acoperire împotriva riscurilor folosind o rată de acoperire care este aceeași cu cea care rezultă din 85 % din expunere și cantitatea instrumentului de acoperire pe care entitatea o folosește de fapt pentru a acoperi procentul de 85 %. În mod similar, dacă, de exemplu, o entitate acoperă o expunere folosind o valoare nominală de 40 de unităţi dintr-un instrument financiar, ea trebuie să desemneze relaţia de acoperire împotriva riscurilor folosind o rată de acoperire care este aceeași cu cea care rezultă din cantitatea de 40 de unităţi (adică entitatea nu trebuie să folosească o rată de acoperire bazată pe o cantitate mai mare sau mai mică de unităţi decât cea pe care ar putea să o deţină în total) și cantitatea de elemente acoperite pe care o acoperă de fapt cu acele 40 de unităţi.

B6.4.10 Totuși, desemnarea relaţiei de acoperire împotriva riscurilor folosind aceeași rată de acoperire ca cea care rezultă din cantităţile elementului acoperit și instrumentului de acoperire pe care entitatea le folosește de fapt nu trebuie să reflecte un dezechilibru între ponderile elementului acoperit și instrumentului de acoperire care generează la rândul lor o ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor (indiferent dacă este recunoscută sau nu) ce poate avea drept consecinţă un rezultat contabil care ar fi inconsecvent cu obiectivul contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor. Prin urmare, în sensul desemnării unei relaţii de acoperire împotriva riscurilor, o entitate trebuie să ajusteze rata de acoperire care rezultă din cantităţile elementului acoperit și instrumentului de acoperire pe care entitatea le folosește de fapt în cazul în care este necesar pentru a evita un astfel de dezechilibru.

B6.4.11 Următoarele exemple sunt considerente relevante atunci când se evaluează măsura în care un rezultat contabil este inconsecvent cu obiectivul contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor:

(a) dacă rata de acoperire prevăzută este stabilită pentru a evita recunoașterea ineficacităţii acoperirii împotriva riscurilor pentru acoperirile fluxurilor de trezorerie sau pentru a realiza ajustări ale acoperirii valorii juste pentru mai multe elemente acoperite cu scopul de a spori utilizarea contabilizării la valoarea justă, dar fără a compensa modificările valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor; și

▼M53

(b) dacă există un motiv comercial pentru anumite ponderi ale elementului acoperit și ale instrumentului de acoperire, chiar dacă acesta generează ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor. De exemplu, o entitate angajează și desemnează o cantitate dintr-un instrument de acoperire care nu reprezintă cantitatea pe care o determină ca fiind cea mai bună acoperire a elementului acoperit, deoarece volumul standard al instrumentelor de acoperire nu îi permite să angajeze acea cantitate exactă din instrumentul de acoperire („o problemă de mărime a lotului”). Un exemplu este o entitate care acoperă 100 de tone din achiziţiile de cafea prin contracte standard de tip futures pentru cafea în care volumul contractual este de 37 500 livre. Entitatea poate folosi doar cinci sau șase contracte (echivalentul a 85,0 și, respectiv, 102,1 tone) pentru a acoperi volumul achiziţionat de 100 de tone. În acest caz, entitatea desemnează o relaţie de acoperire împotriva riscurilor folosind rata de acoperire care rezultă din numărul de contracte futures pentru cafea pe care le folosește de fapt, deoarece ineficacitatea acoperirii care rezultă din necorelarea ponderilor elementului acoperit și instrumentului de acoperire nu are drept consecinţă un rezultat contabil care este inconsecvent cu obiectivul contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor.

Frecvenţa evaluării măsurii în care sunt îndeplinite dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor

B6.4.12 O entitate trebuie să evalueze, la începutul relaţiei de acoperire împotriva riscurilor și pe o bază continuă, măsura în care o relaţie de acoperire îndeplinește dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii. O entitate trebuie să efectueze evaluarea pe bază continuă cel puţin la fiecare dată de raportare sau la fiecare modificare semnificativă a circumstanţelor care afectează dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor, în funcţie de care dintre acestea intervine mai întâi. Evaluarea se referă la așteptările cu privire la eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor și, prin urmare, este doar cu caracter previzional.

Metode de evaluare a măsurii în care sunt îndeplinite dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor

B6.4.13 Prezentul standard nu specifică o metodă de a evalua măsura în care o relaţie de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii. Totuși, o entitate trebuie să utilizeze o metodă care să reflecte caracteristicile relevante ale relaţiei de acoperire împotriva riscurilor, inclusiv sursele ineficacităţii acoperirii. În funcţie de acești factori, metoda poate reprezenta o evaluare calitativă sau cantitativă.

B6.4.14 De exemplu, atunci când termenii esenţiali (precum valoarea nominală, scadenţa și instrumentul de bază) aferenţi instrumentului de acoperire și elementului acoperit sunt corelaţi sau strâns aliniaţi, este posibil ca, pe baza evaluării calitative a acelor termeni esenţiali, o entitate să ajungă la concluzia că instrumentul de acoperire și elementul acoperit au valori care în general se modifică în direcţii opuse din cauza aceluiași risc și, prin urmare, că există o relaţie economică între elementul acoperit și instrumentul de acoperire (a se vedea punctele B6.4.4-B6.4.6).

B6.4.15 Faptul că un instrument derivat este în bani sau afara banilor („in or out of the money”) atunci când este desemnat drept instrument de acoperire nu înseamnă în sine că evaluarea calitativă nu este adecvată. Măsura în care ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor care provine din acest lucru ar putea avea o magnitudine pe care o evaluare calitativă nu ar putea să o reflecte în mod adecvat depinde de circumstanţe.

▼M53

B6.4.16 Dimpotrivă, dacă termenii esențiali aferenți instrumentului de acoperire și elementului acoperit nu sunt strâns aliniați, atunci există un nivel sporit de incertitudine cu privire la gradul de compensare. În consecință, eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor pe parcursul relației de acoperire este mai dificil de preconizat. Într-o astfel de situație, ar putea fi posibil ca, pe baza evaluării cantitative, o entitate să ajungă doar la concluzia că există o relație economică între elementul acoperit și instrumentul de acoperire (a se vedea punctele B6.4.4-B6.4.6). În unele situații, ar putea fi de asemenea necesară o evaluare cantitativă pentru a evalua dacă rata de acoperire folosită pentru desemnarea relației de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește dispozițiile privind eficacitatea acoperirii (a se vedea punctele B6.4.9-B6.4.11). O entitate poate folosi aceleași metode sau metode diferite pentru cele două obiective diferite.

B6.4.17 Dacă există modificări în circumstanțele care afectează eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor, atunci este posibil ca o entitate să fie nevoită să modifice metoda de evaluare a măsurii în care o relație de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește dispozițiile privind eficacitatea acoperirii pentru a se asigura că sunt reflectate în continuare caracteristicile relevante ale relației de acoperire, inclusiv sursele ineficacității acoperirii împotriva riscurilor.

B6.4.18 Gestionarea riscului de către o entitate este principala sursă de informații pentru a evalua măsura în care o relație de acoperire îndeplinește dispozițiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor. Acest lucru înseamnă că informațiile (sau analiza) de gestiune folosite în scopuri decizionale pot fi utilizate ca bază pentru evaluarea măsurii în care o relație de acoperire îndeplinește dispozițiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor.

B6.4.19 Documentația unei entități cu privire la relația de acoperire împotriva riscurilor include modul în care se vor evalua dispozițiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor, inclusiv metoda sau metodele folosite. Documentația cu privire la relația de acoperire împotriva riscurilor trebuie actualizată cu orice modificări privind metodele folosite (a se vedea punctul B6.4.17).

Contabilizarea unei relații de acoperire împotriva riscurilor care îndeplinește condițiile necesare (secțiunea 6.5)

B6.5.1 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 care rezultă în urma modificărilor ratelor dobânzii. O astfel de acoperire împotriva riscurilor poate fi inițiată de emitent sau de deținător.

B6.5.2 Scopul unei acoperiri a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor este acela de a amâna câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire împotriva riscurilor într-o perioadă sau în perioade în care fluxurile de trezorerie viitoare preconizate acoperite afectează profitul sau pierderea. Un exemplu de acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor este utilizarea unui swap pentru a modifica datoria cu rată fluctuantă (indiferent dacă este evaluată la costul amortizat sau la valoarea justă) într-o datorie cu rată fixă (adică o acoperire a unei tranzacții viitoare în care fluxurile de trezorerie viitoare acoperite reprezintă plățile viitoare ale dobânzii). Dimpotrivă, o achiziție prognozată a unui instrument de capitaluri proprii care, odată dobândit, va fi contabilizat la valoarea justă prin profit sau pierdere reprezintă un exemplu de element care nu poate fi elementul acoperit într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, deoarece orice câștig sau pierdere aferent(ă) instrumentului de acoperire care ar fi amânat(ă) nu poate fi reclasificat(ă) în mod adecvat în profit sau pierdere într-o perioadă în care ar realiza compensarea. Din același motiv, o achiziție prognozată a unui instrument de capitaluri proprii care, odată dobândit, va fi contabilizat la valoarea justă, cu modificările valorii juste prezentate în alte elemente ale rezultatului global, nu va putea fi, de asemenea, elementul acoperit într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor.

▼M53

B6.5.3 O acoperire împotriva riscurilor a unui angajament ferm (de exemplu, o acoperire a modificării preţului carburantului aferentă unui angajament contractual nerecunoscut de către o reţea publică de distribuţie a energiei electrice de a cumpăra carburant la un preţ fix) reprezintă o acoperire a unei expuneri la o modificare a valorii juste. În consecinţă, o astfel de acoperire reprezintă o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 6.5.4, o acoperire a riscului valutar aferent unui angajament ferm poate fi contabilizată în mod alternativ ca o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor.

Evaluarea ineficacităţii acoperirii împotriva riscurilor

B6.5.4 Atunci când se evaluează ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor, o entitate trebuie să ia în considerare valoarea-timp a banilor. În consecinţă, entitatea determină valoarea elementului acoperit împotriva riscurilor pe baza valorii actualizate și, prin urmare, modificarea valorii elementului acoperit împotriva riscurilor include, de asemenea, efectul valorii-timp a banilor.

B6.5.5 Pentru a calcula modificarea valorii elementului acoperit cu scopul evaluării ineficacităţii acoperirii împotriva riscurilor, o entitate poate folosi un instrument derivat cu termeni care corespund termenilor esenţiali ai elementului acoperit (denumit, de obicei, „instrument derivat ipotetic”) și care ar fi calibrat, de exemplu, pentru o acoperire a unei tranzacţii prognozate, folosind nivelul de preţ (sau rata) acoperit(ă). De exemplu, în cazul în care acoperirea a fost aferentă unui risc bilateral la nivelul curent al pieţei, instrumentul derivat ipotetic reprezintă un contract forward ipotetic care este calibrat la o valoare zero la momentul desemnării relaţiei de acoperire împotriva riscurilor. Dacă acoperirea a fost, de exemplu, pentru un risc unilateral, atunci instrumentul derivat ipotetic reprezintă valoarea intrinsecă a unei opţiuni ipotetice care la momentul desemnării relaţiei de acoperire este la paritate dacă nivelul preţului acoperit este la nivelul curent al pieţei sau este în afara banilor („out of the money”) dacă nivelul preţului acoperit este mai mare (sau, în cazul unei acoperiri a unei poziţii lungi, este mai mic) decât nivelul curent al pieţei. Folosirea unui instrument derivat ipotetic este un mijloc posibil pentru calcularea modificării valorii elementului acoperit împotriva riscurilor. Instrumentul derivat ipotetic reproduce elementul acoperit și, prin urmare, are același rezultat ca și când acea modificare a valorii a fost determinată print-o abordare diferită. Prin urmare, folosirea unui „instrument derivat ipotetic” nu reprezintă o metodă în sine, ci o soluţie matematică ce poate fi folosită doar la calcularea valorii elementului acoperit împotriva riscurilor. În consecinţă, un „instrument derivat ipotetic” nu poate fi folosit pentru a include caracteristici în valoarea elementului acoperit care există doar în instrumentul de acoperire (dar nu și în elementul acoperit). Un exemplu îl reprezintă o datorie exprimată în valută (indiferent dacă aceasta este o datorie cu rată fixă sau variabilă). Atunci când se folosește un instrument derivat ipotetic pentru a calcula modificarea valorii unei astfel de datorii sau valoarea actualizată a modificării cumulate în fluxurile de trezorerie aferente, instrumentul derivat ipotetic nu poate să impute pur și simplu o taxă pentru schimbul valutar, chiar dacă instrumentele derivate reale conform cărora sunt schimbate monedele diferite pot include o astfel de taxă (de exemplu, swap-uri pe rata dobânzii între monede diferite).

B6.5.6 Modificarea valorii elementului acoperit determinată prin folosirea unui instrument derivat ipotetic poate fi utilizată, de asemenea, în vederea evaluării măsurii în care o relaţie de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor.

▼M53

Reechilibrarea relației de acoperire împotriva riscurilor și a modificărilor ratei de acoperire

B6.5.7 Reechilibrarea se referă la ajustările realizate asupra cantităților desemnate din elementul acoperit împotriva riscurilor sau din instrumentul de acoperire din cadrul unei relații deja existente de acoperire cu scopul de a menține o rată de acoperire care respectă dispozițiile privind eficacitatea acoperirii. Modificările cantităților desemnate dintr-un element acoperit sau dintr-un instrument de acoperire împotriva riscurilor în alt scop nu constituie o reechilibrare în sensul prezentului standard.

B6.5.8 Reechilibrarea este contabilizată ca o continuare a relației de acoperire în conformitate cu punctele B6.5.9B6.5.21. La reechilibrare, ineficacitatea acoperirii aferentă relației de acoperire împotriva riscurilor este determinată și recunoscută imediat înainte de ajustarea relației de acoperire împotriva riscurilor.

B6.5.9 Ajustarea ratei de acoperire îi permite unei entități să răspundă unor modificări ale relației dintre un instrument de acoperire împotriva riscurilor și un element acoperit rezultate din instrumentele de bază sau din variabilele de risc. De exemplu, o relație de acoperire împotriva riscurilor în care un instrument de acoperire și un element acoperit suferă modificări diferite, dar conexe în instrumentele de bază ca răspuns la o modificare a relației dintre cele două instrumente de bază (de exemplu, indici, rate sau prețuri de referință diferite, dar conexe). Prin urmare, reechilibrarea permite continuarea unei relații de acoperire împotriva riscurilor în situații în care relația dintre instrumentul de acoperire și elementul acoperit se modifică în așa fel încât modificarea poate fi compensată prin ajustarea ratei de acoperire.

B6.5.10 De exemplu, o entitate acoperă o expunere la valuta A folosind un instrument derivat pentru valută care face referire la valuta B, iar valutele A și B sunt ancorate (adică cursul lor de schimb este menținut într-un interval sau la un curs de schimb stabilit de o bancă centrală sau de o altă autoritate). În cazul în care cursul de schimb dintre valuta A și valuta B s-ar modifica (adică se stabilește un nou interval sau o nouă rată), reechilibrarea relației de acoperire pentru a reflecta noul curs de schimb valutar ar asigura faptul că relația de acoperire împotriva riscurilor continuă să îndeplinească dispoziția privind eficacitatea acoperirii pentru rata de acoperire în noile circumstanțe. Invers, în cazul unei neîndepliniri a obligațiilor aferente instrumentului derivat valutar, modificarea ratei de acoperire nu ar putea asigura faptul că relația de acoperire împotriva riscurilor va continua să îndeplinească dispozițiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor. Prin urmare, reechilibrarea nu facilitează continuarea unei relații de acoperire împotriva riscurilor în situațiile în care relația dintre un instrument de acoperire și elementul acoperit se modifică în așa fel încât modificarea nu poate fi compensată prin ajustarea ratei de acoperire.

B6.5.11 Nu orice modificare în ceea ce privește gradul de compensare dintre modificările valorii juste a instrumentului de acoperire și ale valorii juste sau fluxurilor de trezorerie aferente elementului acoperit constituie o modificare a relației dintre instrumentul de acoperire și elementul acoperit. O entitate analizează sursele ineficacității acoperirii împotriva riscurilor care s-a preconizat că vor afecta relația de acoperire împotriva riscurilor pe durata sa și evaluează dacă modificările gradului de compensare reprezintă:

(a) fluctuații în jurul ratei de acoperire, care rămâne validă (adică continuă să reflecte în mod adecvat relația dintre instrumentul de acoperire și elementul acoperit); sau

▼**M53**

(b) o indicație a faptului că rata de acoperire nu mai reflectă în mod adecvat relația dintre instrumentul de acoperire și elementul acoperit.

O entitate efectuează această evaluare în raport cu dispoziția privind eficacitatea ratei de acoperire, adică pentru a se asigura că relația de acoperire nu reflectă un dezechilibru între ponderile elementului acoperit și instrumentului de acoperire care ar determina o ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor (indiferent dacă este recunoscută sau nu) ce ar putea avea drept consecință un rezultat contabil care ar fi inconsecvent cu obiectivul contabilității de acoperire împotriva riscurilor. Prin urmare, această evaluare necesită folosirea raționamentului.

B6.5.12 Fluctuațiile în jurul unei rate de acoperire constante (și, prin urmare, ineficacitatea aferentă a acoperirii împotriva riscurilor) nu pot fi reduse prin ajustarea ratei de acoperire ca răspuns la fiecare rezultat. Prin urmare, în astfel de situații, modificarea gradului de compensare reprezintă o problemă de evaluare și recunoaștere a ineficacității acoperirii împotriva riscurilor, dar nu necesită o reechilibrare.

B6.5.13 În schimb, dacă modificările în gradul de compensare indică faptul că există fluctuații în jurul unei rate de acoperire care diferă față de rata de acoperire folosită în prezent pentru acea relație de acoperire sau că există o tendință de abatere de la acea rată, ineficacitatea acoperirii poate fi redusă prin ajustarea ratei de acoperire, în timp ce menținerea ratei de acoperire ar putea produce din ce în ce mai multă ineficacitate în acoperire. Prin urmare, în astfel de situații, o entitate trebuie să evalueze măsura în care relația de acoperire reflectă un dezechilibru între ponderile elementului acoperit și instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care ar determina ineficacitatea acoperirii împotriva riscurilor (indiferent dacă este sau nu este recunoscută) care ar putea genera un rezultat contabil inconsecvent cu scopul contabilității de acoperire împotriva riscurilor. Dacă rata de acoperire este ajustată, aceasta afectează, de asemenea, evaluarea și recunoașterea ineficacității acoperirii deoarece, la reechilibrare, ineficacitatea acoperirii aferentă relației de acoperire trebuie determinată și recunoscută imediat înainte de ajustarea relației de acoperire în conformitate cu punctul B6.5.8.

B6.5.14 Reechilibrarea înseamnă că, în sensul contabilității de acoperire împotriva riscurilor, după începutul unei relații de acoperire, o entitate ajustează cantitățile instrumentului de acoperire sau ale elementului acoperit ca răspuns la modificările circumstanțelor care afectează rata de acoperire a acelei relații de acoperire. În mod obișnuit, acea ajustare trebuie să reflecte ajustările cantităților instrumentului de acoperire și ale elementului acoperit pe care le folosește efectiv. Totuși, o entitate poate ajusta rata de acoperire care rezultă din cantitățile elementului acoperit sau ale instrumentului de acoperire pe care le folosește efectiv dacă:

(a) rata de acoperire care rezultă din modificările cantităților instrumentului de acoperire sau ale elementului acoperit pe care entitatea le folosește de fapt reflectă un dezechilibru ce ar determina o ineficacitate a acoperirii care ar putea genera un rezultat contabil inconsecvent cu scopul contabilității de acoperire împotriva riscurilor; sau

▼**M53**

(b) o entitate ar păstra cantităţile instrumentului de acoperire și ale elementului acoperit pe care le folosește efectiv, rezultând astfel o rată de acoperire care, în noi circumstanţe, ar reflecta un dezechilibru ce ar crea o ineficacitate a acoperirii care ar putea genera un rezultat contabil inconsecvent cu scopul contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor (adică o entitate nu trebuie să creeze un dezechilibru prin omiterea ajustării ratei de acoperire).

B6.5.15 Reechilibrarea nu se aplică în cazul în care s-a modificat obiectivul de gestionare a riscului aferent unei relaţii de acoperire împotriva riscurilor. În schimb, contabilitatea de acoperire pentru respectiva relaţie de acoperire trebuie întreruptă (în pofida faptului că o entitate ar putea desemna o nouă relaţie de acoperire care implică instrumentul de acoperire sau elementul acoperit din relaţia anterioară de acoperire, așa cum este descris la punctul B6.5.28).

B6.5.16 Dacă o relaţie de acoperire împotriva riscurilor este reechilibrată, ajustarea ratei de acoperire poate fi realizată prin diferite modalităţi:

(a) ponderea elementului acoperit poate fi mărită (ceea ce reduce, în același timp, ponderea instrumentului de acoperire) prin:

(i) creșterea volumului elementului acoperit împotriva riscurilor; sau

(ii) reducerea volumului instrumentului acoperit împotriva riscurilor.

(b) ponderea instrumentului de acoperire poate fi mărită (ceea ce reduce, în același timp, ponderea elementului acoperit) prin:

(i) creșterea volumului instrumentului acoperit împotriva riscurilor; sau

(ii) reducerea volumului elementului acoperit împotriva riscurilor.

Modificările volumului se referă la cantităţile care fac parte din relaţia de acoperire împotriva riscurilor. Prin urmare, reducerile volumelor nu înseamnă neapărat că nu mai există elementele sau tranzacţiile sau că acestea nu mai sunt preconizate să aibă loc, ci că nu mai fac parte din relaţia de acoperire împotriva riscurilor. De exemplu, reducerea volumului instrumentului de acoperire poate avea ca rezultat păstrarea instrumentului derivat de către entitate, dar s-ar putea ca doar o parte a acestuia să rămână un instrument de acoperire în relaţia de acoperire împotriva riscurilor. Această situaţie poate apărea dacă reechilibrarea poate fi realizată doar prin reducerea volumului instrumentului de acoperire din relaţia de acoperire împotriva riscurilor, entitatea păstrând însă volumul care nu mai este necesar. În acest caz, partea nedesemnată din instrumentul derivat va fi contabilizată la valoarea justă prin profit sau pierdere (exceptând cazul în care a fost desemnată drept instrument de acoperire într-o altă relaţie de acoperire împotriva riscurilor).

B6.5.17 Ajustarea ratei de acoperire prin creșterea volumului elementului acoperit nu afectează modul în care sunt evaluate modificările valorii juste a instrumentului de acoperire. Evaluarea modificării valorii elementului acoperit aferent volumului desemnat anterior rămâne neafectată. Totuși, de la data reechilibrării, modificările în valoarea elementului acoperit includ, de asemenea, modificarea

▼M53

valorii volumului suplimentar al elementului acoperit. Aceste modificări sunt evaluate începând cu data de reechilibrare și în raport cu aceasta, în locul datei la care a fost desemnată relația de acoperire împotriva riscurilor. De exemplu, în cazul în care o entitate a acoperit inițial un volum de 100 de tone de marfă la un preț forward de 80 u.m. (prețul forward la începutul relației de acoperire împotriva riscurilor) și a adăugat un volum de 10 tone la reechilibrare, când prețul forward era de 90 u.m., elementul acoperit după reechilibrare ar cuprinde două straturi: 100 de tone acoperite la 80 u.m. și 10 tone acoperite la 90 u.m.

B6.5.18 Ajustarea ratei de acoperire prin scăderea volumului instrumentului de acoperire nu afectează modul în care sunt evaluate modificările valorii elementului acoperit. Evaluarea modificărilor valorii juste a instrumentului de acoperire aferente volumului care continuă să fie desemnat rămâne de asemenea neafectată. Totuși, de la data reechilibrării, volumul cu care a fost diminuat instrumentul de acoperire împotriva riscurilor nu mai face parte din relația de acoperire. De exemplu, dacă o entitate a acoperit inițial riscul de preț al unei mărfi folosind un volum al instrumentului derivat de 100 de tone drept instrument de acoperire și apoi reduce acel volum cu 10 tone la reechilibrare, se va păstra o valoare nominală de 90 de tone a volumului instrumentului de acoperire (a se vedea punctul B6.5.16 privind consecințele volumului instrumentului derivat (adică 10 tone) care nu mai face parte din relația de acoperire împotriva riscurilor).

B6.5.19 Ajustarea ratei de acoperire prin creșterea volumului instrumentului de acoperire nu afectează modul în care sunt evaluate modificările valorii elementului acoperit. Evaluarea modificărilor valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor aferente volumului desemnat anterior rămâne neafectată. Totuși, de la data reechilibrării, modificările valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor includ de asemenea modificarea valorii volumului suplimentar al instrumentului de acoperire. Modificările sunt evaluate începând cu data reechilibrării și în raport cu aceasta, în locul datei la care a fost desemnată relația de acoperire împotriva riscurilor. De exemplu, dacă o entitate a acoperit inițial riscul de preț al unei mărfi folosind un volum al instrumentului derivat de 100 de tone drept instrument de acoperire împotriva riscurilor și a adăugat un volum de 10 tone la reechilibrare, instrumentul de acoperire după reechilibrare cuprinde un volum total de 110 tone din instrumentul derivat. Modificarea valorii juste a instrumentului de acoperire reprezintă modificarea totală a valorii juste a instrumentelor derivate care alcătuiesc volumul total de 110 tone. Aceste instrumente derivate ar putea (și probabil ar) avea termeni esențiali diferiți, cum ar fi ratele forward, dat fiind faptul că au fost încheiate la momente diferite (inclusiv posibilitatea de desemnare a instrumentelor derivate în relațiile de acoperire ulterior recunoașterii inițiale).

B6.5.20 Ajustarea ratei de acoperire prin reducerea volumului elementului acoperit nu afectează modul în care sunt evaluate modificările valorii juste a instrumentului de acoperire. Evaluarea modificărilor valorii elementului acoperit împotriva riscurilor aferente volumului care continuă să fie desemnat rămâne de asemenea neafectată. Totuși, de la data reechilibrării, volumul cu care a fost redus elementul acoperit împotriva riscurilor nu mai face parte din relația de acoperire. De exemplu, dacă o entitate a acoperit inițial un volum de 100 de tone de marfă la un preț forward de 80 u.m. și reduce volumul cu 10 tone la reechilibrare, elementul acoperit împotriva riscurilor după reechilibrare va fi de 90 de tone acoperite la 80 u.m. Cele 10 tone ale elementului acoperit care nu mai fac parte din relația de acoperire vor fi contabilizate în conformitate cu dispozițiile privind întreruperea contabilității de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 6.5.6-6.5.7 și B6.5.22-B6.5.28).

▼M53

B6.5.21 La reechilibrarea unei relaţii de acoperire împotriva riscurilor, o entitate trebuie să actualizeze analiza surselor de ineficacitate a acoperirii împotriva riscurilor care se preconizează că vor afecta relaţia de acoperire pe parcursul duratei sale (rămase) (a se vedea punctul B6.4.2). Documentaţia relaţiei de acoperire împotriva riscurilor trebuie actualizată corespunzător.

Întreruperea contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor

B6.5.22 Întreruperea contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor se aplică prospectiv de la data la care nu mai sunt îndeplinite criteriile necesare.

B6.5.23 O entitate nu trebuie să anuleze desemnarea și, prin urmare, nu trebuie să întrerupă o relaţie de acoperire împotriva riscurilor care:

(a) îndeplinește în continuare obiectivul de gestionare a riscului pe baza căruia au fost îndeplinite criteriile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (adică entitatea urmărește în continuare respectivul obiectiv de gestionare); și

(b) continuă să îndeplinească toate celelalte criterii necesare (după ce se ia în considerare orice reechilibrare a relaţiei de acoperire împotriva riscurilor, dacă este cazul).

B6.5.24 În sensul prezentului standard, strategia de gestionare a riscului din cadrul unei entităţi este diferită faţă de obiectivele sale de gestionare a riscului. Strategia de gestionare a riscului este stabilită la cel mai ridicat nivel la care o entitate determină modul în care își gestionează riscul. În mod obișnuit, strategiile de gestionare a riscului identifică riscurile la care este expusă o entitate și stabilesc modul în care o entitate răspunde la acestea. O strategie de gestionare a riscului se desfășoară în mod normal pe o perioadă mai lungă și poate include o oarecare flexibilitate pentru a reacţiona la modificările circumstanţelor care apar pe parcursul existenţei acelei strategii (de exemplu, niveluri diferite ale ratei dobânzii sau ale preţului unei mărfi care au ca rezultat un nivel diferit de acoperire). Acest lucru este în mod normal precizat în cadrul unui document general care se propagă în cadrul unei entităţi prin intermediul unor politici care conţin îndrumări mai specifice. În schimb, obiectivul de gestionare a riscului aferent unei relaţii de acoperire împotriva riscurilor se aplică la nivelul unei anumite relaţii de acoperire. Acesta se referă la modul în care un anumit instrument desemnat de acoperire împotriva riscurilor este folosit pentru a acoperi o anumită expunere care a fost desemnată drept element acoperit. Prin urmare, o strategie de gestionare a riscului poate să implice mai multe relaţii diferite de acoperire ale căror obiective de gestionare a riscului au legătură cu executarea respectivei strategii generale de gestionare a riscului. De exemplu:

(a) o entitate are o strategie de gestionare a expunerii la rata dobânzii aferentă finanţării datoriei care stabilește intervale pentru întreaga entitate pentru o finanţare mixtă cu rată variabilă și cu rată fixă. Strategia este de a menţine între 20 % și 40 % din datorie la rate fixe. Entitatea decide, din când în când, modul în care să execute această strategie (adică unde se poziţionează în intervalul dintre 20 % și 40 % al expunerii la dobânda cu rată fixă) în funcţie de nivelul ratelor dobânzii. Dacă ratele dobânzii sunt scăzute, atunci entitatea fixează dobânda pentru o datorie mai mare decât atunci când ratele dobânzii sunt mai mari. Datoria entităţii este de 100 u.m. aferente unei datorii cu rată variabilă din care 30 u.m. sunt schimbate într-o expunere la rată fixă. Entitatea profită de ratele scăzute ale dobânzii pentru a emite încă 50 u.m. de datorie în vederea finanţării unei investiţii majore, entitatea făcând acest lucru prin emiterea unei obligaţiuni cu rată fixă. În contextul unor rate scăzute ale dobânzii, entitatea decide să stabilească expunerea la rata fixă a dobânzii la 40 % din datoria totală prin

▼M53

reducerea cu 20 u.m. a nivelului la care a acoperit anterior expunerea la rata variabilă, rezultând o expunere la rată fixă de 60 u.m. În această situaţie, strategia de gestionare a riscului rămâne neschimbată. Totuși, execuţia strategiei de către entitate s-a modificat, în schimb, iar acest lucru înseamnă că pentru 20 u.m. din expunerea la rata variabilă care a fost anterior acoperită, obiectivul de gestionare a riscului a fost modificat (adică la nivelul relaţiei de acoperire împotriva riscurilor). În consecinţă, în această situaţie, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor trebuie să fie întreruptă pentru 20 u.m. din expunerea la rata variabilă acoperită anterior. Acest lucru poate implica reducerea poziţiei swap cu o valoare nominală de 20 u.m., dar, în funcţie de circumstanţe, o entitate poate să păstreze volumul swap și să îl folosească, de exemplu, pentru o acoperire a unei alte expuneri, sau acesta poate deveni o parte dintr-un portofoliu de instrumente financiare. Invers, dacă o entitate a schimbat o parte a noii datorii cu rată fixă într-o expunere cu rată variabilă, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor trebuie continuată pentru expunerea la rata variabilă acoperită anterior.

(b) unele expuneri rezultă din poziţiile care se modifică frecvent, de exemplu, riscul ratei dobânzii aferent unui portofoliu deschis de instrumente de datorie. Adăugarea unor noi instrumente de datorie și derecunoașterea instrumentelor de datorie modifică permanent acea expunere (adică este diferită faţă de simpla închidere a unei poziţii care ajunge la scadenţă). Acesta este un proces dinamic în care atât expunerea, cât și instrumentele de acoperire împotriva riscurilor folosite pentru a o gestiona nu rămân aceleași pentru mult timp. În consecinţă, o entitate cu o astfel de expunere ajustează frecvent instrumentele de acoperire împotriva riscurilor folosite pentru a gestiona riscul ratei dobânzii pe măsură ce se modifică expunerea. De exemplu, instrumentele de datorie care mai au 24 de luni până la scadenţă sunt desemnate drept element acoperit împotriva riscurilor pentru riscul ratei dobânzii pentru 24 de luni. Aceeași procedură se aplică și pentru alte cadre temporale sau perioade de scadenţă. După o scurtă perioadă de timp, entitatea întrerupe toate relaţiile de acoperire împotriva riscurilor desemnate anterior pentru perioadele până la scadenţă și desemnează noi relaţii de acoperire aferente perioadelor până la scadenţă pe baza mărimii acestora și a instrumentelor de acoperire existente la acel moment. Întreruperea contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor în această situaţie reflectă faptul că acele relaţii de acoperire sunt stabilite într-o asemenea manieră încât entitatea se orientează către un nou instrument de acoperire și un nou element acoperit, în locul instrumentului de acoperire și al elementului acoperit desemnate anterior. Strategia de gestionare a riscului rămâne aceeași, dar nu există un obiectiv de gestionare a riscului care să continue pentru acele relaţii de acoperire desemnate anterior care, în consecinţă, nu mai există. Într-o astfel de situaţie, întreruperea contabilităţii de acoperire se aplică la nivelul la care a fost modificat obiectivul de gestionare a riscului. Acest lucru depinde de situaţia entităţii și poate să afecteze, de exemplu, toate relaţiile de acoperire împotriva riscurilor aferente unei perioade de scadenţă sau numai o parte din acestea, sau doar o parte a unei relaţii de acoperire.

(c) o entitate are o strategie de gestionare a riscului în care gestionează riscul valutar aferent vânzărilor preconizate și al creanţelor rezultate. În cadrul acelei strategii, entitatea gestionează riscul valutar ca fiind o anumită relaţie de acoperire doar până la momentul recunoașterii creanţei. Ulterior, entitatea nu mai gestionează riscul valutar pe baza acelei relaţii de acoperire împotriva riscurilor. În schimb, gestionează împreună riscul valutar aferent creanţelor, datoriilor și instrumentelor derivate (care nu sunt aferente unor tranzacţii prognozate aflate încă în

▼M53

așteptare) exprimate în aceeași valută. În scopuri contabile, acest lucru funcționează ca o acoperire „naturală” deoarece câștigurile și pierderile aferente riscului valutar pentru toate acele elemente sunt recunoscute imediat în profit sau pierdere. În consecință, din motive contabile, dacă relația de acoperire împotriva riscurilor este desemnată pe o perioadă până la data plății, atunci aceasta trebuie întreruptă atunci când este recunoscută creanța, deoarece nu se mai aplică obiectivul de gestionare a riscului aferent relației de acoperire inițiale. Riscul valutar este acum gestionat în cadrul aceleiași strategii, dar pe o bază diferită. În schimb, dacă o entitate a avut un alt obiectiv de gestionare a riscului și a gestionat riscul valutar ca o relație continuă de acoperire, în mod specific pentru acel volum preconizat de vânzări și pentru creanța rezultată până la data de decontare, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor ar continua până la acea dată.

B6.5.25 Întreruperea contabilității de acoperire împotriva riscurilor poate afecta:

(a) o relație de acoperire împotriva riscurilor în întregime; sau

(b) o parte a unei relații de acoperire împotriva riscurilor (ceea ce înseamnă că se va continua contabilitatea de acoperire pentru restul relației de acoperire).

B6.5.26 O relație de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă în întregime atunci când nu mai îndeplinește criteriile necesare. De exemplu:

(a) relația de acoperire împotriva riscurilor nu mai îndeplinește obiectivul de gestionare a riscului pe baza căruia îndeplinea condițiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor (adică entitatea nu mai urmărește respectivul obiectiv de gestionare a riscului);

(b) instrumentul sau instrumentele de acoperire au fost vândute sau finalizate (în ceea ce privește întregul volum care a făcut parte din relația de acoperire împotriva riscurilor); sau

(c) nu mai există o relație economică între elementul acoperit și instrumentul de acoperire sau efectul riscului de credit începe să domine modificările de valoare care au rezultat din acea relație economică.

B6.5.27 O parte a relației de acoperire este întreruptă (iar pentru restul relației continuă contabilitatea de acoperire) atunci când doar o parte a relației de acoperire nu mai îndeplinește condițiile necesare. De exemplu:

(a) la reechilibrarea relației de acoperire împotriva riscurilor, rata de acoperire ar putea fi ajustată astfel încât o parte a volumului elementului acoperit să nu mai facă parte din relația de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctul B6.5.20); prin urmare, contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă doar pentru volumul elementului acoperit care nu mai face parte din relația de acoperire împotriva riscurilor; sau

(b) atunci când nu mai este foarte probabilă apariția unei părți din volumul elementului acoperit care este o tranzacție prognozată (sau o componentă a acesteia), contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă doar pentru volumul elementului acoperit a cărui apariție nu mai este foarte probabilă. Totuși, dacă o entitate are un istoric al desemnării tranzacțiilor prognozate și al determinării ulterioare a faptului că nu se mai preconizează că vor avea loc tranzacțiile prognozate, capacitatea entității de a prevedea cu acuratețe tranzacțiile prognozate este pusă la îndoială atunci când sunt prevăzute tranzacții prognozate similare. Acest lucru afectează evaluarea măsurii în care sunt foarte probabile tranzacții prognozate similare (a se vedea punctul 6.3.3) și, prin urmare, a măsurii în care sunt eligibile ca elemente acoperite.

▼M53

B6.5.28 O entitate poate desemna o nouă relaţie de acoperire împotriva riscurilor care implică instrumentul de acoperire sau elementul acoperit dintr-o relaţie anterioară de acoperire pentru care a fost întreruptă contabilitatea de acoperire (parţial sau în întregime). Acest lucru nu constituie o continuare a relaţiei de acoperire împotriva riscurilor, dar reprezintă un nou început. De exemplu:

(a) un instrument de acoperire împotriva riscurilor suferă o deteriorare a creditului atât de severă, încât entitatea îl înlocuieşte cu un nou instrument de acoperire. Acest lucru înseamnă că relaţia iniţială de acoperire împotriva riscurilor nu și-a atins obiectivul de gestionare a riscului și, prin urmare, este întreruptă complet. Noul instrument de acoperire împotriva riscurilor este desemnat ca o acoperire a aceleiași expuneri acoperite anterior și formează o nouă relaţie de acoperire. Prin urmare, modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie aferente elementului acoperit sunt evaluate începând cu data desemnării noii relaţii de acoperire și în raport cu aceasta, în locul datei la care a fost desemnată relaţia iniţială de acoperire împotriva riscurilor.

(b) o relaţie de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă înainte de încheierea termenului său. Instrumentul de acoperire din acea relaţie de acoperire împotriva riscurilor poate fi desemnat drept instrument de acoperire într-o altă relaţie de acoperire (de exemplu, atunci când se ajustează rata de acoperire la reechilibrare prin creșterea volumului instrumentului de acoperire sau când se desemnează o nouă relaţie de acoperire în întregime).

Contabilizarea valorii-timp a opţiunilor

B6.5.29 O opţiune poate fi considerată ca fiind aferentă unei perioade de timp deoarece valoarea-timp a sa reprezintă o taxă în schimbul unei protecţii pentru deţinătorul opţiunii pe parcursul unei perioade de timp. Totuși, aspectul relevant în sensul evaluării măsurii în care o opţiune acoperă o tranzacţie sau un element acoperit aferent perioadei de timp sunt caracteristicile elementului acoperit împotriva riscurilor, inclusiv modul și momentul în care afectează profitul sau pierderea. Prin urmare, o entitate trebuie să evalueze tipul de element acoperit [a se vedea punctul 6.5.15 litera (a)] pe baza naturii elementului acoperit (indiferent dacă relaţia de acoperire împotriva riscurilor este o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor):

(a) valoarea-timp a unei opţiuni se referă la un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei tranzacţii dacă natura elementului acoperit reprezintă o tranzacţie pentru care valoarea-timp are caracterul de costuri aferente acelei tranzacţii. Un exemplu este momentul în care valoarea-timp a unei opţiuni se referă la un element acoperit care determină recunoaşterea unui element a cărui evaluare iniţială include costurile tranzacţiei (de exemplu, o entitate acoperă o achiziţie de mărfuri, indiferent dacă este o tranzacţie prognozată sau un angajament ferm, împotriva riscului de preţ al mărfii și include costurile tranzacţiei în evaluarea iniţială a stocurilor). Drept consecinţă a includerii valorii-timp a opţiunii în evaluarea iniţială a unui anumit element acoperit împotriva riscurilor, valoarea-timp afectează profitul sau pierderea în același timp ca elementul acoperit. În mod similar, o entitate care acoperă vânzarea unor mărfuri, indiferent dacă este o tranzacţie prognozată sau un angajament ferm, va include valoarea-timp a opţiunii ca parte a costului aferent acelei vânzări (prin urmare, valoarea-timp va fi recunoscută în profit sau pierdere în aceeași perioadă ca veniturile din vânzarea acoperită împotriva riscurilor).

▼**M53**

(b) valoarea-timp a unei opţiuni se referă la un element acoperit aferent perioadei de timp dacă elementul acoperit este de o asemenea natură încât valoarea-timp are caracterul unui cost pentru obţinerea protecţiei împotriva unui risc pe parcursul unei anumite perioade de timp [dar elementul acoperit nu are ca rezultat o tranzacţie ce implică noţiunea de cost al tranzacţiei în conformitate cu litera (a)]. De exemplu, dacă stocurile de marfă sunt acoperite împotriva unei scăderi a valorii juste pe o perioadă de șase luni folosind o opţiune pentru marfă cu o durată de viaţă corespunzătoare, valoarea-timp a opţiunii va fi alocată în profit sau pierdere (adică amortizată pe bază sistematică și raţională) pe acea perioadă de șase luni. Un alt exemplu este o acoperire a unei investiţii nete într-o operaţiune din străinătate care este acoperită pentru 18 luni folosind o opţiune de schimb valutar care rezultă în alocarea valorii-timp aferente opţiunii pe acea perioadă de 18 luni.

B6.5.30 Caracteristicile elementului acoperit împotriva riscurilor, inclusiv modul și momentul în care elementul acoperit afectează profitul sau pierderea, afectează, de asemenea, perioada pe parcursul căreia este amortizată valoarea-timp a unei opţiuni care acoperă un element acoperit aferent perioadei de timp, ceea ce este consecvent cu perioada pe parcursul căreia valoarea intrinsecă a opţiunii poate afecta profitul sau pierderea în conformitate cu contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. De exemplu, dacă este folosită o opţiune aferentă ratei dobânzii (un „cap”) pentru a oferi protecţie împotriva creșterilor cheltuielilor cu dobânda aferente unei obligaţiuni cu rată fluctuantă, atunci valoarea-timp a „cap-ului” este amortizată în profit sau pierdere pe parcursul aceleiași perioade de timp în care valoarea intrinsecă a „cap-ului” afectează profitul sau pierderea:

(a) în cazul în care „cap-ul” acoperă creșterea ratelor dobânzii pentru primii trei ani din durata totală de viaţă de cinci ani a obligaţiunii cu rată fluctuantă, valoarea- timp a „cap-ului” este amortizată pe parcursul primilor trei ani; sau

(b) în cazul în care „cap-ul” reprezintă o opţiune cu declanșare la termen care acoperă creșterea ratelor dobânzii pentru anii doi și trei din durata totală de viaţă de cinci ani a obligaţiunii cu rată fluctuantă, atunci valoarea-timp a „cap-ului” este amortizată pe parcursul anilor doi și trei.

B6.5.31 Contabilizarea valorii-timp a opţiunilor în conformitate cu punctul 6.5.15 se aplică, de asemenea, și unei combinaţii dintre o opţiune cumpărată și una emisă (una fiind o opţiune put și cealaltă fiind o opţiune call) care are, la data desemnării drept instrument de acoperire împotriva riscurilor, o valoare-timp de zero (denumită, de obicei, un „collar cu cost zero”). În acest caz, o entitate trebuie să recunoască orice modificări în valoarea-timp a altor elemente ale rezultatului global, chiar dacă modificarea cumulată a valorii-timp pe parcursul întregii perioade a relaţiei de acoperire este zero. Prin urmare, dacă valoarea-timp a opţiunii se referă la:

(a) un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei tranzacţii, atunci valoarea-timp la finalul relaţiei de acoperire care ajustează elementul acoperit sau care este reclasificată în profit sau pierdere [a se vedea punctul 6.5.15 litera (b)] va fi zero.

(b) un element acoperit împotriva riscurilor aferent perioadei de timp, atunci cheltuielile de amortizare aferente valorii-timp sunt zero.

▼**M53**

B6.5.32 Contabilizarea valorii-timp a opţiunilor în conformitate cu punctul 6.5.15 se aplică doar în măsura în care valoarea-timp se referă la elementul acoperit (valoare-timp aliniată). Valoarea-timp a unei opţiuni se referă la elementul acoperit dacă termenii esenţiali ai opţiunii (precum valoarea nominală, durata de viaţă și instrumentul de bază) sunt aliniaţi faţă de elementul acoperit. Prin urmare, dacă termenii esenţiali ai opţiunii și elementului acoperit nu sunt pe deplini aliniaţi, atunci o entitate trebuie să determine valoarea-timp aliniată, respectiv cât din valoarea-timp inclusă în primă (valoarea-timp reală) se referă la elementul acoperit (și, prin urmare, trebuie tratată în conformitate cu punctul 6.5.15). O entitate determină valoarea-timp aliniată folosind evaluarea unei opţiuni care are termeni esenţiali ce corespund perfect elementului acoperit împotriva riscurilor.

B6.5.33 Dacă valoarea-timp reală și valoarea-timp aliniată sunt diferite, entitatea trebuie să determine valoarea care este acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii, în conformitate cu punctul 6.5.15, după cum urmează:

(a) dacă, la începutul relaţiei de acoperire împotriva riscurilor, valoarea-timp reală este mai mare decât valoarea-timp aliniată, entitatea trebuie:

(i) să determine valoarea care este acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii pe baza valorii-timp aliniate; și

(ii) să contabilizeze diferenţele între modificările valorilor juste ale celor două valori-timp în profit sau pierdere.

(b) dacă, la începutul relaţiei de acoperire împotriva riscurilor, valoarea-timp reală este mai mică decât valoarea-timp aliniată, entitatea trebuie să determine valoarea acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii în funcţie de cea mai mică modificare cumulată a valorii juste a:

(i) valorii-timp reale; și

(ii) valorii-timp aliniate.

Orice rest al modificării valorii juste aferente valorii-timp reale va fi recunoscut în profit sau pierdere.

Contabilizarea unui element forward din contractele forward și marjele cu bază valutară ale instrumentelor financiare

B6.5.34 Un contract forward poate fi considerat ca fiind aferent unei perioade de timp deoarece elementul său forward reprezintă cheltuielile aferente unei perioade de timp (care reprezintă scadenţa pentru care este determinat). Totuși, aspectul relevant în sensul evaluării măsurii în care un instrument de acoperire împotriva riscurilor acoperă o tranzacţie sau un element acoperit aferent perioadei de timp sunt caracteristicile respectivului element acoperit împotriva riscurilor, inclusiv modul și momentul în care afectează profitul sau pierderea. Prin urmare, o entitate trebuie să evalueze tipul de element acoperit [a se vedea punctele 6.5.16 și 6.5.15 litera (a)] pe baza naturii elementului acoperit (indiferent dacă relaţia de acoperire împotriva riscurilor este o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor sau o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor):

▼M53

(a) elementul forward al unui contract forward se referă la un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei tranzacții dacă natura elementului acoperit reprezintă o tranzacție pentru care elementul forward are caracterul de costuri aferente acelei tranzacții. Un exemplu este momentul în care elementul forward se referă la un element acoperit care are ca rezultat recunoașterea unui element a cărui evaluare inițială include costurile tranzacției (de exemplu, o entitate acoperă o achiziție de stocuri exprimată într-o valută, indiferent dacă este o tranzacție prognozată sau un angajament ferm, împotriva riscului valutar și include costurile tranzacției în evaluarea inițială a stocurilor). Drept consecință a includerii elementului forward în evaluarea inițială a unui anumit element acoperit împotriva riscurilor, elementul forward afectează profitul sau pierderea în același timp ca elementul acoperit. În mod similar, o entitate care acoperă împotriva riscului valutar o vânzare a unor mărfuri exprimată în valută, indiferent dacă este o tranzacție prognozată sau un angajament ferm, va include elementul forward ca parte din costul aferent acelei vânzări (prin urmare, elementul forward va fi recunoscut în profit sau pierdere în aceeași perioadă ca veniturile din vânzarea acoperită împotriva riscurilor).

(b) elementul forward al unui contract forward se referă la un element acoperit aferent unei perioade de timp dacă elementul acoperit este de o asemenea natură încât elementul forward are caracterul unui cost pentru obținerea protecției împotriva unui risc pe parcursul unei anumite perioade de timp [dar elementul acoperit nu are ca rezultat o tranzacție ce implică noțiunea unui cost de tranzacție în conformitate cu litera (a)]. De exemplu, dacă stocurile de marfă sunt acoperite împotriva unor modificări ale valorii juste pe o perioadă de șase luni folosind un contract forward pentru marfă cu o durată de viață corespunzătoare, elementul forward al contractului forward va fi alocat în profit sau pierdere (adică amortizat pe o bază sistematică și rațională) pe acea perioadă de șase luni. Un alt exemplu este o acoperire a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate care este acoperită pentru 18 luni folosind un contract forward de schimb valutar care determină alocarea elementului forward al contractului forward pe acea perioadă de 18 luni.

B6.5.35 Caracteristicile elementului acoperit împotriva riscurilor, inclusiv modul și momentul în care elementul acoperit afectează profitul sau pierderea, afectează, de asemenea, perioada pe parcursul căreia este amortizat elementul forward al contractului forward care acoperă elementul acoperit aferent perioadei de timp, adică perioada la care se referă elementul forward. De exemplu, dacă un contract forward acoperă expunerea la variabilitatea ratelor dobânzii pe trei luni pentru o perioadă de trei luni care începe în șase luni, atunci elementul forward este amortizat pe o perioadă între șapte și nouă luni.

B6.5.36 Contabilizarea elementului forward al unui contract forward în conformitate cu punctul 6.5.16 se aplică, de asemenea, dacă elementul forward este zero la data la care contractul forward este desemnat drept instrument de acoperire împotriva riscurilor. În acest caz, o entitate trebuie să recunoască orice modificări ale valorii juste atribuibile elementului forward în alte elemente ale rezultatului global, chiar dacă modificarea cumulată a valorii juste atribuibilă elementului forward pe parcursul perioadei totale a relației de acoperire este zero. Prin urmare, dacă elementul forward al unui contract forward se referă la:

(a) un element acoperit împotriva riscurilor aferent unei tranzacții, atunci valoarea aferentă elementului forward la finalul relației de acoperire care ajustează elementul acoperit sau care este reclasificată în profit sau pierdere (a se vedea punctele 6.5.15 litera (b) și 6.5.16) va fi zero.

▼**M53**

(b) un element acoperit împotriva riscurilor aferent perioadei de timp, atunci valoarea amortizată aferentă elementului forward este zero.

B6.5.37 Contabilizarea elementului forward al contractelor forward în conformitate cu punctul 6.5.16 se aplică doar în măsura în care elementul forward se referă la elementul acoperit împotriva riscurilor (element forward aliniat). Elementul forward al unui contract forward se referă la elementul acoperit dacă termenii esenţiali ai contractului forward (precum valoarea nominală, durata de viaţă şi instrumentul de bază) sunt aliniaţi faţă de elementul acoperit. Prin urmare, dacă termenii esenţiali ai contractului forward şi ai elementului acoperit nu sunt pe deplin aliniaţi, atunci o entitate trebuie să determine elementul forward aliniat, respectiv cât de mult din elementul forward inclus în contractul forward (elementul forward real) se referă la elementul acoperit (şi, prin urmare, trebuie tratat în conformitate cu punctul 6.5.16). O entitate determină elementul forward aliniat folosind evaluarea unui contract forward care ar avea termeni esenţiali ce corespund perfect elementului acoperit împotriva riscurilor.

B6.5.38 Dacă elementul forward real şi elementul forward aliniat sunt diferite, atunci entitatea trebuie să determine valoarea care este acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii în conformitate cu punctul 6.5.16 după cum urmează:

(a) dacă, la începutul relaţiei de acoperire împotriva riscurilor, valoarea absolută a elementului forward real este mai mare decât elementul forward aliniat, entitatea trebuie:

(i) să determine valoarea care este acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii pe baza elementului forward aliniat; şi

(ii) să contabilizeze diferenţele între modificările valorilor juste ale celor două elemente forward în profit sau pierdere.

(b) dacă, la începutul relaţiei de acoperire împotriva riscurilor, valoarea absolută a elementului forward real este mai mică decât cea a elementului forward aliniat, atunci entitatea trebuie să determine valoarea acumulată într-o componentă separată a capitalurilor proprii în funcţie de cea mai mică modificare cumulată a valorii juste a:

(i) valorii absolute a elementului forward real; şi

(ii) valorii absolute a elementului forward aliniat.

Orice rest al modificării valorii juste aferente elementului forward real trebuie recunoscut în profit sau pierdere.

B6.5.39 Atunci când o entitate separă marja cu bază valutară de un instrument financiar şi o exclude din desemnarea acelui instrument financiar drept instrument de acoperire împotriva riscurilor [a se vedea punctul 6.2.4 litera (b)], îndrumările de aplicare de la punctele B6.5.34-B6.5.38 se aplică marjei cu bază valutară în aceeaşi manieră în care se aplică pentru elementul forward al unui contract forward.

▼M53

Acoperirea unui grup de elemente împotriva riscurilor (secţiunea 6.6)

Acoperirea unei poziţii nete împotriva riscurilor

Eligibilitatea pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor şi desemnarea unei poziţii nete

B6.6.1 O poziţie netă este eligibilă pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor doar dacă o entitate acoperă pe o bază netă cu scopul de a gestiona riscul. Măsura în care o entitate acoperă împotriva riscurilor în acest mod este o realitate (şi nu doar o afirmaţie sau un aspect de documentaţie). Prin urmare, o entitate nu poate să aplice contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pe o bază netă doar pentru a atinge un anumit rezultat contabil dacă acest lucru nu reflectă abordarea sa privind gestionarea riscului. Acoperirea poziţiei nete împotriva riscurilor trebuie să facă parte dintr-o strategie stabilită de gestionare a riscului. În mod normal, aceasta este aprobată de personalul-cheie din conducere aşa cum se defineşte în IAS 24.

B6.6.2 De exemplu, entitatea A, a cărei monedă funcţională o reprezintă moneda locală, are un angajament ferm de a plăti 150 000 MS pentru cheltuieli aferente publicităţii în nouă luni şi un angajament ferm de a vinde produse finite în valoare de 150 000 MS în 15 luni. Entitatea A încheie un instrument derivat valutar care se decontează în nouă luni, conform căruia primeşte 100 MS şi plăteşte 70 u.m. Entitatea A nu are alte expuneri faţă de MS. Entitatea A nu gestionează riscul valutar pe o bază netă. Prin urmare, entitatea A nu poate să aplice contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru o relaţie de acoperire între instrumentul derivat valutar şi o poziţie netă de 100 MS (care constă în 150 000 MS din angajamentul ferm de cumpărare – adică servicii de publicitate – şi 149 900 MS (din 150 000 MS) din angajamentul ferm de vânzare) pe o perioadă de nouă luni.

B6.6.3 Dacă entitatea A ar fi gestionat riscul valutar pe o bază netă şi nu ar fi încheiat un instrument derivat valutar (deoarece ar creşte expunerea sa la riscul valutar în loc să o reducă), atunci entitatea ar fi într-o poziţie acoperită natural pe o perioadă de nouă luni. În mod normal, această poziţie acoperită nu s-ar reflecta în situaţiile financiare deoarece tranzacţiile sunt recunoscute în diferite perioade de raportare din viitor. Poziţia netă cu valoare zero ar fi eligibilă pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor doar dacă sunt îndeplinite condiţiile de la punctul 6.6.6.

B6.6.4 Atunci când un grup de elemente care constituie o poziţie netă este desemnat drept un element acoperit împotriva riscurilor, o entitate trebuie să desemneze grupul total de elemente care include elementele ce pot constitui respectiva poziţie netă. Unei entităţi nu i se permite să desemneze o valoare abstractă nespecifică a unei poziţii nete. De exemplu, o entitate deţine un grup de angajamente ferme de vânzare în nouă luni în valoare de 100 MS şi un grup de angajamente ferme de cumpărare în 18 luni în valoare de 120 MS. Entitatea nu poate desemna o valoare abstractă a unei poziţii nete de până la 20 MS. În schimb, aceasta trebuie să desemneze o valoare brută de achiziţii şi o valoare brută de vânzări care împreună au ca rezultat poziţia netă acoperită. O entitate trebuie să desemneze poziţii brute care generează poziţii nete, astfel încât entitatea să se poată conforma cu dispoziţiile privind contabilizarea relaţiilor de acoperire împotriva riscurilor care îndeplinesc condiţiile necesare.

Aplicarea dispoziţiilor privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor pentru o acoperire a poziţiei nete

B6.6.5 Atunci când o entitate determină măsura în care sunt îndeplinite dispoziţiile privind eficacitatea de acoperire împotriva riscurilor de la punctul 6.4.1 litera (c) atunci când acoperă o poziţie netă, aceasta trebuie să ia în considerare modificările valorii elementelor din poziţia netă care au un efect similar cu al instrumentului de acoperire în combinaţie cu modificarea valorii juste asupra instrumentului de

▼M53

acoperire. De exemplu, o entitate deţine un grup de angajamente ferme de vânzare în nouă luni în valoare de 100 MS și un grup de angajamente ferme de cumpărare în 18 luni în valoare de 120 MS. Aceasta acoperă riscul valutar aferent poziţiei nete de 20 MS folosind un contract forward de schimb valutar pentru 20 MS. Atunci când se determină măsura în care sunt îndeplinite dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor de la punctul 6.4.1 litera (c), entitatea trebuie să ia în considerare relaţia dintre:

(a) modificarea valorii juste aferente contractului forward de schimb valutar împreună cu modificările valorii angajamentelor ferme de vânzare determinate de riscul valutar; și

(b) modificările valorii angajamentelor ferme de cumpărare determinate de riscul valutar.

B6.6.6 În mod similar, dacă în exemplul de la punctul B6.6.5 entitatea a avut o poziţie netă cu valoarea zero, aceasta va lua în considerare relaţia dintre modificările în valoarea angajamentelor ferme de vânzare determinate de riscul valutar și modificările în valoarea angajamentelor ferme de cumpărare determinate de riscul valutar pentru a stabili dacă sunt îndeplinite dispoziţiile privind eficacitatea acoperirii împotriva riscurilor de la punctul 6.4.1 litera (c).

Acoperiri ale fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor care constituie o poziţie netă

B6.6.7 Atunci când o entitate acoperă un grup de elemente cu poziţii de compensare a riscurilor (adică o poziţie netă), eligibilitatea pentru contabilitatea de acoperire depinde de tipul de acoperire. Dacă acoperirea este o acoperire a valorii juste împotriva riscurilor, atunci poziţia netă poate fi eligibilă drept element acoperit împotriva riscurilor. În schimb, dacă acoperirea împotriva riscurilor este o acoperire a fluxurilor de trezorerie, atunci poziţia netă poate fi eligibilă ca element acoperit doar dacă este o acoperire a riscului valutar, iar desemnarea acelei poziţii nete specifică perioada de raportare în care se preconizează că tranzacţiile prognozate vor afecta profitul sau pierderea și, de asemenea, specifică natura și volumul lor.

B6.6.8 De exemplu, o entitate are o poziţie netă care constă într-un strat inferior de 100 MS din vânzări și un strat inferior de 150 MS din achiziţii. Atât vânzările, cât și achiziţiile sunt exprimate în aceeași valută. Pentru a putea specifica în mod suficient desemnarea poziţiei nete acoperite, entitatea precizează în documentaţia iniţială a relaţiei de acoperire împotriva riscurilor faptul că vânzările se pot referi la produsul A sau produsul B, iar achiziţiile se pot referi la tipul de instalaţie A, tipul de instalaţie B și materia primă A. Entitatea precizează de asemenea volumele aferente tranzacţiilor conform naturii fiecăreia. Documentaţia entităţii precizează că stratul inferior al vânzărilor (100 MS) este compus dintr-un volum de vânzări prognozate ale primelor 70 MS din produsul A și ale primelor 30 MS din produsul B. Dacă se preconizează că acele volume ale vânzărilor vor afecta profitul sau pierderea în perioade de raportare diferite, entitatea va include acest lucru în documentaţie, de exemplu, primele 70 MS din vânzările produsului A care se preconizează că vor afecta profitul sau pierderea în prima perioadă de raportare și primele 30 MS din vânzările produsului B care se preconizează că vor afecta profitul sau

▼M53

pierderea în a doua perioadă de raportare. De asemenea, entitatea documentează faptul că stratul inferior al achiziţiilor (150 MS) este compus din cumpărarea primelor 60 MS din tipul de instalaţie A, primelor 40 MS din tipul de instalaţie B și primelor 50 MS din materia primă A. Dacă se preconizează că aceste volume de achiziţii vor afecta profitul sau pierderea în perioade diferite de raportare, atunci entitatea va include în documentaţie o dezagregare a volumelor de achiziţii, în funcţie de perioadele de raportare în care se preconizează că vor afecta profitul sau pierderea (similar modului în care entitatea documentează volumul vânzărilor). De exemplu, tranzacţiile prognozate vor fi specificate după cum urmează:

(a) primele 60 MS cumpărate din tipul de instalaţie A care se preconizează că vor afecta profitul sau pierderea începând cu a treia perioadă de raportare pe parcursul următoarelor zece perioade de raportare;

(b) primele 40 MS cumpărate din tipul de instalaţie B care se preconizează că vor afecta profitul sau pierderea începând cu a patra perioadă de raportare pe parcursul următoarelor 20 de perioade de raportare; și

(c) primele 50 MS cumpărate din materia primă A care se preconizează că vor fi primite în a treia perioadă de raportare și vândute, adică vor afecta profitul sau pierderea, în acea perioadă de raportare și în perioada următoare.

Precizarea naturii volumelor tranzacţiilor prognozate va include aspecte precum modelul de amortizare al elementelor de imobilizări corporale din aceeași categorie dacă elementele sunt de așa natură încât modelul de amortizare diferă în funcţie de modul în care entitatea folosește acele elemente. De exemplu, dacă entitatea folosește elemente din tipul de instalaţie A în două procese de producţie diferite care au ca rezultat o amortizare liniară pe parcursul a zece perioade de raportare și, respectiv, metoda unităţii de producţie, documentarea volumului de achiziţii prognozate pentru tipul de instalaţie A va dezagrega acel volum în funcţie de care dintre cele două modele de amortizare se va aplica.

B6.6.9 În ceea ce privește o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor pentru o poziţie netă, valorile determinate în conformitate cu punctul 6.5.11 trebuie să includă modificările valorii elementelor din poziţia netă care au un efect similar cu al instrumentului de acoperire în combinaţie cu modificarea valorii juste asupra instrumentului de acoperire. Totuși, modificările valorii elementelor aferente poziţiei nete care au un efect similar cu al instrumentului de acoperire sunt recunoscute doar odată ce tranzacţiile la care se referă sunt recunoscute, cum ar fi atunci când o vânzare prognozată este recunoscută ca venit. De exemplu, o entitate deţine un grup de vânzări prognozate foarte probabile în nouă luni în valoare de 100 MS și un grup de achiziţii prognozate foarte probabile în 18 luni în valoare de 120 MS. Aceasta acoperă riscul valutar aferent poziţiei nete de 20 MS folosind un contract forward de schimb valutar pentru 20 MS. Atunci când sunt determinate valorile recunoscute în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor în conformitate cu punctul 6.5.11 litera (a) – 6.5.11 litera (b), entitatea compară:

(a) modificarea valorii juste aferente contractului forward de schimb valutar împreună cu modificările în valoarea vânzărilor prognozate foarte probabile determinate de riscul valutar; cu

(b) modificările în valoarea achiziţiilor prognozate foarte probabile determinate de riscul valutar.

▼M53

Totuși, entitatea recunoaște doar valorile aferente contractului forward de schimb valutar până când vânzările prognozate foarte probabile sunt recunoscute în situațiile financiare, moment în care sunt recunoscute câștigurile sau pierderile aferente acelor tranzacții prognozate (adică modificarea valorii atribuibilă modificării cursului de schimb valutar între desemnarea relației de acoperire împotriva riscurilor și recunoașterea veniturilor).

B6.6.10 În mod similar, dacă, în exemplu, entitatea ar fi avut o poziție netă cu valoarea zero, aceasta ar fi comparat modificările în valoarea vânzărilor prognozate foarte probabile determinate de riscul valutar cu modificările în valoarea achizițiilor prognozate foarte probabile determinate de riscul valutar. Totuși, acele valori sunt recunoscute doar după ce tranzacțiile prognozate aferente sunt recunoscute în situațiile financiare.

Straturile de grupuri de elemente desemnate drept element acoperit împotriva riscurilor

B6.6.11 Din aceleași considerente ca cele prezentate la punctul B6.3.19, desemnarea unor componente-strat formate din grupuri de elemente existente impune identificarea specifică a valorilor nominale ale grupului de elemente din care este definită componenta-strat acoperită împotriva riscurilor.

B6.6.12 O relație de acoperire împotriva riscurilor poate să includă straturi din mai multe grupuri diferite de elemente. De exemplu, în cazul unei acoperiri a unei poziții nete a unui grup de active și a unui grup de datorii, relația de acoperire împotriva riscurilor poate să cuprindă, în combinație, o componentă-strat din grupul de active și o componentă-strat din grupul de datorii.

Prezentarea câștigurilor sau pierderilor aferente instrumentului de acoperire împotriva riscurilor

B6.6.13 Dacă elementele sunt acoperite împreună ca un grup într-o acoperire a fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor, acestea pot afecta diferite elemente-rând din situația profitului sau pierderii și din alte elemente ale rezultatului global. Prezentarea câștigurilor sau pierderilor din acoperire în acea situație depinde de grupul de elemente.

B6.6.14 În cazul în care grupul de elemente nu are nicio poziție de compensare a riscurilor (de exemplu, un grup de cheltuieli în valută care afectează diferite elemente-rând din situația profitului sau pierderii și din alte elemente ale rezultatului global care sunt acoperite împotriva riscului valutar), câștigurile sau pierderile aferente instrumentului de acoperire reclasificat trebuie împărțite între elementele-rând afectate de elementele acoperite. Această partajare va fi realizată pe o bază sistematică și rațională și nu trebuie să aibă ca rezultat majorarea câștigurilor sau pierderilor nete care provin dintr-un singur instrument de acoperire împotriva riscurilor.

B6.6.15 Dacă grupul de elemente are poziții de compensare a riscurilor (de exemplu, un grup de vânzări și cheltuieli exprimate într-o valută acoperite împreună împotriva riscului valutar), atunci o entitate trebuie să prezinte câștigurile sau pierderile din acoperire într-un element-rând separat din situația profitului sau pierderii și din alte elemente ale rezultatului global. Se presupune, de exemplu, o acoperire a riscului valutar a unei poziții nete aferente unor vânzări valutare de 100 MS și unor cheltuieli valutare de 80 MS folosind un contract forward de schimb valutar de 20 MS. Câștigul sau pierderea aferent(ă) contractului forward de schimb valutar care este reclasificat(ă) din rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva

▼M53

riscurilor în profit sau pierdere (atunci când poziția netă afectează profitul sau pierderea) trebuie prezentat(ă) într-un element-rând separat față de vânzările și cheltuielile acoperite împotriva riscurilor. Mai mult, dacă vânzările au loc într-o perioadă anterioară celei în care au loc cheltuielile, veniturile din vânzări sunt în continuare evaluate la cursul de schimb la vedere în conformitate cu IAS 21. Câștigul sau pierderea din acoperire aferent(ă) este prezentat(ă) într-un element-rând separat, astfel încât profitul sau pierderea să reflecte efectul acoperirii poziției nete, cu o ajustare corespunzătoare a rezervei aferente acoperirii fluxurilor de trezorerie împotriva riscurilor. Atunci când cheltuielile acoperite împotriva riscurilor afectează profitul sau pierderea într-o perioadă ulterioară, câștigurile sau pierderile din acoperire recunoscute anterior în rezerva aferentă acoperirii fluxurilor de trezorerie pentru vânzări sunt reclasificate în profit sau pierdere și sunt prezentate ca un element-rând separat de cele în care sunt incluse cheltuielile acoperite, care sunt evaluate la cursul de schimb la vedere în conformitate cu IAS 21.

B6.6.16 Pentru unele tipuri de acoperiri împotriva riscurilor ale valorii juste, obiectivul principal al acoperirii nu este acela de a compensa modificarea valorii juste a elementului acoperit, ci de a transforma fluxurile de trezorerie aferente elementului acoperit. De exemplu, o entitate acoperă riscul ratei dobânzii la valoarea justă aferent unui instrument de datorie cu rată fixă folosind un swap pe rata dobânzii. Obiectivul entității în ceea ce privește acoperirea împotriva riscului este acela de a transforma fluxurile de trezorerie aferente dobânzii fixe în fluxuri de trezorerie aferente dobânzii fluctuante. Obiectivul este reflectat în contabilizarea relației de acoperire împotriva riscurilor prin înregistrarea în profit sau pierdere a dobânzii nete cumulate aferente swap-ului pe rata dobânzii. În cazul unei acoperiri a unei poziții nete (de exemplu, o poziție netă a unui activ cu rată fixă și a unei datorii cu rată fixă), această dobândă netă cumulată trebuie prezentată într-un element-rând separat în situația profitului sau pierderii și în alte elemente ale rezultatului global. Aceasta pentru a se evita majorarea câștigurilor sau pierderilor nete aferente unui singur instrument în valori brute compensatoare și recunoașterea lor în elemente-rând diferite (de exemplu, se evită astfel majorarea dobânzii nete primite pentru un singur swap pe rata dobânzii în venituri brute din dobândă și cheltuieli brute din dobândă).

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE SI TRANZIȚIA (CAPITOLUL 7)

Tranziția (secțiunea 7.2)

Active financiare deținute în vederea tranzacționării

B7.2.1 La data aplicării inițiale a prezentului standard, o entitate trebuie să stabilească dacă obiectivul modelului de afaceri al entității pentru gestionarea activelor sale financiare îndeplinește condiția de la punctul 4.1.2 litera (a) sau condiția de la punctul 4.1.2A litera (a) sau dacă activul financiar este eligibil pentru alegerea de la punctul 5.7.5. În acest scop, o entitate trebuie să determine dacă activele financiare corespund definiției pentru „deținut în vederea tranzacționării” ca și când entitatea ar fi achiziționat activele la data aplicării inițiale.

Deprecierea

B7.2.2 În momentul tranziției, o entitate ar trebui să urmărească aproximarea riscului de credit la recunoașterea inițială, luând în considerare toate informațiile rezonabile și justificabile, disponibile fără costuri sau eforturi nejustificate. O entitate nu este obligată să efectueze o căutare exhaustivă de informații atunci când determină, la data tranziției, dacă au existat creșteri semnificative ale riscului de credit după recunoașterea inițială. Dacă o entitate nu poate să realizeze această determinare fără costuri sau eforturi nejustificate, se aplică punctul 7.2.20.

▼M53

B7.2.3 Pentru a determina ajustarea pentru pierdere aferentă instrumentelor financiare recunoscute inițial (sau angajamentelor de creditare sau contractelor de garanție financiară la care entitatea a devenit parte la contract) înainte de data aplicării inițiale, atât în momentul tranziției, cât și până la derecunoașterea elementelor respective, o entitate trebuie să ia în considerare informațiile relevante pentru determinarea sau aproximarea riscului de credit la recunoașterea inițială. Pentru a determina sau aproxima riscul de credit inițial, o entitate poate lua în considerare informații interne și externe, inclusiv informații privind portofoliul, în conformitate cu punctele B5.5.1-B5.5.6.

B7.2.4 O entitate care deține puține informații istorice poate utiliza informații din rapoarte și statistici interne (care ar fi putut fi generate la luarea deciziei de a lansa sau nu un produs nou), informații despre produse similare sau experiența entităților similare pentru instrumente financiare comparabile, dacă acestea sunt relevante.

DEFINIȚII (ANEXA A)

Instrumente derivate

BA.1 Contractele futures și forward, swap și de opțiuni sunt exemple tipice de instrumente derivate. Un instrument derivat are în general o valoare noțională, 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 noțională 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 instrumentului de bază) drept rezultat al unui anumit eveniment viitor care nu este legat de o valoare noțională. De exemplu, un contract poate impune o plată fixă de 1 000 u.m. dacă LIBOR pe șase luni crește cu 100 de puncte de bază. Un astfel de contract este un instrument derivat chiar dacă o valoare noțională nu este specificată.

BA.2 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 dispozițiile preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică în cazul acestor contracte în ceea ce privește dispozițiile preconizate de entitate cu privire la cumpărare, vânzare sau utilizare dacă entitatea efectuează o desemnare în conformitate cu punctul 2.5 (a se vedea punctele 2.4-2.7).

BA.3 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 de bază 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.

▼M53

BA.4 O cumpărare sau o vânzare standard generează un angajament cu preţ fix între data tranzacţionării și data decontării care corespunde definiţiei unui instrument derivat. Cu toate acestea, din cauza duratei scurte a angajamentului, nu este recunoscut ca instrument financiar derivat. În schimb, prezentul standard tratează contabilizarea specială a acestor contracte standard (a se vedea punctul 3.1.2 și punctele B3.1.3-B3.1.6).

BA.5 Definiţia unui instrument derivat se referă la variabilele nefinanciare care nu sunt specifice unei părţi la 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 părţi la contract includ producerea sau neproducerea unui incendiu care deteriorează sau distruge un activ al unei părţi la contract. O modificare a valorii juste a unui activ nefinanciar este specifică proprietarului dacă valoarea justă reflectă nu doar modificările preţurilor pieţei pentru acest fel de active (o variabilă financiară), ci și starea unui anumit activ nefinanciar deţinut (o variabilă nefinanciară). De exemplu, dacă o garanţie a valorii reziduale a unei anumite mașini expune garantul la riscul modificărilor stării fizice a mașinii, modificarea acelei valori reziduale este specifică proprietarului mașinii.

Active financiare si datorii financiare deţinute în vederea tranzacţionării

BA.6 Tranzacţionarea reflectă în general cumpărarea și vânzarea activă și frecventă, iar instrumentele financiare deţinute în vederea tranzacţionării sunt utilizate în general cu obiectivul de a genera profit din fluctuaţiile pe termen scurt ale preţului sau ale marjei dealerului.

BA.7 Datoriile financiare deţinute în vederea tranzacţionării includ:

(a) datoriile derivate care nu sunt contabilizate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor;

(b) obligaţiile 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 deţine încă);

(c) datoriile financiare care sunt suportate cu intenţia de a le reachiziţiona în viitorul apropiat (de exemplu, un instrument cotat de datorie pe care emitentul îl poate răscumpăra în viitorul apropiat în funcţie 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.

BA.8 Faptul că o datorie este utilizată pentru a finanţa activităţi de tranzacţionare nu face în sine ca acea datorie să fie una care este deţinută în vederea tranzacţionării.

▼M32

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 10

Situații financiare consolidate

OBIECTIV

1 Obiectivul prezentului IFRS este stabilirea principiilor de prezentare și întocmire a situațiilor financiare consolidate atunci când o entitate controlează una sau mai multe alte entități.

Îndeplinirea obiectivului

▼M38

2 Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, prezentul IFRS:

▼M32

(a) dispune ca o entitate (*societatea mamă*) care controlează una sau mai multe alte entități (*filiale*) să prezinte situații financiare consolidate;

(b) definește principiul de *control* - și stabilește controlul drept bază pentru consolidare;

▼M38

(c) stabilește modul de aplicare a principiului controlului pentru a identifica dacă un investitor controlează o entitate în care s-a investit și, prin urmare, trebuie să consolideze entitatea în care s-a investit;

(d) stabilește dispozițiile contabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate și

(e) definește o entitate de investiții și stabilește o excepție la consolidarea unor filiale specifice ale unei entități de investiții.

▼M32

3 Prezentul IFRS nu tratează dispozițiile contabile privind combinările de întreprinderi și efectul acestora asupra consolidării, inclusiv fondurile comerciale realizate rezultate în urma unei combinări de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*).

DOMENIU DE APLICARE

▼M51

4 O entitate care este societate-mamă trebuie să prezinte situații financiare consolidate. Prezentul IFRS se aplică tuturor entităților, cu excepția următoarelor situații:

(a) o societate-mamă nu trebuie să prezinte situații financiare consolidate dacă întrunește în totalitate condițiile următoare:

(i) este o filială deținută în totalitate sau este o filială deținută parțial de o altă entitate, iar toți proprietarii, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost înștiințați și nu au avut obiecții ca societatea-mamă să nu prezinte situații financiare consolidate;

(ii) instrumentele de datorie și de capitaluri proprii ale acesteia nu sunt tranzacționate pe o piață publică [o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată (OTC), inclusiv piețe locale și regionale];

▼M51

(iii) nu a depus și nici nu este pe cale să depună situațiile sale financiare la o comisie pentru valori mobiliare sau la alt organism de reglementare în scopul emiterii oricărei clase de instrumente pe o piață publică; și

(iv) societatea-mamă principală sau oricare dintre cele intermediare întocmește situații financiare disponibile pentru uzul public și conforme cu IFRS-urile, în care filialele sunt consolidate sau evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu prezentul IFRS.

(b) [eliminat].

(c) [eliminat].

4A Prezentul IFRS nu se aplică planurilor de beneficii postangajare sau altor planuri de beneficii ale angajaților pe termen lung, în cazul cărora se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților*.

4B O societate-mamă care reprezintă o entitate de investiții nu trebuie să prezinte situații financiare consolidate în cazul în care are obligația, în conformitate cu punctul 31 din prezentul IFRS, de a-și evalua toate filialele la valoarea justă prin profit sau pierdere.

▼M32

Control

5 Un investitor, indiferent de natura participării acestuia într-o entitate (entitatea în care s-a investit), trebuie să stabilească dacă este societate mamă, evaluând dacă deține controlul entității în care s-a investit.

6 Un investitor controlează o entitate în care a investit atunci când este expus sau are drepturi asupra rentabilității variabile pe baza participării sale în entitatea în care a investit și are capacitatea de a influența acele venituri prin autoritatea sa asupra entității în care s-a investit.

7 Prin urmare, un investitor controlează o entitate în care a investit, dacă și numai dacă investitorul deține în totalitate următoarele:

(a) **autoritate asupra entității în care s-a investit (a se vedea punctele 10-14);**

(b) **expunere sau drepturi asupra rentabilității variabile pe baza participării sale în entitatea în care s-a investit (a se vedea punctele 15 și 16); și**

(c) **capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra entității în care s-a investit pentru a influența valoarea rentabilității investitorului (a se vedea punctele 17 și 18).**

8 Atunci când evaluează controlul asupra unei entități în care s-a investit, un investitor trebuie să analizeze toate datele și circumstanțele. Investitorul trebuie să-și reevalueze controlul asupra unei entități în care s-a investit, în cazul în care datele și circumstanțele indică faptul că au survenit modificări la una sau mai multe dintre cele trei elemente de control enumerate la punctul 7 (a se vedea punctele B80-B85).

9 Doi sau mai mulți investitori controlează în comun o entitate în care s-a investit atunci când trebuie să acționeze în comun pentru a coordona activitățile relevante. În astfel de cazuri, niciun investitor nu controlează individual entitatea în care s-a investit, deoarece niciun investitor nu poate coordona activitățile fără colaborarea celorlalți. Fiecare investitor va contabiliza interesele deținute în entitatea în care s-a investit în conformitate cu IFRS-urile corespunzătoare, precum IFRS 11 *Acorduri comune*, IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație* sau IFRS 9 *Instrumente financiare.*

▼M32

Autoritate

10 Un investitor are autoritate asupra unei entităţi în care s-a investit atunci când investitorul are drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona *activităţile relevante*, adică activităţile care influenţează semnificativ veniturile entităţii în care s-a investit.

11 Autoritatea se bazează pe drepturi. Uneori, evaluarea autorităţii se face direct, de exemplu, în cazul în care autoritatea asupra unei entităţi în care s-a investit se obţine direct și în mod unic prin drepturile de vot atribuite pe baza instrumentelor de capital propriu, cum ar fi acţiunile, și poate fi evaluată prin analizarea drepturilor de vot obţinute în urma acelor participaţii. În alte cazuri, evaluarea va fi mai complexă și va necesita analizarea mai multor factori, cum ar fi situaţia în care autoritatea rezultă în urma unuia sau mai multor angajamente contractuale.

12 Un investitor cu capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante are autoritate, chiar dacă nu și-a exercitat încă drepturile de coordonare. Pentru a stabili dacă un investitor are autoritate pot fi utile dovezile că investitorul a coordonat activităţi relevante, dar astfel de dovezi, considerate individual, nu sunt decisive în a stabili dacă un investitor are autoritate asupra unei entităţi în care s-a investit.

13 Dacă doi sau mai mulţi investitori au, fiecare, drepturi existente care le oferă capacitatea unilaterală de a coordona activităţi relevante diferite, investitorul care are capacitatea curentă de a coordona activităţile care influenţează cel mai mult veniturile entităţii în care s-a investit are autoritate asupra entităţii în care s-a investit.

14 Un investitor poate avea autoritate asupra unei entităţi în care s-a investit, chiar dacă și alte entităţi au drepturi existente care le oferă capacitatea curentă de a participa la coordonarea de activităţi relevante, de exemplu, atunci când o altă entitate are o *influenţă semnificativă*. Cu toate acestea, un investitor care are numai drepturi de protecţie nu are autoritate asupra entităţii în care s-a investit (a se vedea punctele B26-B28), și, prin urmare, nu controlează entitatea în care s-a investit.

Venituri

15 Un investitor este expus sau are drepturi la veniturile variabile pe baza participării sale în entitatea în care s-a investit atunci când veniturile investitorului datorate participării sale pot fi variabile ca rezultat al performanţei entităţii în care s-a investit. Veniturile investitorului pot fi numai pozitive, numai negative sau în totalitate pozitive și negative.

16 Cu toate că numai un singur investitor poate controla o entitate în care s-a investit, veniturile entităţii în care s-a investit pot fi împărţite între mai multe părţi. De exemplu, deţinătorii de interese care nu controlează pot avea dreptul la profitul sau distribuirile unei entităţi în care s-a investit.

Legătura dintre autoritate și venituri

17 Un investitor controlează o entitate în care s-a investit dacă investitorul nu are numai autoritate asupra entităţii în care s-a investit și expunere sau drepturi la veniturile variabile datorate participării sale în entitatea în care s-a investit, ci are, de asemenea, și capacitatea de a-și utiliza autoritatea pentru a influenţa veniturile investitorului datorate participării sale în entitatea în care s-a investit.

▼M32

18 Prin urmare, un investitor cu drepturi decizionale trebuie să stabilească dacă este un mandant sau un reprezentant. Un investitor care este un reprezentant, în conformitate cu punctele B58-B72, nu controlează o entitate în care s-a investit atunci când își exercită drepturile decizionale care i-au fost mandatate.

DISPOZIŢII CONTABILE

19 O societate mamă trebuie să întocmească situaţii financiare consolidate utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacţii și evenimente asemănătoare în circumstanțe similare.

20 Consolidarea unei entităţi în care s-a investit trebuie să înceapă la data la care investitorul a obţinut controlul și trebuie să înceteze când investitorul pierde controlul entităţii în care s-a investit.

21 Punctele B86–B93 prezintă îndrumările pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate.

Interese care nu controlează

22 O societate mamă trebuie să prezinte interesele care nu controlează în situaţia poziţiei financiare consolidată, în cadrul capitalurilor proprii, separat de capitalurile proprii ale proprietarilor societăţii mamă.

23 Modificările participaţiilor unei societăţi mamă în capitalurile proprii ale unei filiale care nu au drept rezultat pierderea controlului de către societatea mamă asupra filialei reprezintă tranzacţii de capitaluri proprii (adică, tranzacţii cu proprietarii, în calitatea lor de proprietari).

24 Punctele B94–B96 prezintă îndrumări privind contabilizarea intereselor care nu controlează în situaţiile financiare consolidate.

Pierderea controlului

25 Dacă o societate mamă pierde controlul asupra unei filiale, societatea mamă:

(a) va derecunoaște activele și datoriile fostei filiale din situaţia poziţiei financiare consolidate.

(b) va recunoaște orice investiţie nerepartizată în fosta filială la valoarea justă a acesteia atunci când a pierdut controlul și va contabiliza ulterior aceste investiţii și valorile datorate de sau către fosta filială în conformitate cu IFRS-urile relevante. Acea valoarea justă trebuie considerată valoarea justă la momentul recunoașterii iniţiale a unui activ financiar în conformitate cu IFRS 9 sau, dacă este cazul, costul la recunoașterea iniţială a unei investiţii într-o entitate asociată sau într-o asociere în participaţie.

(c) recunoaște câștigul sau pierderea asociate cu pierderea controlului, atribuibile fostului interes majoritar.

26 Punctele B97–B99 prezintă îndrumări privind contabilizarea pierderii controlului.

▼**M38**

A DETERMINA DACĂ O ENTITATE ESTE SAU NU ENTITATE DE INVESTIŢII

27 **O societate-mamă trebuie să stabilească dacă este o entitate de investiţii. O entitate de investiţii este o entitate care:**

(a) obţine fonduri de la unul sau de la mai mulţi investitori cu scopul de a furniza acestui (acestor) investitor(i) servicii de gestionare a investiţiilor;

(b) se angajează faţă de investitorul său (investitorii săi) că obiectul său de activitate este acela de a investi fonduri exclusiv pentru rentabilitate din creșterea valorii capitalului și/sau din veniturile din investiţii și

(c) măsoară și evaluează performanţa cvasitotalităţii investiţiilor sale pe baza valorii juste.

Punctele B85A-B85M oferă îndrumările de aplicare aferente.

28 Atunci când evaluează dacă îndeplinește definiţia descrisă la punctul 27, o entitate trebuie să analizeze dacă prezintă următoarele caracteristici tipice ale unei entităţi de investiţii:

(a) are mai multe investiţii (a se vedea punctele B85O–B85P);

(b) are mai mulţi investitori (a se vedea punctele B85Q–B85S);

(c) are investitori care nu sunt părţi afiliate ale entităţii (a se vedea punctele B85T–B85U) și

(d) deţine participaţii sub formă de capitaluri proprii sau interese similare (a se vedea punctele B85V-B85W).

Absenţa uneia din aceste caracteristici tipice nu împiedică neapărat o entitate să fie clasificată drept entitate de investiţii. O entitate de investiţii care nu are toate aceste caracteristici tipice furnizează informaţiile suplimentare prevăzute la punctul 9A din IFRS 12 *Prezentarea informaţiilor privind interesele în alte entităţi*.

29 În cazul în care datele și circumstanţele indică faptul că există modificări la unul sau la mai multe dintre cele trei elemente care alcătuiesc definiţia unei entităţi de investiţii, astfel cum sunt descrise la punctul 27, sau la caracteristicile tipice ale unei entităţi de investiţii, astfel cum sunt descrise la punctul 28, o societate-mamă trebuie să reevalueze dacă este sau nu o entitate de investiţii.

30 O societate-mamă care fie încetează să mai fie o entitate de investiţii, fie devine o entitate de investiţii trebuie să contabilizeze prospectiv modificarea statutului său de la data la care a avut loc schimbarea statutului (a se vedea punctele B100–B101).

ENTITĂŢI DE INVESTIŢII: EXCEPŢIE DE LA CONSOLIDARE

31 **Cu excepţia celor descrise la punctul 32, o entitate de investiţii nu trebuie să își consolideze filialele sau să aplice IFRS 3 atunci când obţine controlul asupra unei alte entităţi. În schimb, o entitate de investiţii trebuie să evalueze o investiţie într-o filială la valoarea justă prin profit sau pierdere, în conformitate cu IFRS 9 ([1]).**

([1]) Punctul C7 din IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* stipulează: „Dacă o entitate aplică prezentul IFRS, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referinţă la IFRS 9 din prezentul IFRS va fi interpretată ca referinţă la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.”

▼M51

32 În pofida cerinţei de la punctul 31, în cazul în care o entitate de investiţii are o filială care nu este o entitate de investiţii în sine și ale cărei obiective și activităţi principale constau în furnizarea de servicii care au legătură cu activităţile de investiţii ale entităţii de investiţii (a se vedea punctele B85C–B85E), aceasta trebuie să consolideze acea filială în conformitate cu punctele 19-26 din prezentul IFRS și să aplice dispoziţiile IFRS 3 pentru achiziţionarea oricărei astfel de filiale.

▼M38

33 O societate-mamă a unei entităţi de investiţii trebuie să consolideze toate entităţile pe care le controlează, inclusiv pe cele care sunt controlate prin intermediul unei filiale a entităţii de investiţii, cu excepţia cazului în care însăși societatea-mamă este o entitate de investiţii.

▼M32

Anexa A

Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

situaţii financiare consolidate Situaţiile financiare ale unui **grup** în cadrul căruia activele, datoriile, capitalurile proprii, venitul, cheltuielile și fluxurile de trezorerie ale **societăţii mamă** și ale **filialelor** sale sunt prezentate ca aparţinând unei entităţi economice unice.

controlul unei entităţi în care s-a investit Un investitor controlează o entitate în care s-a investit atunci când investitorul este expus sau are drepturi asupra rentabilităţii variabile pe baza participării sale în entitatea în care s-a investit și are capacitatea de a influenţa acele venituri prin autoritatea sa asupra entităţii în care s-a investit.

factor decizional O entitate cu drepturi decizionale care este fie un mandant, fie un reprezentant al altor părţi.

grup O **societate mamă** și **filialele** sale.

▼M38

entitate de investiţii O entitate care:

(a) obţine fonduri de la unul sau de la mai mulţi investitori cu scopul de a furniza acestui (acestor) investitor(i) servicii de gestionare a investiţiilor;

(b) se angajează faţă de investitorul său (investitorii săi) că obiectul său de activitate este acela de a investi fonduri exclusiv pentru rentabilitate din creșterea valorii capitalului și/sau din veniturile din investiţii și

(c) măsoară și evaluează performanţa cvasitotalităţii investiţiilor sale pe baza valorii juste.

▼M32

interes minoritar	Capitaluri proprii într-o **filială** care nu se pot atribui, direct sau indirect, unei **societăţi mamă**.
societate mamă	O entitate care **controlează** una sau mai multe entităţi.
autoritate	Drepturi existente care conferă capacitatea curentă de a coordona **activităţile relevante**.
drepturi de protecţie	Drepturi concepute pentru a proteja interesele părţii care deţine drepturile respective, fără a conferi acelei părţi autoritate asupra entităţii în cadrul căreia deţine drepturile respective.
activităţi relevante	În sensul prezentului IFRS, activităţi relevante reprezintă activităţile entităţii în care s-a investit, care au o influenţă semnificativă asupra rentabilităţii entităţii în care s-a investit.
drepturi de demitere	Drepturi de a priva factorul decizional de autoritatea sa decizională.
filială	O entitate controlată de altă entitate.

Următorii termeni sunt definiţi în IFRS 11, IFRS 12 *Prezentarea informaţiilor privind interesele în alte entităţi*, IAS 28 (așa cum a fost modificat în 2011) sau IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate* și sunt utilizaţi în prezentul IFRS cu semnificaţiile prevăzute în IFRS-urile respective:

— entitate asociată

— interes deţinut în altă entitate

— asociere în participaţie

— personal cheie din conducere

— parte afiliată

— influenţă semnificativă.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-26 și are aceeași autoritate ca și celelalte secţiuni ale IFRS.

B1 Exemplele din această anexă descriu situaţii ipotetice. Deși este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie prezente în modele de situaţii reale, atunci când se aplică IFRS 10 trebuie evaluate toate situaţiile și circumstanţele unui anumit model de situaţie.

▼M32

EVALUAREA CONTROLULUI

B2 Pentru a stabili dacă deține controlul unei entități în care s-a investit, un investitor trebuie să evalueze dacă deține în totalitate următoarele:

(a) autoritate asupra entității în care s-a investit;

(b) expunere sau drepturi asupra rentabilității variabile în baza participării sale în entitatea în care s-a investit; și

(c) capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra entității în care s-a investit pentru a influența valoarea rentabilității investitorului.

B3 În efectuarea acestei analize poate fi util să se analizeze următorii factori:

(a) scopul și structura entității în care s-a investit (a se vedea punctele B5-B8);

(b) care sunt activitățile relevante și în ce mod se decide asupra acelor activități (a se vedea punctele B11-B13);

(c) dacă drepturile investitorului îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante (a se vedea punctele B14-B54);

(d) dacă investitorul este expus sau are drepturi asupra rentabilității variabile în baza participării sale în entitatea în care s-a investit (a se vedea punctele B55-B57); și

(e) dacă investitorul are capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra entității în care s-a investit pentru a influența valoarea rentabilității investitorului (a se vedea punctele B58-B72).

B4 Când se evaluează controlul asupra unei entități în care s-a investit, un investitor trebuie să analizeze natura relațiilor sale cu alte părți (a se vedea punctele B73–B75).

Scopul și structura entității în care s-a investit

B5 Când se evaluează controlul asupra unei entități în care s-a investit, un investitor trebuie să analizeze scopul și structura entității în care s-a investit, pentru a identifica activitățile relevante, modul în care se decide asupra activităților relevante, cine are capacitatea curentă de a coordona activitățile respective și cine obține venituri în urma activităților respective.

B6 Când se analizează scopul și structura unei entități în care s-a investit, poate fi clar faptul că o entitate în care s-a investit este controlată prin instrumente de capital propriu care conferă deținătorului drepturi de vot proporționale, cum ar fi deținerea de acțiuni ordinare în entitatea în care s-a investit. În acest caz, în lipsa oricăror angajamente suplimentare care să modifice procesul decizional, evaluarea controlului se va axa pe stabilirea părții, dacă există, capabile să își exercite drepturile de vot în mod suficient pentru a stabili politicile de operare și de finanțare ale entității în care s-a investit (a se vedea punctele B34-B50). În cazul cel mai clar, investitorul care deține majoritatea drepturilor de vot, în lipsa altor factori, controlează entitatea în care s-a investit.

B7 În cazuri mai complexe, pentru a stabili dacă un investitor controlează o entitate în care s-a investit, poate fi necesar să se analizeze anumiți sau toți ceilalți factori de la punctul B3.

▼M32

B8 O entitate în care s-a investit poate fi structurată astfel încât drepturile de vot să nu reprezinte factorul dominant în a decide cine controlează entitatea în care s-a investit, cum ar fi cazul în care orice drepturi de vot sunt aferente numai sarcinilor administrative, iar activităţile relevante sunt coordonate prin angajamente contractuale. În astfel de cazuri, pe lângă scopul și structura entităţii în care s-a investit, un investitor trebuie, de asemenea, să analizeze riscurile la care entitatea a fost structurată să fie expusă, riscurile pe care a fost structurată să le transfere către părţile participante în entitate și dacă investitorul este expus la o parte din sau la toate riscurile respective. Riscurile analizate nu le vor include doar pe cele de evoluţie negativă, ci și potenţialul de evoluţie pozitivă.

Autoritate

B9 Pentru a avea autoritate asupra unei entităţi în care s-a investit, un investitor trebuie să deţină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante. În scopul evaluării autorităţii, trebuie să se analizeze numai drepturile reale, care nu sunt de protecţie (a se vedea punctele B22-B28).

B10 Stabilirea autorităţii sau absenţei autorităţii unui investitor depinde de activităţile relevante, de modul în care se decide asupra activităţilor relevante și de drepturile investitorului și ale altor părţi aferente entităţii în care s-a investit.

Activităţi relevante și coordonarea activităţilor relevante

B11 În cazul multor entităţi în care s-a investit, veniturile sunt influenţate în mod semnificativ de o sferă largă de activităţi operaţionale și de finanţare. Exemple de activităţi care, în funcţie de circumstanţe, pot fi activităţi relevante cuprind, fără a se limita la:

(a) vânzarea și achiziţionarea de bunuri sau servicii;

(b) gestionarea activelor financiare pe durata de viaţă a acestora (inclusiv și în caz de neplată);

(c) selectarea, achiziţionarea sau cedarea de active;

(d) cercetarea și dezvoltarea de produse și procese noi; și

(e) stabilirea unei structuri de finanţare sau obţinerea de finanţări.

B12 Exemple de decizii privind activităţile relevante cuprind, fără a se limita la:

(a) instituirea de măsuri cu privire la activitatea și la capitalul entităţii în care s-a investit, inclusiv bugete; și

(b) desemnarea și remunerarea personalului cheie din conducere sau a furnizorilor de servicii ai entităţii în care s-a investit și rezilierea contractelor de furnizare de servicii sau de muncă.

B13 În unele situaţii, activităţi relevante pot fi și acelea atât anterioare, cât și ulterioare apariţiei unor circumstanţe sau evenimente. Atunci când doi sau mai mulţi investitori deţin capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante, iar acele activităţi au loc la momente diferite, investitorii trebuie să decidă care investitor are capacitatea de a coordona activităţile care influenţează cel mai mult acele venituri în conformitate cu drepturile decizionale corespondente (a se vedea punctul 13). Investitorii trebuie să reia această evaluare în timp, dacă se modifică situaţii sau circumstanţe relevante.

▼M32

Exemple de aplicare

Exemplul 1

Doi investitori înființează o entitate în care s-a investit pentru a dezvolta și a comercializa un produs medical. Un investitor este responsabil pentru dezvoltare și obținerea avizelor legale pentru produsul medical - responsabilitate care include și capacitatea unilaterală de a lua toate deciziile în legătură cu dezvoltarea produsului și cu obținerea avizelor legale. După ce organismul legal a avizat produsul, celălalt investitor îl va produce și îl va comercializa - acest investitor are capacitatea unilaterală de a lua toate deciziile cu privire la producția și comercializarea proiectului. Dacă toate activitățile - dezvoltarea și obținerea avizelor legale, precum și producerea și comercializarea produsului medical - sunt activități relevante, fiecare investitor trebuie să decidă dacă este capabil să coordoneze activitățile care influențează *cel mai* semnificativ veniturile entității în care s-a investit. În consecință, fiecare investitor trebuie să stabilească dacă dezvoltarea și obținerea avizelor legale sau producerea și comercializarea produsului medical este activitatea care influențează *cel mai* semnificativ veniturile entității în care s-a investit și dacă are capacitatea de a coordona activitatea respectivă. Pentru a stabili care dintre investitori are autoritate, aceștia vor analiza:

(a) scopul și structura entității în care s-a investit;

(b) factorii care determină marja de profit, venitul și valoarea entității în care s-a investit, precum și valoarea produsului medical;

(c) influența asupra rentabilității entității în care s-a investit rezultată din autoritatea decizională a fiecărui investitor, ținând cont de factorii de la punctul (b); și

(d) expunerea investitorilor la variabilitatea rentabilității.

În acest exemplu particular, investitorii vor analiza, de asemenea:

(e) incertitudinea și eforturile necesare pentru obținerea avizelor legale (ținând cont de istoricul investitorului în dezvoltarea și obținerea cu succes de avize legale pentru produse medicale); și

(f) care investitor deține controlul asupra produsului medical după încheierea cu succes a etapei de dezvoltare.

Exemplul 2

Se creează un vehicul de investiții (entitatea în care s-a investit) și acesta este finanțat printr-un instrument de datorie deținut de un investitor (investitorul în datorii) și prin instrumente de capital propriu deținute de un număr de alți investitori. Tranșa de capital propriu are ca scop absorbirea primelor pierderi și obținerea oricărui venit rezidual din entitatea în care s-a investit. Unul dintre investitorii în capitalurile proprii, care deține 30 % din capital, este și administratorul activelor. Entitatea în care s-a investit își utilizează încasările pentru a achiziționa un portofoliu de active financiare, expunând astfel entitatea în care s-a investit la riscul de credit asociat unei posibile neonorări a plăților de principal sau de dobândă ale activelor. Tranzacția este prezentată investitorului în datorii drept o investiție cu expunere minimă la riscul de credit asociat posibilei neonorări a activelor din portofoliu, datorită naturii acestor active și pentru că tranșa de capital propriu are ca scop absorbirea primelor pierderi ale entității în care s-a investit. Veniturile entității în care s-a investit sunt afectate semnificativ de modul de administrare al portofoliului de active al entității în care s-a investit, care include decizii privind selecția, achiziția și cedarea activelor în cadrul liniilor directoare ale

▼M32

portofoliului și gestionarea activelor din portofoliu în caz de neplată. Toate activităţile respective sunt coordonate de administratorul activelor până în momentul în care evenimentele de neplată ating un prag specificat al valorii portofoliului (adică, atunci când valoarea portofoliului atinge un prag la care tranșa de capital propriu al entităţii în care s-a investit a fost consumată). Din acel moment, un terţ administrator de active va gestiona activele în conformitate cu instrucţiunile investitorului în datorii. Gestionarea portofoliului de active al entităţii în care s-a investit este activitatea relevantă a entităţii în care s-a investit. Administratorul de active are capacitatea de a coordona activităţile relevante până în momentul în care activele neonorate ating pragul specificat al valorii portofoliului; investitorul în datorii are capacitatea de a coordona activităţile relevante în cazul în care valoarea activelor neonorate depășește pragul specificat al valorii portofoliului. Atât administratorul de active, cât și investitorul în datorii trebuie să stabilească dacă au capacitatea de a coordona activităţile care influenţează *cel mai* semnificativ veniturile entităţii în care s-a investit, inclusiv analizarea scopului și structurii entităţii în care s-a investit, precum și expunerea fiecărei părţi la variabilitatea rentabilităţii.

Drepturi care conferă unui investitor autoritate asupra unei entităţi în care s-a investit

B14 Autoritatea se bazează pe drepturi. Pentru a avea autoritate asupra unei entităţi în care s-a investit, un investitor trebuie să deţină drepturi existente care îi conferă investitorului capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante. Drepturile care conferă autoritate unui investitor pot fi diferite în funcţie de entităţile în care s-a investit.

B15 Exemple de drepturi care, fie individual, fie prin combinare, conferă autoritate investitorului includ, fără a se limita la:

(a) drepturi sub formă de drepturi de vot (sau drepturi de vot potenţiale) în entitatea în care s-a investit (a se vedea punctele B34-B50);

(b) drepturi de a numi, de a redesemna sau de a demite membrii personalului cheie din conducerea unei entităţi în care s-a investit, membri care au capacitatea de a coordona activităţile relevante;

(c) drepturi de a numi sau de a demite o altă entitate care coordonează activităţile relevante;

(d) drepturi de a coordona entitatea în care s-a investit să încheie tranzacţii sau de a se opune oricăror modificări ale acestora în beneficiul investitorului; și

(e) alte drepturi (precum drepturile decizionale prevăzute într-un contract de administrare) care conferă deţinătorului capacitatea de a coordona activităţile relevante.

B16 În general, atunci când o entitate în care s-a investit are o sferă de activităţi de exploatare și de finanţare cu o influenţă semnificativă asupra rentabilităţii entităţii în care s-a investit și este necesară luarea de decizii esenţiale în mod continuu cu privire la aceste activităţi, autoritatea este conferită investitorului prin drepturi de vot sau alte drepturi similare, fie individual, fie în combinaţie cu alte acorduri.

B17 Dacă drepturile de vot nu pot avea o influenţă semnificativă asupra rentabilităţii unei entităţi în care s-a investit, precum în cazul în care drepturile de vot au legătură numai cu sarcinile administrative, iar coordonarea activităţilor relevante se stabilește prin angajamente contractuale, investitorul trebuie să evalueze angajamentele contractuale respective pentru a stabili dacă deţine suficiente drepturi pentru a-i asigura autoritatea asupra entităţii în care s-a investit. Pentru a stabili dacă un investitor deţine suficiente drepturi pentru a-i asigura autoritate, investitorul trebuie să analizeze scopul și structura entităţii în care s-a investit (a se vedea punctele B5-B8) și dispoziţiile de la punctele B51-B54, împreună cu punctele B18-B20.

▼**M32**

B18 În unele împrejurări poate fi dificil să se stabilească dacă drepturile unui investitor sunt suficiente pentru a-i asigura autoritatea asupra unei entităţi în care s-a investit. În astfel de cazuri, pentru a putea estima autoritatea, investitorul trebuie să analizeze dovezi legate de capacitatea practică de a coordona unilateral activităţile relevante. Se vor analiza, fără ca analiza să se limiteze la acestea, următoarele elemente, care, dacă sunt cumulate cu drepturile acestuia și cu indicatorii de la punctele B19 și B20, pot dovedi că drepturile investitorului sunt suficiente pentru a-i asigura autoritatea asupra entităţii în care s-a investit:

(a) Fără a avea dreptul în virtutea unui contract, investitorul poate să numească sau să aprobe personalul cheie din conducerea entităţii în care s-a investit, personal cu capacitatea de a coordona activităţile relevante.

(b) Fără a avea dreptul în virtutea unui contract, investitorul poate să coordoneze entitatea în care s-a investit pentru a încheia tranzacţii semnificative sau poate să se opună oricăror schimbări ale acestora, în beneficiul investitorului.

(c) Investitorul poate domina fie procesul nominalizărilor în alegerea membrilor din consiliul de conducere al entităţii în care s-a investit, fie obţinerea de procuri de la alţi deţinători de drepturi de vot.

(d) Personalul cheie din conducerea entităţii în care s-a investit reprezintă părţi afiliate ale investitorului (de exemplu, directorul executiv al entităţii în care s-a investit și directorul executiv al investitorului sunt aceeași persoană).

(e) Majoritatea membrilor structurii de conducere a entităţii în care s-a investit sunt părţi afiliate ale investitorului.

B19 Uneori există indicii că investitorul are o relaţie specială cu entitatea în care s-a investit, care sugerează că investitorul are mai mult decât un interes pasiv în entitatea în care s-a investit. Existenţa oricărui factor individual sau a unei anumite combinaţii de factori, nu înseamnă, în mod necesar, că s-a întrunit criteriul de autoritate. Cu toate acestea, faptul că investitorul are mai mult decât un interes pasiv în entitatea în care s-a investit poate sugera că investitorul are alte drepturi conexe, suficiente pentru a-i asigura dovada existenţei autorităţii asupra entităţii în care s-a investit. De exemplu, următoarele sugerează că investitorul are mai mult decât un interes pasiv în entitatea în care s-a investit și, prin combinaţie cu alte drepturi, pot indica autoritatea:

(a) Persoanele cheie din conducerea entităţii în care s-a investit, cu capacitate de a coordona direct activităţile relevante, sunt actualii sau foștii angajaţi ai investitorului.

(b) Activităţile entităţii în care s-a investit sunt dependente de investitor, cum ar fi situaţiile următoare:

(i) Entitatea în care s-a investit depinde de investitor pentru a-și finanţa o parte importantă a activităţilor.

(ii) Investitorul garantează pentru o parte importantă a obligaţiilor entităţii în care s-a investit.

(iii) Entitatea în care s-a investit depinde de investitor pentru cele mai importante servicii, tehnologie, aprovizionare sau materie primă.

(iv) Investitorul controlează active precum licenţele sau mărcile care sunt critice în activităţile entităţii în care s-a investit.

▼M32

(v) Entitatea în care s-a investit depinde de investitor pentru personalul cheie din conducere, cum ar fi cazurile în care personalul investitorului deține cunoștințele de specialitate cu privire la activitățile entității în care s-a investit.

(c) O parte importantă a activităților entității în care s-a investit fie implică, fie sunt coordonate în numele investitorului.

(d) Expunerea sau drepturile investitorului asupra rentabilității aferente participării sale în entitatea în care s-a investit sunt cu mult mai mari decât drepturile de vot sau alte drepturi similare. De exemplu, poate fi o situație în care un investitor are dreptul sau este expus la peste jumătate din veniturile entității în care s-a investit, dar deține mai puțin de jumătate din drepturile de vot ale entității în care s-a investit.

B20 Cu cât este mai mare expunerea sau cu cât sunt mai multe drepturile la variabilitatea rentabilității aferente participării într-o entitate în care s-a investit, cu atât este mai stimulat investitorul să obțină drepturi suficiente pentru a-i conferi autoritate. Prin urmare, o expunere mare la variabilitatea rentabilității este un indicator că investitorul poate avea autoritate. Cu toate acestea, amploarea expunerii investitorului nu stabilește, în sine, dacă un investitor are autoritate asupra unei entități în care s-a investit.

B21 Atunci când se analizează factorii prevăzuți la punctul B18 și indicatorii de la punctul B19 și B20 împreună cu drepturile investitorului, dovezilor de autoritate descrise la punctul B18 li se va conferi o pondere mai mare.

Drepturi reale

B22 În evaluarea autorității, un investitor va analiza doar drepturile reale aferente unei entități în care s-a investit (deținute de investitor sau de alții). Pentru ca un drept să fie real, deținătorul trebuie să dețină capacitatea practică de a-și exercita dreptul respectiv.

B23 Pentru a stabili dacă drepturile sunt reale sunt necesare raționamente și analizarea tuturor situațiilor și circumstanțelor. Printre factorii de analizat pentru a stabili acest fapt se numără, fără a se limita la, următorii:

(a) Dacă există orice obstacole (economice sau de altă natură) care împiedică deținătorul (sau deținătorii) să își exercite drepturile. Exemple de astfel de obstacole cuprind, fără a se limita la:

(i) sancțiuni financiare și stimulente care ar împiedica (sau ar descuraja) deținătorul să își exercite drepturile.

(ii) un preț de exercitare sau de conversie care generează o barieră financiară care ar împiedica (sau ar descuraja) deținătorul să își exercite drepturile.

(iii) termeni și condiții care fac puțin probabilă exercitarea drepturilor, de exemplu, condiții care restrâng plasarea în timp a exercitării drepturilor.

(iv) absența din statutul unei entități în care s-a investit sau din legile sau reglementările aplicabile a unui mecanism explicit și rezonabil care să permită deținătorului să își exercite drepturile.

(v) incapacitatea deținătorului drepturilor de a obține informațiile necesare pentru a-și exercita drepturile.

(vi) obstacole de exploatare sau stimulente care ar împiedica (sau ar descuraja) deținătorul să își exercite drepturile (de exemplu, lipsa altor administratori dispuși sau capabili să furnizeze servicii specializate sau să ofere serviciile și să preia alte interese deținute de administratorul actual).

▼M32

(vii) dispoziţii legale sau de reglementare care împiedică deţinătorul să își exercite drepturile (de exemplu, atunci când unui investitor străin i se interzice să își exercite drepturile).

(b) Atunci când exercitarea drepturilor necesită acordul mai multor părţi sau când drepturile sunt deţinute de mai multe părţi, dacă există un mecanism funcţional care oferă acelor părţi capacitatea practică de a-și exercita drepturile în mod colectiv, în cazul în care aleg să facă acest lucru. Lipsa unui astfel de mecanism indică posibilitatea ca drepturile să nu fie reale. Cu cât este necesar ca mai multe părţi să-și dea acordul pentru a exercita drepturile respective, cu atât este mai puţin probabil ca acele drepturi să fie reale. Cu toate acestea, un Consiliu director cu membri independenţi de factorul decizional ar putea servi drept mecanism investitorilor multipli pentru a acţiona în mod colectiv în exercitarea drepturilor. Prin urmare, este mai probabil că drepturile de demitere exercitate de un Consiliu director independent să fie reale, decât dacă aceleași drepturi ar fi exercitate în mod individual de un număr mare de investitori.

(c) Dacă partea sau părţile care deţin drepturile pot avea sau nu beneficii în urma exercitării acelor drepturi. De exemplu, deţinătorul unor drepturi de vot potenţiale într-o entitate în care s-a investit (a se vedea punctele B47-B50) trebuie să analizeze preţul de exercitare sau de conversie al instrumentului. Este foarte probabil ca termenii și condiţiile drepturilor de vot să fie reale, atunci când instrumentul este în bani sau investitorul ar avea beneficii din alte motive (de exemplu, prin realizarea de sinergii între investitor și entitatea în care s-a investit) în urma exercitării sau conversiei instrumentului.

B24 Pentru a fi reale, drepturile trebuie să se poată exercita atunci când este necesar să se decidă în privinţa activităţilor relevante. În mod normal, pentru a fi reale, drepturile trebuie să se poată exercita în mod curent. Cu toate acestea, uneori drepturile pot fi reale, chiar dacă drepturile nu pot fi exercitate în mod curent.

Exemple de aplicare

Exemplul 3

Acţionarii entităţii în care s-a investit se întrunesc anual pentru a lua decizii în privinţa activităţilor relevante. Următoarea întâlnire a acţionarilor este programată peste opt luni. Cu toate acestea, acţionarii care deţin, individual sau colectiv, peste 5 procente din drepturile de vot pot convoca o întrunire specială pentru a schimba politicile curente cu privire la activităţile relevante, dar o dispoziţie de a înștiinţa și pe ceilalţi acţionari înseamnă că întrunirea nu se poate organiza decât peste cel puţin 30 de zile. Politicile privind activităţile relevante nu pot fi modificate decât în cadrul întrunirilor speciale sau programate ale acţionarilor. Aici sunt cuprinse aprobarea vânzărilor importante de active, dar și efectuarea sau cedarea unor investiţii semnificative.

Modelul de situaţie de mai sus se aplică exemplelor 3A-3D descrise mai jos. Fiecare exemplu este luat în considerare separat.

Exemplul 3A

Un investitor deţine majoritatea drepturilor de vot în entitatea în care s-a investit. Drepturile de vot ale investitorului sunt reale, deoarece investitorul poate lua decizii privind coordonarea activităţilor relevante, atunci când acestea trebuie efectuate. Faptul că este nevoie de 30 de zile pentru ca investitorul să își poată exercita drepturile, nu îl împiedică pe investitor să aibă capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante din momentul în care investitorul achiziţionează participaţia.

▼M32

Exemplul 3B

Un investitor este parte într-un contract forward de achiziţionare a majorităţii acţiunilor unei entităţi în care s-a investit. Data de decontare a contractului forward este în 25 de zile. Acţionarii existenţi nu au posibilitatea să modifice politicile actuale privind activităţile relevante deoarece nu se poate convoca o şedinţă specială mai devreme de 30 de zile, moment la care contractul forward va fi finalizat. Prin urmare, investitorul are drepturi care sunt esenţial echivalente cu cele ale acţionarului principal din exemplul 3A de mai sus (adică investitorul, parte în contractul forward, poate lua decizii privind activităţile relevante, atunci când acestea trebuie luate). Contractul forward al investitorului este un drept real care îi conferă investitorului capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante, chiar înainte de a deconta contractul forward.

Exemplul 3C

Un investitor deţine o opţiune reală de achiziţionare a majorităţii acţiunilor unei entităţi în care s-a investit, care se poate exercita în 25 de zile și este foarte în bani („deeply in the money”). Se va ajunge la aceeași concluzie ca în exemplul 3B.

Exemplul 3D

Un investitor este parte într-un contract forward de achiziţionare a majorităţii acţiunilor unei entităţi în care s-a investit, fără alte drepturi conexe în raport cu entitatea. Data de decontare a contractului forward este în șase luni. Spre deosebire de exemplele de mai sus, investitorul nu are capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante. Acţionarii actuali au capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante, deoarece aceștia pot modifica politicile actuale privind activităţile relevante înainte de decontarea contractului forward.

B25 Drepturile reale ce pot fi exercitate de altă părţi pot împiedica un investitor să controleze entitatea în care s-a investit, asociată acelor drepturi. Nu este necesar ca deţinătorii unor astfel de drepturi reale să aibă capacitatea de a iniţia decizii. Atâta timp cât drepturile nu sunt doar de protecţie (a se vedea punctele B26-B28), drepturile reale deţinute de alte părţi pot împiedica investitorul să controleze entitatea în care s-a investit, chiar dacă drepturile conferă deţinătorilor numai capacitatea curentă de a aproba sau de a bloca decizii asociate activităţilor relevante.

Drepturi de protecţie

B26 Pentru a evalua dacă drepturile îi conferă autoritate unui investitor, acel investitor trebuie să evalueze dacă drepturile sale sau cele deţinute de alţii sunt drepturi de protecţie. Drepturile de protecţie sunt asociate modificărilor fundamentale ale activităţilor unei entităţi în care s-a investit sau se aplică în situaţii excepţionale. Cu toate acestea, nu toate drepturile care se aplică în situaţii excepţionale sau depind de evenimente sunt drepturi de protecţie (a se vedea punctele B13 și B53).

B27 Deoarece drepturile de protecţie sunt create pentru a proteja interesele deţinătorului fără a-i conferi acestuia autoritate asupra entităţii în care s-a investit, aferentă drepturilor respective, un investitor care deţine doar drepturi de protecţie nu poate avea autoritate sau nu poate împiedica o altă parte să deţină autoritate asupra unei entităţi în care s-a investit (a se vedea punctul 14).

▼M32

B28 Exemple de drepturi de protecţie cuprind, fără a se limita la:

(a) dreptul creditorului de a împiedica debitorul să întreprindă activităţi care ar putea schimba semnificativ riscul de credit al debitorului în detrimentul creditorului.

(b) dreptul unei părţi care deţine interese care nu controlează într-o entitate în care s-a investit de a aproba cheltuieli de capital mai mari decât sunt necesare pe parcursul desfășurării normale a activităţii sau de a aproba emiterea de instrumente de capitaluri proprii sau de datorii.

(c) dreptul unui creditor de a sechestra activele unui debitor, în cazul în care debitorul nu reușește să întrunească condiţiile prevăzute de rambursare a împrumutului.

Francize

B29 Un contract de franciză, în cadrul căruia entitatea în care s-a investit este francizatul, oferă de obicei francizorului drepturi menite să protejeze marca francizată. Contractele de franciză atribuie, de obicei, francizorilor anumite drepturi decizionale cu privire la activităţile francizatului.

B30 În general, drepturile francizorului nu împiedică celelalte părţi să ia decizii care influenţează semnificativ veniturile francizatului. De asemenea, în contractele de franciză, drepturile francizorului nu îi conferă, în mod necesar, acestuia capacitatea curentă de a coordona activităţile cu o influenţă semnificativă asupra rentabilităţii francizatului.

B31 Trebuie să se facă o distincţie între a deţine capacitatea curentă de a lua decizii care au o influenţă semnificativă asupra rentabilităţii francizatului și a deţine capacitatea de a lua decizii care protejează marca francizată. Francizorul nu are autoritate asupra francizatului dacă alte părţi deţin drepturi existente care le conferă capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante ale francizatului.

B32 Prin încheierea unui contract de franciză, francizatul a decis unilateral să își coordoneze activitatea în conformitate cu termenii contractului de franciză, dar în nume propriu.

B33 Controlul privind astfel de decizii fundamentale, precum forma juridică a francizatului și structura de finanţare a acestuia, poate fi deţinut de alte părţi decât francizorul și pot influenţa semnificativ veniturile francizatului. Cu cât sunt mai scăzute nivelul de sprijin financiar furnizat de francizor și expunerea acestuia la variabilitatea rentabilităţii francizatului, cu atât este mai probabil ca francizorul să deţină numai drepturi de protecţie.

Drepturi de vot

B34 De cele mai multe ori, un investitor are capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante în temeiul drepturilor de vot sau a altora similare. Un investitor va avea în vedere dispoziţiile acestei secţiuni (punctele B35-B50) dacă activităţile relevante ale unei entităţi în care s-a investit sunt coordonate pe baza drepturilor de vot.

Autoritate cu majoritatea drepturilor de vot

B35 Cu excepţia cazurilor în care se aplică punctul B36 sau B37, un investitor care deţine peste jumătate din drepturile de vot ale unei entităţi în care s-a investit are autoritate în următoarele situaţii:

▼M32

(a) activitățile relevante sunt coordonate prin votul deținătorului majorității drepturilor de vot, sau

(b) majoritatea membrilor organului de conducere care coordonează activitățile relevante sunt desemnați prin votul deținătorului majorității drepturilor de vot.

Deținerea majorității drepturilor de vot, dar nu și a autorității

B36 Pentru ca un investitor care deține peste jumătate din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit să aibă autoritate asupra unei entități în care s-a investit, drepturile de vot ale investitorului trebuie să fie drepturi reale în conformitate cu punctele B22-B25 și trebuie să îi ofere investitorului capacitatea curentă de a coordona activități relevante, care, de cele mai multe ori, se va realiza prin stabilirea politicilor de funcționare și de finanțare. Dacă o altă entitate deține drepturi existente care îi conferă entității respective dreptul de a coordona activitățile relevante, iar entitatea respectivă nu este un reprezentant al investitorului, investitorul nu are autoritate asupra entității în care s-a investit.

B37 Chiar dacă un investitor deține majoritatea drepturilor de vot ale unei entități în care s-a investit, acesta nu are autoritate asupra unei entități în care s-a investit dacă drepturile de vot deținute nu sunt drepturi reale. De exemplu, un investitor care deține peste jumătate din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit nu poate avea autoritate dacă activitățile relevante sunt coordonate de un guvern, o instanță, un administrator, un administrator judiciar, un lichidator sau o autoritate de reglementare.

Autoritate fără deținerea majorității drepturilor de vot

B38 Un investitor poate avea autoritate chiar dacă nu deține majoritatea drepturilor de vot într-o entitate în care s-a investit. Un investitor poate avea autoritate dacă nu deține majoritatea drepturilor de vot într-o entitate în care s-a investit, de exemplu, prin:

(a) un angajament contractual între investitor și alți deținători de drepturi de vot (a se vedea punctul B39);

(b) drepturi care decurg din alte angajamente contractuale (a se vedea punctul B40);

(c) drepturile de vot ale investitorului (a se vedea B41-B45);

(d) drepturi de vot potențiale (a se vedea punctele B47-B50); sau

(e) o combinație între punctele (a)-(d).

Angajament contractual cu alți deținători de drepturi de vot

B39 Un angajament contractual între un investitor și alți deținători de drepturi de vot poate conferi investitorului dreptul de a-și exercita drepturile de vot în mod suficient pentru a-i conferi autoritate investitorului, chiar dacă investitorul nu deține suficiente drepturi de vot pentru a avea autoritate în lipsa angajamentului contractual. Cu toate acestea, un angajament contractual îi poate asigura investitorului posibilitatea de a controla suficient opțiunile de vot ale altor deținători de voturi încât să îi permită să ia decizii cu privire la activitățile relevante.

Drepturi care decurg din alte angajamente contractuale

B40 Alte drepturi decizionale, în combinație cu drepturile de vot, pot să ofere investitorului capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante. De exemplu, drepturile prevăzute într-un angajament contractual împreună cu drepturile de vot pot fi suficiente pentru a-i oferi investitorului capacitatea curentă de a coordona procesele de producție ale unei entități în care s-a investit sau de a coordona activitățile de funcționare și de finanțare a unei entități în care s-a investit și care influențează semnificativ veniturile entității în care s-a investit. Cu toate acestea, în lipsa oricăror alte drepturi, faptul că o entitate în care s-a investit depinde economic de investitor (precum relațiile dintre un furnizor și clientul său principal), nu înseamnă că un investitor are autoritate asupra entității în care s-a investit.

▼**M32**

Drepturile de vot ale investitorului

B41 Un investitor care nu deține majoritatea drepturilor de vot are drepturi care sunt suficiente pentru a-i conferi autoritate, atunci când investitorul are capacitatea practică de a coordona unilateral activitățile relevante.

B42 Pentru a evalua dacă un investitor are drepturi de vot suficiente pentru a avea autoritate, un investitor va analiza toate datele și circumstanţele, inclusiv:

(a) volumul de drepturi de vot deținute de investitor comparativ cu volumul și repartizarea drepturilor de vot ale altor părți, având în vedere că:

(i) Cu cât deține mai multe drepturi de vot, cu atât este mai probabil ca investitorul să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante;

(ii) Cu cât deține mai multe drepturi de vot în comparație cu alte părți care dețin drepturi de vot, cu atât este mai probabil ca investitorul să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante;

(iii) Cu cât există mai multe părți care ar trebui să acționeze în comun pentru a obține mai multe voturi decât investitorul, cu atât este mai probabil ca investitorul să dețină drepturi existente care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante;

(b) drepturi de vot potențiale deținute de investitor, de alți deținători de drepturi de vot sau alte părți (a se vedea punctele B47-B50);

(c) drepturi care decurg din alte angajamente contractuale (a se vedea punctul B40); și

(d) oricare date sau circumstanţe suplimentare care indică faptul că investitorul are sau nu capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante în momentul în care trebuie luate decizii, inclusiv repartiția voturilor la ședințele anterioare ale acționarilor.

B43 Dacă gestionarea activităților relevante se realizează prin votul majorității, iar un investitor deține mult mai multe drepturi de vot decât oricare dintre părțile care dețin drepturi de vot sau oricare grup organizat de părți care dețin drepturi de vot, iar celelalte participații sunt repartizate mai multor părți și numai după analizarea factorilor indicați la punctul 42(a)-(c), poate fi clar că investitorul are autoritate asupra entității în care s-a investit.

Exemple de aplicare

Exemplul 4

Un investitor achiziționează 48 % din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit. Drepturile de vot rămase sunt deținute de mii de acționari, din care niciunul nu deține individual mai mult de 1 % din drepturile de vot. Niciunul dintre acționari nu are vreun angajament de a se consulta cu oricare dintre celelalte părți sau de a lua decizii comune. Când a evaluat, pe baza volumului relativ al celorlalte participații, ce cotă de drepturi de vot să achiziționeze, investitorul a stabilit că o participație de 48 % ar fi suficientă pentru a-i asigura controlul. În acest caz, pe baza volumului absolut de drepturi deținute și a volumului relativ a celorlalte participații, investitorul concluzionează că deține drepturi de vot suficient de dominante pentru a întruni criteriul de autoritate, fără a mai fi nevoie să analizeze alte dovezi de autoritate.

▼M32

Exemplul 5

Investitorul A deține 40 % din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit, iar alți doisprezece investitori dețin fiecare câte 5 % din drepturile de vot ale entității în care s-a investit. Pe baza unui acord între acționari, investitorului A i se acordă dreptul de a desemna, de a demite și de a stabili remunerația personalului de conducere responsabil cu coordonarea activităților relevante. Pentru a modifica acordul este necesară o majoritate de două treimi din voturile acționarilor. În acest caz, investitorul A concluzionează că numai volumul absolut al drepturilor deținute de investitor și volumul relativ al celorlalte participații nu sunt decisive pentru a stabili dacă investitorul are suficiente drepturi pentru a-i conferi autoritate. Cu toate acestea, investitorul A stabilește că dreptul atribuit prin acord de a desemna, de a demite și de a stabili remunerația conducerii este suficient pentru a concluziona că are autoritate asupra entității în care s-a investit. Când se va evalua dacă investitorul A are autoritate, nu trebuie să se ia în considerare faptul că investitorul A s-ar putea să nu își fi exercitat dreptul sau probabilitatea ca investitorul A să își exercite dreptul de a desemna, de a demite și de a stabili remunerația conducerii.

B44 În alte situații, poate fi suficientă analizarea factorilor enumerați la punctul B42(a)-(c), pentru a fi clar dacă un investitor nu are autoritate.

Exemplu de aplicare

Exemplul 6

Investitorul A deține 45 % din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit. Alți doi investitori dețin fiecare câte 26 % din drepturile de vot ale entității în care s-a investit. Drepturile de vot rămase sunt deținute de alți trei acționari, din care fiecare deține câte 1 %. Nu mai există alte angajamente care influențează procesul decizional. În acest caz, volumul de drepturi de vot ale investitorului A și volumul acestora comparativ cu celelalte participații sunt suficiente pentru a concluziona că investitorul A nu are autoritate. Este suficient ca numai doi investitori să coopereze pentru a-l împiedica pe investitorul A să coordoneze activitățile relevante ale entității în care s-a investit.

B45 Cu toate acestea, este posibil ca doar analizarea factorilor enumerați la punctul B42(a)-(c) să nu fie decisivă. Dacă, după ce a analizat acei factori, nu este clar pentru un investitor dacă are autoritate, acesta trebuie să analizeze date și circumstanțe suplimentare – de exemplu, dacă alți acționari sunt pasivi, după cum o demonstrează repartiția voturilor la ședințele anterioare ale acționarilor. Acest fapt include evaluarea factorilor prevăzuți la punctul B18 și a indicatorilor de la punctele B19 și B20. Cu cât investitorul deține mai puține drepturi de vot și cu cât sunt mai puține părțile care ar trebui să acționeze în comun pentru a obține mai multe voturi decât investitorul, cu atât evaluarea menită să determine dacă drepturile de vot ale investitorului sunt suficiente pentru a-i conferi autoritate se va baza mai mult pe datele și circumstanțele suplimentare. Atunci când se analizează factorii și circumstanțele prevăzute la punctele B18-B20 împreună cu drepturile investitorului, dovezilor privind autoritatea descrise la punctul B18 li se va conferi o pondere mai mare decât indicatorilor de la punctele B19 și B20.

Exemple de aplicare

Exemplul 7

Un investitor deține 45 % din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit. Alți unsprezece investitori dețin fiecare câte 5 % din drepturile de vot ale entității în care s-a investit. Niciunul dintre acționari nu are vreun angajament contractual de a se consulta cu oricare dintre celelalte părți sau de a lua decizii comune. În acest caz, doar volumul absolut al drepturilor deținute de investitor și volumul comparat al celorlalte participații nu este decisiv pentru a stabili dacă investitorul are suficiente drepturi pentru a-i conferi autoritate asupra entității în care s-a investit. Trebuie să se analizeze date și circumstanțe suplimentare care ar putea oferi probe pentru a stabili dacă investitorul are sau nu autoritate.

▼M32

Exemplul 8

Un investitor deține 35 % din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit. Alți trei acționari dețin fiecare câte 5 % din drepturile de vot ale entității în care s-a investit. Drepturile de vot rămase sunt deținute de numeroși alți acționari, din care niciunul nu deține individual mai mult de 1 % din drepturile de vot. Niciunul dintre acționari nu are angajamente de a se consulta cu oricare dintre celelalte părți sau de a lua decizii comune. Deciziile privind activitățile relevante ale entității în care s-a investit trebuie aprobate cu o majoritate a voturilor exprimate în cadrul ședințelor relevante ale acționarilor - 75 % din drepturile de vot ale entității în care s-a investit au fost exprimate în cadrul recentelor ședințe relevante ale acționarilor. În acest caz, participarea activă a celorlalți acționari în cadrul ședințelor recente ale acționarilor indică faptul că investitorul nu ar avea capacitatea practică de a coordona unilateral activitățile relevante, indiferent dacă investitorul a coordonat activitățile relevante, deoarece un număr suficient de alți acționari au votat la fel ca investitorul.

B46 Dacă, după ce au fost analizați factorii enumerați la punctul B42 literele (a)-(d), nu este clar dacă investitorul are autoritate, investitorul nu controlează entitatea în care s-a investit.

Drepturi de vot potențiale

B47 În evaluarea controlului, un investitor va analiza drepturile sale de vot potențiale, precum și drepturile de vot potențiale deținute de alte părți pentru a stabili dacă are autoritate. Drepturile de vot potențiale sunt drepturi de a obține drepturi de vot în cadrul unei entități în care s-a investit, cum ar fi cele care decurg din instrumente convertibile sau opțiuni, inclusiv din contracte forward. Acele drepturi de vot potențiale vor fi luate în considerare doar dacă sunt drepturi reale (a se vedea punctele B22-B25).

B48 Atunci când se vor analiza drepturile de vot potențiale, un investitor trebuie să analizeze scopul și structura instrumentului, precum și scopul și structura oricărei alte participări a investitorului în entitatea în care s-a investit. Aceasta presupune evaluarea diferiților termeni și condiții ale instrumentului, precum și așteptările, motivele și temeiurile aparente în baza cărora investitorul a acceptat acei termeni și condiții.

B49 Dacă investitorul are drepturi de vot sau alte drepturi decizionale asociate activităților entității în care s-a investit, investitorul va evalua dacă drepturile respective în combinație cu drepturile de vot potențiale îi acordă autoritate.

B50 Doar drepturile de vot potențiale reale sau în combinație cu alte drepturi pot să ofere unui investitor capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante. De exemplu, este posibilă o astfel de situație atunci când un investitor deține 40 % din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit și, în conformitate cu punctul B23, deține drepturi reale care decurg din opțiunile de a achiziționa alte 20 % din drepturile de vot.

Exemple de aplicare

Exemplul 9

Investitorul A deține 70 % din drepturile de vot ale unei entități în care s-a investit. Investitorul B deține 30 % din drepturile de vot ale entității în care s-a investit, precum și opțiunea de a achiziționa jumătate din drepturile de vot ale investitorului A. Opțiunea poate fi exercitată în următorii doi ani la un preț fix care este foarte mult în afara banilor („deeply out of the money”) (și se estimează că va rămâne astfel pentru acea perioadă de doi ani). Investitorul A și-a exercitat drepturile de vot și coordonează activ activitățile relevante ale entității în care s-a investit. În acest caz, este probabil că investitorul A va întruni criteriul de autoritate, deoarece se pare că deține

▼M32

capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante. Deși investitorul B deţine în prezent opţiuni de a achiziţiona drepturi de vot suplimentare, ce pot fi exercitate (care, dacă ar fi exercitate, i-ar atribui majoritatea drepturilor de vot în entitatea în care s-a investit), termenii și condiţiile asociate acelor opţiuni sunt de așa natură încât opţiunile nu sunt considerate substanţiale.

Exemplul 10

Investitorul A și alţi doi investitori deţin fiecare o treime din drepturile de vot ale unei entităţi în care s-a investit. Activitatea comercială a entităţii în care s-a investit are o legătură strânsă cu investitorul A. În plus faţă de instrumentele de capitaluri proprii, investitorul A deţine și instrumente de datorii care pot fi convertite oricând în acţiuni ordinare în entitatea în care s-a investit, la un preţ fix care este în afara banilor (out of the money) (dar nu foarte mult în afara banilor -„deeply out of the money”). Dacă investitorul A ar converti datoriile, acesta ar deţine 60 % din drepturile de vot ale entităţii în care s-a investit. Investitorul A ar avea beneficii în urma realizării de sinergii dacă instrumentele de datorii ar fi convertite în acţiuni ordinare. Investitorul A are autoritate asupra entităţii în care s-a investit, deoarece deţine drepturi de vot în cadrul entităţii în care s-a investit și drepturi de vot potenţiale reale care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activităţile relevante.

Autoritatea în cazul în care drepturile de vot sau alte voturi similare nu influenţează semnificativ veniturile entităţii în care s-a investit

B51 În evaluarea scopului și structurii unei entităţi în care s-a investit (a se vedea punctele B5-B8), un investitor trebuie să analizeze participarea și deciziile luate la înfiinţarea entităţii în care s-a investit, ca parte a structurii acesteia și să evalueze dacă termenii tranzacţiei și caracteristicile participării îi oferă investitorului drepturi suficiente pentru a-i asigura autoritatea. Simplul fapt că a participat la crearea structurii unei entităţi în care s-a investit nu este suficient pentru a conferi controlul unui investitor. Cu toate acestea, participarea poate indica faptul că investitorul a avut oportunitatea de a obţine drepturi care sunt suficiente pentru a-i conferi autoritate asupra entităţii în care s-a investit.

B52 În plus, un investitor trebuie să analizeze angajamentele contractuale stabilite la înfiinţarea entităţii în care s-a investit, cum ar fi opţiunile de cumpărare, opţiunile de vânzare și drepturile la încasări în urma lichidării. Când aceste angajamente contractuale implică activităţi care au o legătură strânsă cu entitatea în care s-a investit, atunci aceste activităţi sunt de fapt parte integrantă a activităţilor generale ale entităţii în care s-a investit, chiar dacă acestea se pot desfășura în afara limitelor juridice ale entităţii în care s-a investit. Prin urmare, pentru a stabili autoritatea asupra entităţii în care s-a investit, se vor analiza drept activităţi relevante drepturile decizionale explicite sau implicite cuprinse în angajamentele contractuale, care au o legătură strânsă cu entitatea în care s-a investit.

B53 În cazul anumitor entităţi în care s-a investit, activităţile relevante au loc doar în cazul unor circumstanţe sau evenimente speciale. Entitatea în care s-a investit poate fi structurată astfel încât gestionarea activităţilor și veniturilor sale să fie predeterminată, cu excepţia cazului și până în momentul în care apar circumstanţele sau evenimentele speciale respective. În acest caz, numai deciziile privind activităţile entităţii în care s-a investit efectuate atunci când apar circumstanţele sau evenimentele respective pot influenţa semnificativ veniturile sale și pot fi, prin urmare, activităţi relevante. Nu este necesar ca circumstanţele sau evenimentele acestea să fi avut pentru ca un investitor cu capacitatea de a lua deciziile respective să aibă autoritate. Considerat individual, faptul că dreptul de a lua decizii depinde de apariţia circumstanţelor sau a unui eveniment, nu înseamnă că acele drepturi sunt de protecţie.

▼M32

Exemple de aplicare

Exemplul 11

Activitatea unică a unei entități în care s-a investit, așa cum este prevăzută în statutul său, este de a achiziționa creanțe și de a le gestiona în mod curent pentru investitorii săi. Gestionarea datoriei în mod curent include colectarea și transmiterea plăților principalului și a dobânzilor pe măsură ce acestea devin scadente. În cazul unui eveniment de neplată a unei creanțe, entitatea în care s-a investit vinde în mod automat creanța unui investitor, așa cum s-a convenit separat într-un contract de opțiune de vânzare între investitor și entitatea în care s-a investit. Singura activitate relevantă este gestionarea creanțelor în cazul unui eveniment de neplată, deoarece este singura activitate care influențează semnificativ veniturile entității în care s-a investit. Gestionarea creanțelor înainte de evenimentul de neplată nu este o activitate relevantă, deoarece nu necesită luarea de decizii fundamentale, care ar putea influența semnificativ veniturile entității în care s-a investit - activitățile anterioare evenimentului de neplată sunt predeterminate și reprezintă doar colectarea fluxurilor de trezorerie pe măsură ce devin scadente și transferarea acestora către investitori. Prin urmare, în evaluarea activităților generale ale entității în care s-a investit, care influențează semnificativ veniturile entității în care s-a investit, ar trebui să se analizeze doar dreptul investitorului de a gestiona activele în cazul unui eveniment de neplată. În acest exemplu, prin organizarea entității în care s-a investit se asigură faptul că investitorul are autoritate decizională asupra activităților care influențează semnificativ veniturile și singura situație în care o astfel de autoritate decizională este necesară. Termenii contractului de opțiune de vânzare sunt parte integrantă a tranzacției în ansamblu și a înființării entității în care s-a investit. Prin urmare, termenii contractului de opțiune de vânzare, împreună cu statutul entității în care s-a investit conduc la concluzia că investitorul are autoritate asupra entității în care s-a investit, deși investitorul devine proprietarul creanțelor doar în cazul unui eveniment de neplată și gestionează creanțele nerambursate în afara limitelor juridice ale entității în care s-a investit.

Exemplul 12

Singurele active ale unei entități în care s-a investit sunt creanțe. Când se analizează scopul și structura unei entități în care s-a investit se stabilește că singura activitate relevantă este gestionarea creanțelor în cazul unui eveniment de neplată. Partea care are capacitatea de a gestiona creanțele nerambursate are autoritate asupra entității în care s-a investit, indiferent dacă oricare dintre debitori nu au efectuat plata.

B54 Un investitor poate să aibă un angajament explicit sau implicit de a se asigura că o entitate în care s-a investit va continua să funcționeze așa cum a fost structurată. Un astfel de angajament poate să crească expunerea investitorului la variabilitatea rentabilității și, prin urmare, să crească stimulentul investitorului de a obține suficiente drepturi care să-i confere autoritate. Prin urmare, un angajament de a se asigura că o entitate în care s-a investit va funcționa așa cum a fost structurată poate fi un indicator că investitorul are autoritate, dar, în mod individual, nu conferă autoritate investitorului și nici nu împiedică o altă parte să dețină autoritatea.

Expunere sau drepturi asupra veniturilor variabile în baza participării într-o entitatea în care s-a investit

B55 Când se evaluează dacă un investitor are controlul asupra unei entități în care s-a investit, investitorul stabilește dacă este expus sau are drepturi asupra rentabilității variabile în baza participării sale în entitatea în care s-a investit.

▼M32

B56 Veniturile variabile sunt venituri care nu sunt fixe și pot varia în funcție de performanțele entității în care s-a investit. Veniturile variabile pot fi numai pozitive, numai negative sau pot fi atât pozitive, cât și negative (a se vedea punctul 15). Un investitor evaluează dacă veniturile dintr-o entitate în care s-a investit sunt variabile și cât de variabile sunt veniturile respective pe baza fondului economic al angajamentului și indiferent de forma juridică a rentabilității. De exemplu, un investitor poate să dețină o obligațiune cu plăți fixe de dobândă. În sensul prezentului IFRS, plățile fixe de dobândă sunt venituri variabile, deoarece fac obiectul riscului de neplată și expun investitorul la riscul de credit al emitentului obligațiunii. Valoarea variabilității (altfel spus cât de variabile sunt veniturile respective) depinde de riscul de credit al obligațiunii. În mod similar, comisioanele fixe pe bază de performanță pentru gestionarea activelor unei entități în care s-a investit sunt venituri variabile, deoarece expun investitorul la riscul de performanță al entității în care s-a investit. Valoarea variabilității depinde de capacitatea entității în care s-a investit de a genera venituri suficiente pentru a plăti comisionul.

B57 Exemplele de venituri cuprind:

(a) dividende, alte distribuiri de beneficii economice dintr-o entitate în care s-a investit (de exemplu, dobândă din titluri de creanță emise de entitatea în care s-a investit) și modificări ale valorii investiției efectuate de investitor în entitatea în care s-a investit.

(b) remunerația pentru întreținerea sau gestionarea activelor sau datoriilor unui investitor, comisioanele și expunerea la pierderi în urma furnizării de credit sau de lichidități, participații reziduale la lichidare în activele și datoriile entității în care s-a investit, beneficii fiscale și accesul la lichidități viitoare pe care le deține un investitor în urma participării într-o entitate în care s-a investit.

(c) venituri la care nu au acces alți deținători de interese. De exemplu, un investitor poate să-și utilizeze activele în combinație cu activele entității în care s-a investit, cum ar fi prin combinarea funcțiilor operative pentru a obține economii de scară, economii de costuri, aprovizionarea cu produse rare, obținerea accesului la informații secrete sau limitarea unor operațiuni sau active pentru a îmbunătăți valoarea altor active ale investitorului.

Legătura dintre autoritate și venituri

Autoritate delegată

B58 În cazul în care un investitor cu drepturi decizionale (un factor decizional) efectuează o evaluare a controlului, acesta trebuie să stabilească dacă este un mandant sau un reprezentant. Un investitor trebuie, de asemenea, să stabilească dacă o altă entitate cu drepturi decizionale acționează ca reprezentant al investitorului. Un reprezentant este angajat în principal pentru a acționa în numele și în beneficiul altei sau altor părți (mandantul sau mandanții)) și, prin urmare, când își exercită autoritatea decizională nu controlează entitatea în care s-a investit (a se vedea punctele 17 și 18). Prin urmare, uneori autoritatea unui mandant poate fi deținută și exercitată de un reprezentant, dar în numele mandantului. Un factor decizional nu este un reprezentant doar datorită faptului că alte părți pot avea beneficii în urma deciziilor pe care le efectuează.

B59 Un investitor poate delega unui reprezentant autoritatea sa decizională privind câteva aspecte specifice sau toate activitățile relevante. Când evaluează dacă deține controlul unei entități în care s-a investit, investitorul trebuie să considere drepturile decizionale delegate unui reprezentant al său ca fiind deținute direct de investitor. În situațiile în care există mai mulți mandanți, fiecare mandant trebuie să evalueze dacă deține autoritate în entitatea în care s-a investit, în conformitate cu dispozițiile de la punctele B5-B54. Punctele B60-B72 oferă îndrumări pentru a stabili dacă un factor decizional este un reprezentant sau un mandant.

▼**M32**

B60 Pentru a stabili dacă este un reprezentant, un factor decizional trebuie să analizeze relaţiile generale dintre el, entitatea în care s-a investit și care este gestionată și alte părţi implicate în entitatea în care s-a investit, mai exact toţi factorii de mai jos:

(a) domeniul de aplicare al autorităţii sale decizionale asupra entităţii în care s-a investit (punctele B62 și B63).

(b) drepturile deţinute de alte părţi (punctele B64-B67).

(c) remuneraţia la care este îndreptăţit conform acordului(acordurilor) de remunerare (punctele B68-B70).

(d) expunerea factorului decizional la variabilitatea rentabilităţii în baza altor interese deţinute de acesta în entitatea în care s-a investit (punctele B71 și B72).

Fiecărui factor trebuie să i se atribuie ponderi diferite, pe baza datelor și a circumstanţelor specifice.

B61 Pentru a stabili dacă un factor decizional este un reprezentant, trebuie să se evalueze toţi factorii enumeraţi la punctul B60, cu excepţia cazului în care o singură parte deţine drepturi reale de a demite factorul decizional (drepturi de demitere) și poate demite fără temei factorul decizional (a se vedea punctul B65).

Domeniul de aplicare al autorităţii decizionale

B62 Domeniul de aplicare al autorităţii decizionale este evaluat având în vedere:

(a) activităţile permise în conformitate cu acordul(rile) decizionale și cu prevederile legislative, și

(b) libertatea de acţiune de care dispune factorul decizional în luarea deciziilor respective privind acele activităţi.

B63 Un factor decizional trebuie să analizeze scopul și structura entităţii în care s-a investit, riscurile la care entitatea a fost structurată să fie expusă, riscurile pe care a fost structurată să le transfere către părţile participante și gradul de participare al factorului decizional în structurarea entităţii în care s-a investit. De exemplu, dacă un factor decizional participă în mod semnificativ la structurarea entităţii în care s-a investit (inclusiv în stabilirea domeniului de aplicare al autorităţii decizionale), participarea respectivă poate indica faptul că factorul decizional a avut oportunitatea și stimulentul de a obţine drepturi din care ar rezulta capacitatea factorului decizional de a coordona activităţile relevante.

Drepturi deţinute de alte părţi

B64 Drepturile reale deţinute de alte părţi pot influenţa capacitatea factorului decizional de a coordona activităţile relevante ale unei entităţi în care s-a investit. Drepturile reale de demitere sau alte drepturi pot indica faptul că factorul decizional este un reprezentant.

▼**M32**

B65 Atunci când o singură parte deține dreptul real de demitere și poate demite în mod neîntemeiat factorul decizional, doar acest fapt este suficient pentru a concluziona că factorul decizional este un reprezentant. Dacă mai multe părți dețin astfel de drepturi (și niciuna dintre părți nu poate demite factorul decizional fără acordul celorlalte părți), drepturile respective, considerate separat, nu sunt decisive în a stabili dacă un factor decizional acționează în principal în numele și în beneficiul altora. În plus, cu cât este mai mare numărul părților care trebuie să acționeze în comun pentru a-și exercita drepturile de demitere a unui factor decizional și cu cât este mai mare amploarea și variabilitatea asociate intereselor economice ale factorului decizional (adică remunerația și alte interese), cu atât acest factor va avea o pondere mai mică.

B66 Pentru a evalua dacă factorul decizional este un reprezentant, drepturile reale deținute de alte părți, care limitează libertatea de acțiune a factorului decizional, trebuie să fie analizate similar drepturilor de demitere. De exemplu, un factor decizional care, pentru a acționa, trebuie să obțină acordul unui număr mai mic de alte părți este, în general, un reprezentant. (A se vedea punctele B22-B25 pentru îndrumări suplimentare privind drepturile și pentru a stabili dacă acestea sunt reale).

B67 Pentru a analiza drepturile deținute de alte părți trebuie să se evalueze drepturile ce pot fi exercitate de consiliul director al unei entități în care s-a investit (sau alt organ de conducere) și influența acestora asupra autorității factorului decizional (a se vedea punctul B23(b)).

Remunerația

B68 Cu cât este mai mare valoarea și variabilitatea asociate remunerației factorului decizional în comparație cu veniturile estimate din activitățile entității în care s-a investit, cu atât este mai probabil ca factorul decizional să fie un mandant.

B69 Pentru a stabili dacă este un mandant sau un reprezentant, factorul decizional trebuie, de asemenea, să verifice dacă există următoarele condiții:

(a) Remunerația factorului decizional este proporțională cu serviciile furnizate.

(b) Acordul de remunerare cuprinde numai termeni, condiții sau valori prezente de regulă în angajamentele pentru servicii și un nivel de competențe similare, negociate în condiții obiective.

B70 Un factor decizional nu poate fi un reprezentant, decât dacă există condițiile descrise la punctul B69(a) și (b). Cu toate acestea, pentru a concluziona că un factor decizional este un reprezentant nu este suficient ca aceste condiții să fie întrunite separat.

Expunerea la variabilitatea rentabilității din deținerea de alte interese

B71 Un factor decizional care deține alte interese într-o entitate în care s-a investit (de exemplu, investiții în entitatea în care s-a investit sau oferă garanții privind performanța entității în care s-a investit), atunci când evaluează dacă este un reprezentant trebuie să analizeze expunerea la variabilitatea rentabilității intereselor respective. Deținerea altor interese într-o entitate în care s-a investit sugerează că factorul decizional poate fi un mandant.

▼M32

B72 Pentru a-și evalua expunerea la variabilitatea rentabilității intereselor deținute în entitatea în care s-a investit, un factor decizional trebuie să țină cont de următoarele:

(a) cu cât este mai mare valoarea și variabilitatea asociate intereselor economice ale acestuia, având în vedere în mod agregat remunerația și alte interese ale acestuia, cu atât este mai probabil ca factorul decizional să fie un mandant.

(b) dacă expunerea la variabilitatea rentabilității diferă de cea a altor investitori și, în acest caz, dacă acest fapt îi influențează acțiunile. De exemplu, o astfel de situație este posibilă atunci când un factor decizional deține interese secundare sau furnizează alte forme de ameliorare a condițiilor de credit unei entități în care s-a investit.

Factorul decizional trebuie să își evalueze expunerea în comparație cu variabilitatea rentabilității totale a entității în care s-a investit. Această evaluare se va efectua în principal pe baza veniturilor estimate din activitățile entității în care s-a investit, dar nu trebuie să excludă expunerea maximă a factorului decizional la variabilitatea rentabilității entității în care s-a investit în urma altor interese deținute de factorul decizional.

Exemple de aplicare

Exemplul 13

Un factor decizional (gestionar al fondului) înființează, lansează și gestionează un fond cotat la bursă, reglementat în funcție de parametrii strict definiți în mandatul investițiilor, așa cum prevăd reglementările și legislația locală. Fondul a fost prezentat investitorilor ca o investiție într-un portofoliu diversificat de acțiuni ale unor entități cotate la bursă. În cadrul parametrilor definiți, gestionarul fondului are libertate de decizie privind activele în care să investească. Gestionarul fondului a investit în fond în proporție de 10 % și pentru serviciile sale primește un comision în funcție de piață echivalent cu 1 % din valoarea netă a activelor fondului. Comisioanele sunt proporționale cu serviciile furnizate. Gestionarul fondurilor nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc 10 % din investiția sa. Fondul nu are obligația de a numi și nu a numit un consiliu director independent. Investitorii nu dețin niciun drept real care să influențeze autoritatea decizională a gestionarului fondului, dar își pot răscumpăra interesele în anumite limite prevăzute de fond.

Deși funcționează în parametrii definiți în mandatul investițiilor și în conformitate cu dispozițiile regulamentare, gestionarul fondului are drepturi decizionale care îi conferă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante ale fondului - investitorii nu dețin drepturi reale care ar putea influența autoritatea decizională a gestionarului fondului. Gestionarul fondului primește un comision în funcție de piață, proporțional cu serviciile furnizate și, de asemenea, a făcut o investiție proporțională în fond. Remunerația și investiția proprie îl expun pe gestionarul fondului la variabilitatea rentabilității activităților fondului, fără a crea o expunere prea semnificativă, care ar indica faptul că gestionarul fondului este un mandant.

În acest exemplu, prin analizarea expunerii gestionarului fondului la variabilitatea rentabilității din activitățile fondului împreună cu autoritatea decizională a acestuia, în limitele parametrilor, indică faptul că gestionarul fondului este un reprezentant. Prin urmare, gestionarul fondului concluzionează că nu deține controlul fondului.

▼M32

Exemplul 14

Un factor decizional înființează, lansează și gestionează un fond care oferă oportunități de investiții unui număr de investitori. Factorul decizional (gestionarul fondului) trebuie să decidă în interesul tuturor investitorilor și conform contractelor de administrare ale fondului. Cu toate acestea, gestionarul fondului are o libertate de decizie extinsă. Pentru serviciile sale, gestionarul fondului primește un comision în funcție de piață echivalent cu 1 % din activele aflate în gestiune și 20 % din profitul total al fondului, în cazul în care se atinge un prag specificat al profitului. Comisioanele sunt proporționale cu serviciile furnizate.

Deși trebuie să decidă în interesul tuturor investitorilor, gestionarul fondului are autoritatea decizională extinsă de a coordona activitățile relevante ale fondului. Gestionarul fondului este remunerat prin comisioane fixe sau în funcție de performanțe, care sunt proporționale cu serviciile furnizate. În plus, remunerația aliniază interesele gestionarului fondului cu cele ale celorlalți investitori de a crește valoarea fondului, fără a crea o expunere la variabilitatea rentabilității din activitățile fondului care să fie atât de semnificativă, încât remunerația, considerată separat, să indice faptul că gestionarul fondului este mandant.

Modelul și analiza de situație de mai sus sunt aplicabile exemplelor 14A-14C descrise mai jos. Fiecare exemplu este luat în considerare separat.

Exemplul 14A

Gestionarul fondului mai are, de asemenea, o investiție de 2 % în fond, prin care interesele sale se aliniază la interesele celorlalți investitori. Gestionarul fondului nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc cele 2 procente din investiția proprie. Investitorii pot să-l demită pe gestionarul fondului prin vot majoritar, dar numai pentru încălcarea contractului.

Investiția de 2 % crește expunerea gestionarului fondului la variabilitatea rentabilității din activitățile fondului, fără a crea o expunere atât de semnificativă încât să indice faptul că gestionarul fondului este un mandant. Drepturile celorlalți investitori de a-l demite pe gestionarul fondului sunt considerate drepturi de protecție, deoarece acestea pot fi exercitate doar în cazul încălcării contractului. În acest exemplu, deși gestionarul fondului are autoritate decizională extinsă și are expunere la variabilitatea rentabilității din interese și remunerație, expunerea gestionarului fondului indică faptul că gestionarul fondului este un reprezentant. Prin urmare, gestionarul fondului concluzionează că nu deține controlul fondului.

Exemplul 14B

Gestionarul fondului a investit proporțional mai mult în fond, dar nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc această investiție. Investitorii pot să-l demită pe gestionarul fondului prin vot majoritar, dar numai pentru încălcarea contractului.

În acest exemplu, drepturile celorlalți investitori de a-l demite pe gestionarul fondului sunt considerate drepturi de protecție, deoarece acestea pot fi exercitate doar în cazul încălcării contractului. Cu toate că gestionarul fondului este remunerat prin comisioane fixe și în funcție de performanță, proporționale cu serviciile furnizate, combinația dintre investiția gestionarului fondului și remunerația acestuia ar putea crea o expunere la variabilitatea rentabilității din activitățile fondului, care să fie atât de semnificativă încât să indice faptul că gestionarul fondului este un mandant. Cu cât este mai mare valoarea și variabilitatea asociate intereselor economice ale gestionarului fondului (având în vedere, în mod agregat, remunerația și alte interese), cu atât gestionarul fondului va accentua importanța acelor interese economice în cadrul analizei și cu atât este mai probabil ca gestionarul fondului să fie un mandant.

▼M32

De exemplu, după ce a analizat remunerația și ceilalți factori, gestionarul fondului poate să considere că o investiție de 20 % este suficientă pentru a concluziona că deține controlul fondului. Cu toate acestea, în circumstanțe diferite (adică, în cazul în care remunerația și ceilalți factori sunt diferiți), controlul poate să apară când nivelul investiției este diferit.

Exemplul 14C

Gestionarul fondului a investit în fond în proporție de 20 %, dar nu are obligația de a finanța pierderile care depășesc investiția sa de 20 %. Fondul are un consiliu de administrație, iar toții membrii consiliului sunt independenți de gestionarul fondului și sunt desemnați de ceilalți investitori. Consiliul de administrație numește anual un gestionar al fondului. În cazul în care consiliul decide să nu mai reînnoiască contractul gestionarului fondului, serviciile efectuate de gestionarul fondului ar putea fi efectuate de alți gestionari din sectorul de activitate.

Cu toate că gestionarul fondului este remunerat prin comisioane fixe și în funcție de performanță, proporționale cu serviciile furnizate, combinația dintre investiția de 20 % a gestionarului fondului și remunerația acestuia creează o expunere la variabilitatea rentabilității din activitățile fondului, care este atât de semnificativă, încât indică faptul că gestionarul fondului este un mandant. Cu toate acestea, investitorii au drepturi reale de a demite gestionarul fondului - consiliul de administrație furnizează un mecanism prin care se asigură că investitorii îl pot demite pe gestionarul fondului, dacă iau o decizie în acest sens.

În acest exemplu, gestionarul fondului va acorda o importanță mai mare drepturilor reale de demitere în cadrul analizei. Prin urmare, deși gestionarul fondului are autoritate decizională extinsă și expunere la variabilitatea rentabilității fondului în urma remunerației și a investiției proprii, drepturile reale deținute de ceilalți investitori indică faptul că gestionarul fondului este un reprezentant. Prin urmare, gestionarul fondului concluzionează că nu deține controlul fondului.

Exemplul 15

Se creează o entitate în care s-a investit pentru a achiziționa titluri cu rată fixă garantate cu active, finanțate prin instrumente de datorie și instrumente de capital propriu. Instrumentele de capital propriu sunt concepute pentru a oferi primul nivel de protecție investitorilor în datorii și pentru a primi orice venituri reziduale ale entității în care s-a investit. Tranzacția a fost prezentată potențialilor investitori în datorii drept o investiție într-un portofoliu de titluri garantate cu active, cu expunere la riscul de credit asociat posibilității de neplată din partea emitenților titlurilor garantate cu active din portofoliu și la riscul ratei dobânzii asociat gestionării portofoliului. În momentul înființării, instrumentele de capital propriu reprezentau 10 % din valoarea activelor achiziționate. Un factor decizional (gestionarul activelor) gestionează portofoliul de active luând decizii de investiții în limitele parametrilor definiți în prospectul entității în care s-a investit. Pentru aceste servicii, gestionarul activelor primește un comision fix în funcție de piață (adică, 1 % din activele gestionate) și comisioane în funcție de performanță (adică 10 % din profit) dacă profitul entității în care s-a investit depășește un nivel specificat. Comisioanele sunt proporționale cu serviciile furnizate. Gestionarul activelor deține 35 % din capitalurile proprii ale entității în care s-a investit.

▼M32

Cele 65 de procente rămase din capitalurile proprii și toate instrumentele de datorie sunt deținute de diverși investitori terți neafiliați. Gestionarul activelor poate fi demis fără justificări, prin simpla decizie a majorității celorlalți investitori.

Gestionarul activelor este remunerat prin comisioane fixe sau în funcție de performanțe, care sunt proporționale cu serviciile furnizate. Remunerația aliniază interesele gestionarului fondului la interesele celorlalți investitori de a crește valoarea fondului. Gestionarul activelor are expunere la variabilitatea rentabilității din activitățile fondului, deoarece deține 35 % din capitalurile proprii și datorită remunerației primite.

Deși își desfășoară activitatea în limitele parametrilor definiți în prospectul entității în care s-a investit, gestionarul activelor are capacitatea curentă de a lua decizii de investiții care influențează semnificativ veniturile entității în care s-a investit - în cadrul analizei, se acordă o pondere mai mică drepturilor de demitere deținute de ceilalți investitori, deoarece drepturile respective sunt deținute de un număr mare de diverși investitori. În acest exemplu, gestionarul activelor acordă o importanță mai mare expunerii sale la variabilitatea rentabilității fondului în urma participațiilor în capitalurile proprii, care sunt subordonate instrumentelor de datorie. Deoarece deține 35 % din capitalurile proprii, se creează o expunere secundară la pierderi și drepturi la veniturile entității în care s-a investit, care sunt atât de semnificative încât indică faptul că gestionarul activelor este mandant. Prin urmare, gestionarul activelor va concluziona că deține controlul entității în care s-a investit.

Exemplul 16

Un factor decizional (sponsorul) sponsorizează un vehicul de investiții cu mai mulți parteneri care emite instrumente de datorie pe termen scurt unor investitori terți neafiliați. Tranzacția a fost prezentată investitorilor potențiali drept o investiție într-un portofoliu de active pe termen mediu cu rating mare și cu expunere minimă la riscul de credit asociat posibilității de neplată din partea emitenților activelor din portofoliu. Diferite entități care transferă servicii vând vehiculului de investiții portofolii de active de calitate pe termen mediu. Fiecare entitate care transferă gestionează portofoliul de active pe care îl vinde vehiculului de investiții, precum și creanțele neplătite în schimbul unui comision de servicii în funcție de piață. Fiecare entitate care transferă oferă, de asemenea, primul nivel de protecție la pierderile de credit din portofoliul de active prin supragarantarea activelor transferate vehiculului de investiții. Sponsorul stabilește termenii vehiculului de investiții și gestionează operațiunile vehiculului de investiții în schimbul unui comision în funcție de piață. Comisionul este proporțional cu serviciile furnizate. Sponsorul aprobă ca vânzătorii autorizați să vândă vehiculului de investiții, aprobă activele ce urmează să fie achiziționate de vehiculul de investiții și decide în privința finanțării vehiculului de investiții. Sponsorul trebuie să acționeze în interesul tuturor investitorilor.

Sponsorul are dreptul la orice venituri reziduale ale vehiculului de investiții și asigură, de asemenea, ameliorarea condițiilor de credit și facilități de lichiditate ale vehiculului de investiții. Prin ameliorarea condițiilor de credit, oferită de sponsor, sunt absorbite pierderi în proporție de 5 % din toate activele vehiculului de investiții, după ce pierderile sunt absorbite de către entitatea care transferă. Nu există facilități de lichiditate pentru activele neplătite. Investitorii nu dețin drepturi reale care ar putea avea o influență semnificativă asupra autorității decizionale a sponsorului.

▼M32

Cu toate că serviciile sponsorului sunt remunerate cu un comision în funcţie de piaţă, proporţional cu serviciile furnizate, sponsorul are expunere la variabilitatea rentabilităţii din activităţile vehiculului de investiţii, deoarece are dreptul la veniturile reziduale ale vehiculului de investiţii și pentru că oferă ameliorarea condiţiilor de credit și facilităţi de lichiditate (adică vehiculul de investiţii este expus la riscul de lichiditate, deoarece utilizează instrumente de datorie pe termen scurt pentru a finanţa active pe termen mediu). Cu toate că fiecare entitate care transferă are drepturi decizionale care influenţează valoarea activelor vehiculului de investiţii, sponsorul are autoritate decizională extinsă care îi oferă capacitatea curentă de a coordona activităţile care influenţează *cel mai mult* veniturile vehiculului de investiţii (adică, sponsorul stabilește termenii vehiculului de investiţii, are dreptul de a decide în privinţa activelor (de a aproba activele achiziţionate și entitatea care transferă activele respective) și în privinţa finanţării vehiculului de investiţii (pentru că fiecare investiţie nouă trebuie finanţată în mod regulat)). Dreptul la veniturile reziduale ale vehiculului de investiţii și oferirea de ameliorări ale condiţiilor de credit și facilităţi de lichiditate expun sponsorul la variabilitatea rentabilităţii din activităţile vehiculului de investiţii, care diferă de cea a altor investitori. În consecinţă, acea expunere indică faptul că sponsorul este un mandant și, prin urmare, sponsorul concluzionează că deţine controlul vehiculului de investiţii. Obligaţia sponsorului de a acţiona în interesul tuturor investitorilor nu îl împiedică pe sponsor să fie un mandant.

Relaţiile cu alte părţi

B73 Când se efectuează evaluarea controlului, un investitor trebuie să analizeze natura relaţiilor sale cu alte părţi și dacă acele alte părţi acţionează în numele investitorului (adică dacă sunt „reprezentanţi de facto”). Pentru a stabili dacă alte părţi acţionează drept reprezentanţi de facto este nevoie de raţionament, analizându-se nu doar natura relaţiei, ci și modul în care acele părţi interacţionează între ele și cu investitorul.

B74 Nu este necesar ca o astfel de relaţie să implice un angajament contractual. O parte este un reprezentant de facto dacă investitorul sau persoanele care coordonează activităţile investitorului au capacitatea de a determina partea respectivă să acţioneze în numele investitorului. În această situaţie, atunci când evaluează controlul asupra unei entităţi în care s-a investit, investitorul trebuie să analizeze drepturile decizionale ale reprezentanţilor săi de facto și expunerea sa indirectă sau drepturile sale la rentabilitatea variabilă prin reprezentantul de facto, împreună cu cele proprii.

B75 În cele ce urmează sunt prezentate exemple de astfel de alte părţi care, prin natura relaţiei stabilite între ele, pot acţiona ca reprezentanţi de facto ai investitorului:

(a) părţile afiliate investitorului.

(b) o parte care a primit interesul său în entitatea în care s-a investit drept contribuţie sau împrumut din partea investitorului.

(c) o parte care a acceptat să nu vândă, să nu transfere sau să nu blocheze participaţiile deţinute în entitatea în care s-a investit fără avizul prealabil al investitorului (cu excepţia situaţiilor în care investitorul și cealaltă parte au dreptul de aprobare prealabilă, iar drepturile au la bază termeni stabiliţi de comun acord de către părţi interesate și independente).

(d) o parte care nu își poate finanţa activităţile fără un sprijin financiar secundar din partea investitorului.

▼M32

(e) o entitate în care s-a investit și ai cărei membri din organul de conducere sau ai personalului cheie din conducere sunt aceleași persoane ca pentru investitor.

(f) o parte care are o relație de afaceri strânsă cu investitorul, cum ar fi relația dintre un furnizor de servicii profesionale și unul dintre clienții săi majori.

Controlul activelor specificate

B76 Un investitor trebuie să analizeze dacă tratează o parte a unei entități în care s-a investit drept o entitate separată presupusă și, în acest caz, dacă deține controlul entității separate presupuse.

B77 Un investitor trebuie să trateze o parte a unei entități în care s-a investit drept o entitate separată presupusă, dacă și numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

Activele specificate ale entității în care s-a investit (și ameliorările condițiilor de credit aferente, dacă există) reprezintă singura sursă pentru plata datoriilor specificate sau a altor interese specificate ale entității în care s-a investit. Alte părți decât acelea cu datoriile specificate nu au drepturi sau obligații legate de activele specificate sau de fluxurile de trezorerie reziduale din activele respective. De fapt, niciun venit din activele specificate nu poate fi utilizat de partea rămasă din entitatea în care s-a investit și niciuna dintre datoriile entității separate presupuse nu poate fi plătită din activele părții rămase din entitatea în care s-a investit. Prin urmare, de fapt toate activele, datoriile și capitalurile proprii ale entității separate presupuse sunt izolate de entitatea în care s-a investit. O astfel de entitatea separată presupusă este numită de obicei un „siloz”.

B78 Atunci când se întrunesc condițiile de la punctul B77, un investitor trebuie să identifice activitățile care influențează semnificativ rentabilitatea entității separate estimate și modul în care sunt coordonate activitățile respective, pentru a evalua dacă are autoritate asupra acelei părți a entității în care s-a investit. Când se efectuează evaluarea controlului asupra entității separate estimate, investitorul trebuie să analizeze, de asemenea, dacă are expunere sau drepturi la veniturile variabile datorită participării în entitatea separată presupusă și dacă are capacitatea de a-și utiliza autoritatea asupra acelei părți a entității în care s-a investit pentru a influența valoarea veniturilor investitorului.

B79 Dacă investitorul deține controlul entității separate presupuse, investitorul trebuie să consolideze acea parte a entității în care s-a investit. În acest caz, dacă vor efectua evaluarea controlului și la consolidarea entității în care s-a investit, celelalte părți vor exclude acea parte a entității în care s-a investit.

Evaluare continuă

B80 Un investitor trebuie să-și reevalueze controlul asupra unei entități în care s-a investit dacă datele și circumstanțele indică faptul că există modificări la unul sau mai multe dintre cele trei elemente de control enumerate la punctul 7.

B81 Dacă există o modificare în modul de exercitare a autorității asupra unei entități în care s-a investit, acea modificare trebuie să se reflecte în modul în care un investitor își evaluează autoritatea asupra unei entități în care s-a investit. De exemplu, modificarea drepturilor decizionale poate însemna că activitățile relevante nu mai sunt coordonate prin drepturi de vot, ci prin alte acorduri, precum contracte prin care se acordă capacitatea curentă de a coordona activitățile relevante altor părți.

▼M32

B82 În urma unui eveniment, un investitor poate obține sau poate pierde autoritatea asupra unei entități în care s-a investit, fără ca investitorul să fi fost implicat în acel eveniment. De exemplu, un investitor poate obține autoritatea asupra unei entități în care s-a investit, deoarece au fost consumate drepturile decizionale deținute de altă parte sau alte părți, care au împiedicat anterior investitorul să controleze entitatea în care s-a investit.

B83 Un investitor va analiza, de asemenea, modificările care îi influențează expunerea sau drepturile la rentabilitatea variabilă în urma participării într-o entitate în care s-a investit. De exemplu, un investitor care are autoritate asupra unei entități în care s-a investit poate pierde controlul unei entități în care s-a investit, dacă investitorul nu mai are dreptul să primească venituri sau să fie expus la obligații, deoarece investitorul nu mai întrunește dispozițiile de la punctul 7(b) (de exemplu, dacă un contract prin care primește comisioane în funcție de performanță ajunge la final).

B84 Un investitor trebuie să analizeze dacă au intervenit schimbări în evaluarea sa ca reprezentant sau mandant. Modificarea relației generale dintre investitor și alte părți poate însemna că investitorul nu mai acționează ca reprezentant, cu toate că a acționat în trecut ca reprezentant, și viceversa. De exemplu, dacă se modifică drepturile investitorului sau ale altor părți, investitorul trebuie să își reconsidere statutul de mandant sau de reprezentant.

B85 Evaluarea inițială a controlului sau a statutului de mandant sau de reprezentant efectuată de un investitor nu se va schimba doar în urma unei modificări a condițiilor pieței (de exemplu, o modificare a veniturilor entității în care s-a investit generată de condițiile pieței), cu excepția cazului în care schimbarea condițiilor pieței modifică una sau mai multe din cele trei elemente de control enumerate la punctul 7 sau modifică relațiile generale dintre un mandant și un reprezentant.

▼M38

A DETERMINA DACĂ O ENTITATE ESTE SAU NU ENTITATE DE INVESTIȚII

B85A O entitate trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele, inclusiv obiectul de activitate și structura sa, atunci când evaluează dacă este o entitate de investiții. O entitate care prezintă cele trei elemente ale definiției unei entități de investiții prevăzute la punctul 27 este o entitate de investiții. Punctele B85B–B85M descriu mai detaliat elementele definiției.

Obiectul de activitate

B85B Definiția unei entități de investiții prevede ca obiectul de activitate al entității să fie investițiile efectuate exclusiv pentru creșterea valorii capitalului și/sau pentru venituri din investiții (cum ar fi dividende, dobânzi sau venituri din chirii). Documentele care precizează care sunt obiectivele în materie de investiții ale entității, cum ar fi prospectul de emisiune al entității, publicațiile distribuite de către entitate și alte documente corporative sau de parteneriat, vor servi, de regulă, drept indicații privind obiectul de activitate al entității de investiții. Dovezile suplimentare pot include modul în care entitatea se prezintă altor părți (cum ar fi investitori potențiali sau entități potențiale în care să investească); de exemplu, o entitate poate să își prezinte activitatea drept furnizarea de investiții pe termen mediu pentru creșterea valorii capitalului. În schimb, o entitate care se prezintă pe sine ca un investitor al cărui obiectiv este acela de a dezvolta, de a produce sau de a comercializa în comun produse împreună cu entități în care a investit are un obiect de activitate care este incompatibil cu cel al unei entități de investiții, deoarece entitatea va obține profit din activitățile de dezvoltare, de producție sau de comercializare, precum și din investițiile sale (a se vedea punctul B85I).

▼M51

B85C O entitate de investiţii poate furniza servicii conexe investiţiilor (de exemplu, servicii de consiliere în materie de investiţii, de gestionare a investiţiilor, de sprijin pentru investiţii și servicii administrative), fie direct, fie prin intermediul unei filiale, către terţi, precum și către investitorii săi, chiar și în cazul în care aceste activităţi sunt importante pentru entitate, cu condiţia ca entitatea să continue să îndeplinească cerinţele definiţiei unei entităţi de investiţii.

▼M38

B85D O entitate de investiţii poate participa, de asemenea, la următoarele activităţi conexe investiţiilor, fie direct, fie prin intermediul unei filiale, în cazul în care aceste activităţi se desfășoară pentru a maximiza rentabilitatea investiţiei (creșterea valorii capitalului sau venituri din investiţii) de la entităţi în care s-a investit și nu reprezintă o activitate economică substanţială separată sau o sursă separată, importantă, de venit pentru entitatea de investiţii:

(a) furnizarea de servicii de gestionare și de consiliere strategică unei entităţi în care s-a investit și

(b) furnizarea de sprijin financiar unei entităţi în care s-a investit, cum ar fi un împrumut, un angajament de capital sau o garanţie.

▼M51

B85E În cazul în care o entitate de investiţii deţine o filială care nu este o entitate de investiţii în sine și ale cărei obiective și activităţi principale constau în furnizarea de servicii sau activităţi conexe investiţiilor care au legătură cu activităţile de investiţii ale entităţii de investiţii, cum ar fi cele descrise la punctele B85C-B85D, pentru entitate sau alte părţi, aceasta trebuie să consolideze acea filială în conformitate cu punctul 32. În cazul în care filiala care furnizează servicii sau activităţi conexe investiţiilor este ea însăși o entitate de investiţii, entitatea de investiţii, în calitate de societate-mamă, trebuie să evalueze filiala respectivă la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 31.

▼M38

Strategii de ieșire

B85F Planurile de investiţii ale unei entităţii furnizează, de asemenea, dovezi ale obiectului său de activitate. O entitate de investiţii se distinge de alte entităţi în special prin faptul că o entitate de investiţii nu intenţionează să își păstreze investiţiile pe o perioadă nedeterminată; aceasta le păstrează o perioadă limitată. Deoarece investiţiile în capitaluri proprii și în active nefinanciare au potenţialul de a fi păstrate o perioadă nedeterminată, o entitate de investiţii trebuie să aibă o strategie de ieșire care prezintă modul în care entitatea intenţionează să realizeze creșterea valorii capitalului din cvasitotalitatea investiţiilor sale în capitaluri proprii și în active nefinanciare. O entitate de investiţii trebuie, de asemenea, să aibă o strategie de ieșire pentru orice instrumente de datorie care au potenţialul de a fi păstrate pe o perioadă nedeterminată, de exemplu instrumentele de datorie perpetue. Nu este necesar ca entitatea să prezinte strategii de ieșire specifice pentru fiecare investiţie, dar trebuie să identifice diferite strategii potenţiale pentru diferite tipuri sau portofolii de investiţii, inclusiv un interval de timp realist pentru retragerea din investiţii. Mecanismele de ieșire care sunt instituite numai pentru cazurile de neîndeplinire a obligaţiilor, cum ar fi o încălcare a contractului sau neexecutarea acestuia, nu sunt considerate strategii de ieșire în scopul prezentei evaluări.

B85G Strategiile de ieșire pot diferi în funcţie de tipul de investiţie. Pentru investiţiile în titluri de capital ale unor societăţi necotate, exemplele de strategii de ieșire includ o ofertă publică iniţială, un plasament privat, o vânzare comercială a unei întreprinderi, distribuiri (către investitori) de participaţii în capitalurile proprii în entităţi în care s-a investit și vânzări de active (inclusiv vânzarea activelor unei entităţi în care s-a investit, urmată de o lichidare a entităţii în care s-a investit). Pentru investiţiile în capitaluri proprii care sunt tranzacţionate pe o piaţă publică, exemplele de strategii de ieșire includ vânzarea investiţiei

▼**M38**

în cadrul unui plasament privat sau pe o piață publică. Pentru investițiile imobiliare, un exemplu de strategie de ieșire constă în vânzarea bunurilor imobiliare prin agenți imobiliari sau pe piața liberă.

B85H O entitate de investiții poate avea o investiție într-o altă entitate de investiții care este creată în legătură cu aceasta din rațiuni juridice, de reglementare, fiscale sau din rațiuni comerciale similare. În acest caz, nu este necesar ca entitatea de investiții care este investitor să aibă o strategie de ieșire pentru investiția respectivă, cu condiția ca entitatea în care entitatea de investiții a investit să aibă strategii adecvate de ieșire pentru investițiile sale.

Randamentul investițiilor

B85I O entitate nu investește exclusiv în scopul creșterii valorii capitalului și/sau al veniturilor din investiții, în cazul în care entitatea sau un alt membru al grupului care conține entitatea (adică grupul care este controlat de către societatea-mamă finală a entității de investiții) obține sau își propune să obțină alte beneficii rezultate din investițiile entității care nu sunt la dispoziția altor părți care nu au legătură cu entitatea în care s-a investit. Astfel de beneficii includ:

(a) achiziționarea, utilizarea, schimbul sau exploatarea proceselor, activelor sau tehnologiilor unei entități în care s-a investit. Aceasta ar include entitatea sau un alt membru al grupului având drepturi disproporționate sau exclusive de a achiziționa active, tehnologii, produse sau servicii ale oricărei entități în care s-a investit; de exemplu, prin deținerea unei opțiuni de a cumpăra un activ de la o entitate în care s-a investit, dacă dezvoltarea activului este considerată o reușită;

(b) acorduri comune astfel cum sunt definite în IFRS 11 sau alte acorduri între entitate sau un alt membru al grupului și o entitate în care s-a investit, încheiate cu scopul de a dezvolta, produce, comercializa sau furniza produse sau servicii;

(c) garanții financiare sau active oferite de o entitate în care s-a investit pentru a servi drept garanție pentru acorduri de împrumut ale entității sau ale unui alt membru al grupului (cu toate acestea, o entitate de investiții ar putea în continuare să utilizeze o investiție într-o entitate în care a investit drept garanție pentru orice împrumut pe care l-a contractat);

(d) o opțiune deținută de o parte afiliată entității, de a cumpăra, de la entitatea respectivă sau de la un alt membru al grupului, o participație în capitalurile proprii într-o entitate în care s-a investit, care aparține entității;

(e) cu excepția celor descrise la punctul B85J, tranzacțiile dintre entitate sau un alt membru al grupului și o entitate în care s-a investit, care:

(i) se desfășoară în condiții ce nu sunt disponibile entităților care nu sunt părți afiliate entității, unui alt membru al grupului sau entității în care s-a investit;

(ii) nu sunt la valoarea justă sau

▼M38

(iii) reprezintă o parte substanțială a activității economice a entității în care s-a investit sau a entității, inclusiv activitățile economice ale altor entități ale grupului.

B85J O entitate de investiții poate avea o strategie de a investi în mai multe entități (în care s-a investit) din același sector de activitate, de pe aceeași piață sau din aceeași zonă geografică, pentru a profita de sinergiile care sporesc creșterea valorii capitalului și veniturile din investiții din partea respectivelor entități în care s-a investit. Fără a aduce atingere punctului B85I litera (e), o entitate nu își pierde dreptul de a fi clasificată drept entitate de investiții doar ca urmare a existenței unor schimburi comerciale reciproce între astfel de entități în care s-a investit.

Evaluarea la valoarea justă

B85K Un element esențial al definiției unei entități de investiții este că aceasta măsoară și evaluează performanța cvasitotalității investițiilor sale pe baza valorii juste, deoarece prin utilizarea valorii juste se obțin informații mai relevante decât, de exemplu, prin consolidarea filialelor sale sau prin utilizarea metodei punerii în echivalență pentru interesele sale în entități asociate sau în asocieri în participație. Pentru a demonstra că îndeplinește acest element al definiției, o entitate de investiții:

(a) furnizează investitorilor informații privind valoarea justă și măsoară cvasitotalitatea investițiilor sale la valoarea justă în situațiile sale financiare, ori de câte ori valoarea justă este necesară sau permisă în conformitate cu IFRS-urile și

(b) comunică pe plan intern informații privind valoarea justă personalului-cheie din conducerea entității (așa cum este definit în IAS 24), care utilizează valoarea justă drept atribut de măsurare primară pentru a evalua performanța cvasitotalității investițiilor sale și pentru a lua decizii privind investițiile.

B85L Pentru a îndeplini cerința de la punctul B85K litera (a), o entitate de investiții:

(a) alege să contabilizeze orice investiție imobiliară utilizând modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 *Investiții imobiliare*;

(b) alege scutirea de la aplicarea metodei punerii în echivalență din IAS 28 pentru investițiile sale în entități asociate și în asocieri în participație și

(c) își evaluează activele financiare la valoarea justă folosind dispozițiile IFRS 9.

B85M O entitate de investiții poate avea unele active care nu implică investiții, cum ar fi un imobil care îi servește drept sediu social și echipamentele aferente, și poate avea, de asemenea, datorii financiare. Elementul privind evaluarea valorii juste din definiția unei entități de investiții de la punctul 27 litera (c) se aplică investițiilor unei entități de investiții. În consecință, o entitate de investiții nu trebuie să își evalueze la valoarea justă activele care nu implică investiții și datoriile.

Caracteristici tipice ale unei entități de investiții

B85N Pentru a stabili dacă o entitate corespunde definiției unei entități de investiții, aceasta trebuie să analizeze dacă prezintă caracteristicile tipice ale unei entități de investiții (a se vedea punctul 28). Absența uneia sau a mai multora dintre aceste caracteristici tipice nu împiedică neapărat o entitate să fie clasificată drept entitate de investiții, însă indică faptul că este necesar un raționament suplimentar pentru a determina dacă entitatea este o entitate de investiții.

▼M38

Mai mult de o investiție

B85O O entitate de investiții, de regulă, are mai multe investiții pentru a-și diversifica riscurile și a-și maximiza veniturile. O entitate poate deține un portofoliu de investiții în mod direct sau indirect, de exemplu prin deținerea unei singure investiții într-o altă entitate de investiții care deține la rândul său mai multe investiții.

B85P Pot exista situații în care entitatea deține o singură investiție. Cu toate acestea, deținerea unei singure investiții nu împiedică neapărat o entitate să corespundă definiției unei entități de investiții. De exemplu, o entitate de investiții poate deține doar o singură investiție atunci când entitatea:

(a) este în perioada de începere a activității și nu a identificat încă investiții adecvate și, prin urmare, nu și-a executat încă planul de investiții pentru a dobândi mai multe investiții;

(b) nu a realizat încă alte investiții pentru a le înlocui pe cele la care a renunțat;

(c) este înființată pentru a pune în comun fondurile a mai mulți investitori în vederea unei investiții unice, atunci când investiția respectivă nu poate fi obținută de investitori individuali (de exemplu, atunci când investiția minimă impusă este prea mare pentru un investitor individual) sau

(d) este în curs de lichidare.

Mai mult de un investitor

B85Q De obicei, o entitate de investiții ar avea mai mulți investitori care își pun în comun fondurile pentru a avea acces la servicii de gestionare a investițiilor și la oportunități de investiții la care s-ar putea să nu aibă acces în mod individual. Faptul de a avea mai mulți investitori ar reduce probabilitatea ca entitatea sau ceilalți membri ai grupului care conține entitatea să obțină alte beneficii decât creșterea valorii capitalului sau veniturile din investiții (a se vedea punctul B85I).

B85R În mod alternativ, o entitate de investiții poate fi formată dintr-un singur investitor sau pentru un singur investitor care reprezintă sau sprijină interesele unui grup mai larg de investitori (de exemplu, un fond de pensii, un fond de investiții publice sau un fond fiduciar familial).

B85S De asemenea, ar putea exista momente când entitatea are, temporar, un singur investitor. De exemplu, o entitate de investiții poate avea numai un singur investitor atunci când entitatea:

(a) se află în perioada sa inițială de ofertare, care nu a expirat, iar entitatea își identifică în mod activ investitorii adecvați;

(b) nu a identificat încă investitori adecvați pentru a înlocui participațiile în capitalurile proprii care au fost recuperate sau

(c) este în curs de lichidare.

Investitori neafiliați

B85T De obicei, o entitate de investiții are mai mulți investitori care nu sunt părți afiliate (astfel cum sunt definite în IAS 24) entității sau altor membri ai grupului care conține entitatea. Faptul de a avea investitori neafiliați ar reduce probabilitatea ca entitatea sau ceilalți membri ai grupului care conține entitatea să obțină alte beneficii decât creșterea valorii capitalului sau veniturile din investiții (a se vedea punctul B85I).

▼M38

B85U Cu toate acestea, o entitate se poate totuși califica drept o entitate de investiții, chiar dacă investitorii săi sunt afiliați entității. De exemplu, o entitate de investiții poate institui, pentru un grup de angajați ai săi (cum ar fi personalul-cheie din conducere) sau pentru un alt investitor (alți investitori) care constituie părți afiliate, un fond „paralel” separat/distinct ce reflectă investițiile fondurilor de investiții principale ale entității. Acest fond „paralel” poate fi considerat drept entitate de investiții, chiar dacă toți investitorii săi sunt părți afiliate.

Participații în capitalurile proprii

B85V În general, o entitate de investiții este o entitate juridică distinctă, dar acest lucru nu este obligatoriu. Participațiile în capitalurile proprii ale unei entități de investiții sunt, de regulă, sub forma unor capitaluri proprii sau a unor interese similare (de exemplu, interese parteneriale), cărora le sunt atribuite cote proporționale din activele nete ale entității de investiții. Cu toate acestea, faptul de a avea diferite categorii de investitori, dintre care unele au drepturi numai la o anumită investiție sau la anumite grupuri de investiții sau care au cote proporționale diferite din activele nete, nu împiedică o entitate să fie entitate de investiții.

B85W În plus, o entitate care are participații semnificative în capitalurile proprii sub formă de creanță care, în conformitate cu alte IFRS-uri aplicabile, nu corespunde definiției capitalurilor proprii, poate totuși să se califice drept o entitate de investiții, cu condiția ca titularii creanțelor să fie expuși rentabilității variabile în urma modificărilor valorii juste a activelor nete ale entității.

▼M32

DISPOZIȚII CONTABILE

Proceduri de consolidare

B86 Situații financiare consolidate:

(a) se vor combina elementele similare de active, datorii, capitaluri proprii, venituri, cheltuieli și fluxuri de trezorerie ale societății mamă cu cele ale filialelor.

(b) se vor compensa (elimina) valoarea contabilă a investiției făcute de societatea mamă în fiecare filială și partea societății mamă din capitalul propriu al fiecărei filiale (IFRS 3 oferă explicații privind modul de contabilizare a oricărui fond comercial aferent).

(c) se vor elimina în totalitate activele și datoriile, capitalurile proprii, veniturile, cheltuielile și fluxurile de trezorerie din interiorul grupului aferente tranzacțiilor între entitățile grupului (profitul sau pierderile rezultate din tranzacțiile în interiorul grupului, care sunt recunoscute în active, precum stocuri și active imobilizate, sunt eliminate în totalitate). Pierderile în interiorul grupului pot indica o depreciere care necesită recunoaștere în situațiile financiare consolidate. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică diferențelor temporare care rezultă din eliminarea profitului și a pierderilor rezultate din tranzacțiile în interiorul grupului.

Politici contabile uniforme

B87 Dacă un membru al grupului utilizează alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare consolidate pentru tranzacții și evenimente asemănătoare în circumstanțe similare, trebuie făcute ajustări adecvate la situațiile financiare atunci când aceste situații sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate.

▼M32

Evaluare

B88 O entitate va include în situațiile financiare consolidate veniturile și cheltuielile unei filiale începând de la data la care a obținut controlul și până la data la care entitatea încetează să mai controleze filiala. Veniturile și cheltuielile filialei se bazează pe valoarea activelor și a datoriilor recunoscute în situațiile financiare consolidate la data achiziției. De exemplu, cheltuielile cu amortizarea recunoscute în situația consolidată a rezultatului global după data achiziției se bazează pe valorile juste ale activelor amortizabile aferente recunoscute în situațiile financiare consolidate la data achiziției.

Drepturi de vot potențiale

B89 Când există drepturi de vot potențiale sau alte instrumente derivate care conțin drepturi de vot potențiale, partea de profit sau pierdere și modificările capitalurilor proprii alocate societății mamă și intereselor care nu controlează în întocmirea situațiilor financiare consolidate se va stabili numai pe baza participațiilor existente în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor de vot potențiale și a altor instrumente derivate, cu excepția cazului în care se aplică dispozițiile de la punctul B90.

B90 În unele situații, o entitate deține de fapt participații în capitalurile proprii ca urmare a unei tranzacții care îi oferă actualmente entității accesul la veniturile asociate unei participații în capitalurile proprii. În astfel de situații, partea alocată societății mamă și intereselor care nu controlează în întocmirea situațiilor financiare consolidate se va stabili prin luarea în considerare a unei posibile exercitări a acelor drepturi de vot potențiale și a altor instrumente derivate, care îi oferă actualmente entității accesul la venituri.

B91 IFRS 9 nu se aplică intereselor deținute în filiale care sunt consolidate. Atunci când instrumente care conțin de fapt drepturi de vot potențiale oferă actualmente acces la veniturile asociate unei participații în capitalurile proprii, instrumentele nu fac obiectul dispozițiilor IFRS 9. În toate celelalte cazuri, instrumentele care conțin drepturi de vot potențiale într-o filială sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 9.

Data de raportare

B92 Situațiile financiare ale societății mamă și ale filialelor sale utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate trebuie să aibă aceeași dată de raportare. Când finalul perioadei de raportare pentru societatea mamă diferă de cel al unei filiale, filiala va întocmi, în scopul consolidării, informații financiare suplimentare pentru aceeași dată ca situațiile financiare ale societății mamă, pentru a permite societății mamă să consolideze informațiile financiare ale filialei, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.

B93 Dacă este imposibil să se procedeze astfel, societatea mamă trebuie să consolideze informațiile financiare ale filialei utilizând situațiile financiare cele mai recente ale filialei, ajustate pentru efectele celor mai semnificative tranzacții sau evenimente care au loc între data situațiilor financiare respective și data situațiilor financiare consolidate. În orice caz, diferența dintre data situațiilor financiare ale filialei și data situațiilor financiare consolidate nu trebuie să fie mai mare de trei luni, iar durata perioadelor de raportare și orice diferență între datele situațiilor financiare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.

▼M32

Interese care nu controlează

B94 O entitate trebuie să atribuie profitul sau pierderea și fiecare componentă a altor elemente ale rezultatului global proprietarilor societăţii mamă și intereselor care nu controlează. Entitatea trebuie, de asemenea, să atribuie rezultatul global total proprietarilor societății mamă și intereselor care nu controlează, chiar dacă aceasta are drept urmare un sold deficitar al intereselor care nu controlează.

B95 Dacă o filială are în circulaţie acţiuni preferenţiale cumulative, clasificate drept capitaluri proprii și care sunt deţinute de interese care nu controlează, entitatea va calcula partea sa din profit sau pierdere după ce a efectuat ajustarea aferentă dividendelor pentru astfel de acţiuni, indiferent dacă astfel de dividende au fost sau nu declarate.

Modificări ale părţilor deţinute de interese care nu controlează

B96 Când se modifică partea de capital propriu deţinută de interesele care nu controlează, o entitate trebuie să ajusteze valorile contabile ale intereselor majoritare și ale celor care nu controlează pentru a reflecta modificarea participaţiilor aferente acestora în filială. Entitatea trebuie să recunoască direct în capitalurile proprii orice diferenţă dintre valoarea pe baza căreia sunt ajustate interesele care nu controlează și valoarea justă a contravalorii plătite sau primite și să o atribuie proprietarilor societății mamă.

Pierderea controlului

B97 O societate mamă poate să piardă controlul unei filiale în două sau mai multe angajamente (tranzacţii). Totuși, uneori circumstanţele indică faptul că angajamentele multiple ar trebui contabilizate ca o singură tranzacţie. Atunci când se stabilește dacă angajamentele trebuie să fie contabilizate ca o singură tranzacţie, o societate mamă trebuie să analizeze toţi termenii și condiţiile angajamentelor, precum și efectele lor economice. Una sau mai multe dintre elementele următoare indică faptul că societatea mamă ar trebui să contabilizeze angajamentele multiple drept o singură tranzacţie:

(a) S-au încheiat în același timp sau în funcţie unul de altul.

(b) Formează o singură tranzacţie destinată realizării unui efect comercial global.

(c) Existenţa unui angajament depinde de existenţa a cel puţin 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 este cazul în care o cedare de acţiuni este evaluată sub preţul pieţei, fiind compensată printr-o cedare ulterioară peste preţul pieţei.

B98 Dacă o societate mamă pierde controlul asupra unei filiale, ea trebuie să:

(a) derecunoască:

(i) activele (inclusiv orice fond comercial) și datoriile filialei la valorile lor contabile de la data pierderii controlului; și

(ii) valoarea contabilă a oricăror interese care nu controlează deţinute în fosta filială la data pierderii controlului (inclusiv orice componente ale altor elemente de rezultat global care li se pot atribui).

(b) recunoască:

(i) valoarea justă a contravalorii primite, dacă există, din tranzacţia, evenimentul sau circumstanţa care a avut drept rezultat pierderea controlului.

▼M32

(ii) dacă tranzacția, evenimentul sau împrejurarea care a avut drept rezultat pierderea controlului implică o distribuire a acțiunilor filialei către proprietari, în calitatea lor de proprietari, acea distribuire; și

(iii) orice investiție nerepartizată în fosta filială, la valoarea sa justă, la data pierderii controlului.

(c) reclasifice la profit sau pierdere sau să transfere direct la rezultate reportate, dacă acest lucru este impus de alte IFRS-uri, valorile recunoscute în alte elemente de rezultat global aferente filialei pe baza dispoziției descrise la punctul B99.

(d) recunoască orice diferență care rezultă drept câștig sau pierdere în profitul sau pierderea care se poate atribui societății mamă.

B99 Dacă o societate mamă pierde controlul asupra unei filiale, societatea mamă trebuie să contabilizeze toate valorile recunoscute anterior la alte elemente ale rezultatului global aferente filialei, 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 recunoscută anterior la alte elemente ale rezultatului global ar fi reclasificate la profitul sau pierderea rezultate în urma cedării activelor sau datoriilor aferente, societatea mamă trebuie să reclasifice câștigul sau pierderea din capitalurile proprii la profit sau pierdere (drept ajustare din reclasificare) atunci când pierde controlul asupra filialei. Dacă un surplus din reevaluare recunoscut anterior la alte elemente ale rezultatului global ar fi transferat direct la rezultate reportate odată cu cedarea activelor, societatea mamă trebuie să transfere surplusul din reevaluare direct la rezultate reportate atunci când pierde controlul asupra filialei.

▼M38

CONTABILIZAREA UNEI MODIFICĂRI A STATUTULUI ENTITĂȚII DE INVESTIȚII

B100 Atunci când o entitate încetează să mai fie o entitate de investiții, aceasta trebuie să aplice IFRS 3 oricărei filiale care a fost anterior evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 31. Data modificării statutului este data presupusă a achiziției. Valoarea justă a filialei la data presupusă a achiziției trebuie să reprezinte contrapartida presupusă transferată la evaluarea oricărui fond comercial sau câștig în urma unei cumpărări în condiții avantajoase care decurge din presupusa achiziție. Toate filialele trebuie să fie consolidate în conformitate cu punctele 19–24 din prezentul IFRS de la data modificării statutului.

B101 Atunci când o entitate devine o entitate de investiții, aceasta încetează să își consolideze filialele la data modificării statutului, cu excepția cazului în care o filială trebuie să continue să fie consolidată în conformitate cu punctul 32. Entitatea de investiții trebuie să aplice cerințele de la punctele 25 și 26 acelor filiale pe care încetează să le consolideze ca și cum pierduse controlul asupra acelor filiale la acea dată.

▼M32

Anexa C

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS și are aceeași autoritate ca și celelalte secțiuni ale IFRS-ului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioade anuale, care încep de la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS anterior datei specificate, aceasta trebuie să prezinte acest fapt și să aplice simultan IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Situații financiare individuale* și IAS 28 (așa cum a fost modificat în 2011).

▼M37

C1A *Situații financiare consolidate, acorduri comune și prezentarea informațiilor privind interesele în alte entități:* îndrumări de tranziție (Amendamente la IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12), publicate în iunie 2012, au modificat punctele C2 – C6 și au adăugat punctele C2A–C2B, C4A–C4C, C5A și C6A–C6B. O entitate trebuie să aplice modificările respective pentru perioade anuale, începând de la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 10 pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

▼M38

C1B Documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctele 2, 4, C2A, C6A și anexa A și a adăugat punctele 27–33, B85A–B85W, B100–B101 și C3A-C3F. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Se permite aplicarea înainte de această dată. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, aceasta trebuie să facă cunoscut acest fapt și să aplice toate amendamentele incluse în documentul *Entități de investiții* în același timp.

▼M51

C1D Documentul *Entități de investiții: aplicarea excepției de consolidare* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 28), publicat în decembrie 2014, a modificat punctele 4, 32, B85C, B85E și C2A și a adăugat punctele 4A-4B. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M32

TRANZIȚIA

▼M37

C2 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, cu excepția celor prevăzute la punctele C2A–C6.

▼M51

C2A În pofida cerințelor de la punctul 28 din IAS 8, atunci când prezentul IFRS este aplicat pentru prima dată, și, ulterior, atunci când amendamentele din documentele *Entități de investiții* și *Entități de investiții: aplicarea excepției de consolidare* aduse prezentului IFRS se aplică pentru prima dată, o entitate nu trebuie să prezinte decât informațiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 pentru perioada anuală care a precedat data aplicării inițiale a prezentului IFRS („perioada imediat precedentă”). O entitate poate, de asemenea, să prezinte aceste informații pentru perioada curentă sau pentru perioade comparative anterioare, dar nu este obligată să facă acest lucru.

▼M37

C2B În sensul prezentului IFRS, data aplicării inițiale este începutul perioadei anuale de raportare în care se aplică prezentul IFRS pentru prima dată.

C3 La data aplicării inițiale, o entitate nu este obligată să opereze ajustări în înregistrările contabile anterioare privind implicarea sa în:

(a) entități care ar fi consolidate la data respectivă în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* și SIC-12 *Consolidare – Entități cu scop special* și care sunt încă consolidate în conformitate cu prezentul IFRS; sau

▼M37

(b) entități care nu ar fi consolidate la acea dată în conformitate cu IAS 27 și SIC-12 și care nu sunt consolidate în conformitate cu prezentul IFRS.

▼M38

C3A La data aplicării inițiale, o entitate trebuie să evalueze dacă este o entitate de investiții pe baza faptelor și a circumstanțelor existente la acea dată. În cazul în care, la data aplicării inițiale, o entitate concluzionează că este o entitate de investiții, trebuie să aplice cerințele de la punctele C3B–C3F, în locul celor de la punctele C5-C5A.

C3B Cu excepția cazului în care o filială care este consolidată în conformitate cu punctul 32 (pentru care se aplică punctele C3 și C6 sau punctele C4–C4C, în funcție de relevanța lor), o entitate de investiții trebuie să își măsoare investiția în fiecare filială la valoarea justă prin profit sau pierdere ca și cum cerințele prezentului IFRS ar fi fost întotdeauna în vigoare. Entitatea de investiții trebuie să ajusteze retroactiv atât perioada anuală imediat precedentă datei aplicării inițiale, cât și capitalul propriu la începutul perioadei imediat precedente, pentru orice diferență dintre:

(a) valoarea contabilă anterioară a filialei și

(b) valoarea justă a investiției realizate de entitatea de investiții în filială.

Valoarea cumulată a oricăror ajustări ale valorii juste recunoscută anterior în alte elemente ale rezultatului global trebuie să fie transferată în rezultatele reportate la începutul perioadei anuale imediat precedente datei aplicării inițiale.

C3C Înainte de data adoptării IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*, o entitate de investiții trebuie să utilizeze sumele corespunzătoare valorii juste care au fost raportate anterior către investitori sau către conducere în cazul în care aceste sume reprezintă suma pentru care investiția ar fi putut fi schimbată între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective la data evaluării.

C3D Dacă evaluarea unei investiții într-o filială în conformitate cu punctele C3B–C3C este imposibilă (conform definiției din IAS 8), o entitate de investiții trebuie să aplice cerințele prezentului IFRS la începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea punctelor C3B–C3C, care poate fi perioada curentă. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat precedentă datei aplicării inițiale, cu excepția cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea prezentului punct este perioada curentă. În acest caz, ajustarea la capitalurile proprii trebuie recunoscută la începutul perioadei curente.

C3E În cazul în care o entitate de investiții a renunțat la o investiție într-o filială sau a pierdut controlul asupra acesteia înainte de data aplicării inițiale a prezentului IFRS, entitatea de investiții nu este obligată să facă ajustări ale contabilizării anterioare pentru filiala respectivă.

C3F Dacă perioada în care o entitate aplică amendamentele din documentul *Entități de investiții* este ulterioară celei în care aceasta aplică IFRS 10 pentru prima dată, trimiterile la „data aplicării inițiale” de la punctele C3A–C3E se interpretează ca trimiteri la „începutul perioadei anuale de raportare pentru care amendamentele din documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicate în octombrie 2012, sunt aplicate pentru prima dată”.

▼M37

C4 În cazul în care, la data aplicării inițiale, un investitor concluzionează că trebuie să consolideze o entitate în care a investit și care nu a fost consolidată în conformitate cu IAS 27 și SIC-12, investitorul trebuie:

(a) dacă entitatea în care a investit este o întreprindere (astfel cum este definită în IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*), să evalueze activele, datoriile și interesele care nu controlează ale entității în care a investit și care nu a fost consolidată anterior, ca și cum acea entitate în care a investit ar fi fost consolidată (și, prin urmare, a aplicat contabilizarea achiziției în conformitate cu IFRS 3) de la data la care investitorul a obținut controlul asupra acelei entități în care a investit, pe baza dispozițiilor prezentului IFRS. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală care a precedat data aplicării inițiale. Atunci când data la care a obținut controlul este înainte de începutul perioadei imediat precedente, investitorul trebuie să recunoască, ca o ajustare a capitalurilor proprii la începutul perioadei imediat precedente, eventuala diferență dintre:

(i) valoarea activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează recunoscute; și

(ii) valoarea contabilă anterioară a implicării investitorului în entitatea în care a investit.

(b) dacă entitatea în care a investit nu este o întreprindere (astfel cum este definită în IFRS 3), să evalueze activele, datoriile și interesele care nu controlează ale entității în care a investit și care nu a fost consolidată anterior, ca și cum acea entitate în care a investit ar fi fost consolidată (aplicând metoda achiziției descrisă în IFRS 3, fără a recunoaște niciun fond comercial pentru entitatea în care a investit) de la data la care investitorul a obținut controlul asupra entității în care a investit, pe baza dispozițiilor prezentului IFRS. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală imediat precedentă datei aplicării inițiale. Atunci când data la care a obținut controlul este înainte de începutul perioadei imediat precedente, investitorul trebuie să recunoască, ca o ajustare a capitalurilor proprii la începutul perioadei imediat precedente, eventuala diferență dintre:

(i) valoarea activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează recunoscute; și

(ii) valoarea contabilă anterioară a implicării investitorului în entitatea în care a investit.

C4A Dacă evaluarea în conformitate cu punctul C4 litera (a) sau (b) a activelor, a datoriilor și a interesele care nu controlează ale entității în care a investit este impracticabilă (conform definiției din IAS 8), investitorul trebuie:

(a) dacă entitatea în care a investit este o întreprindere, să aplice cerințele IFRS 3 începând cu data considerată a achiziției. Data considerată a achiziției trebuie să fie începutul primei perioade pentru care se poate aplica punctul C4 litera (a), care poate fi perioada curentă.

(b) dacă entitatea în care a investit nu este o întreprindere, să aplice metoda achiziției descrisă în IFRS 3, însă fără a recunoaște fondul comercial pentru entitatea în care a investit, începând cu data considerată a achiziției. Data considerată a achiziției trebuie să fie începutul primei perioade pentru care se poate aplica punctul C4 litera (b), care poate fi perioada curentă.

▼M37

Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală care a precedat data aplicării inițiale, cu excepția cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea prezentului punct este perioada curentă. Atunci când data considerată a achiziției este înainte de începutul perioadei imediat precedente, investitorul trebuie să recunoască, ca o ajustare a capitalurilor proprii la începutul perioadei imediat precedente, orice diferență dintre:

(c) valoarea activelor, datoriilor și intereselor care nu controlează recunoscute; și

(d) valoarea contabilă anterioară a implicării investitorului în entitatea în care a investit.

Dacă prima perioadă pentru care este posibilă aplicarea prezentului punct este perioada curentă, ajustarea capitalurilor proprii va fi recunoscută la începutul perioadei curente.

C4B Atunci când un investitor aplică punctele C4–C4A, iar data la care a obținut controlul în conformitate cu prezentul IFRS este după data intrării în vigoare a IFRS 3 revizuit în 2008 [IFRS 3 (2008)], trimiterile la IFRS 3 de la punctele C4 și C4A sunt trimiteri la IFRS 3 (2008). În cazul în care controlul a fost obținut înainte de data intrării în vigoare a IFRS 3 (2008), investitorul trebuie să aplice fie IFRS 3 (2008), fie IFRS 3 (emis în 2004).

C4C Atunci când un investitor aplică punctele C4–C4A, iar data la care a obținut controlul în conformitate cu prezentul IFRS este după data intrării în vigoare a IAS 27 revizuit în 2008 [IAS 27 (2008)], investitorul trebuie să aplice cerințele prezentului IFRS pentru toate perioadele în care entitatea în care a investit este consolidată retroactiv în conformitate cu punctele C4–C4A. În cazul în care controlul a fost obținut înainte de data intrării în vigoare a IAS 27 (2008), investitorul trebuie să aplice:

(a) fie cerințele prezentului IFRS pentru toate perioadele în care entitatea în care a investit este consolidată retroactiv în conformitate cu punctele C4–C4A; fie

(b) cerințele din versiunea IAS 27 publicată în 2003 [IAS 27 (2003)] pentru perioadele anterioare datei de intrare în vigoare a IAS 27 (2008), iar apoi cerințele prezentului IFRS pentru perioadele ulterioare.

C5 Dacă la data aplicării inițiale un investitor concluzionează că nu va mai consolida o entitate în care a investit și care a fost consolidată în conformitate cu IAS 27 și SIC-12, investitorul trebuie să evalueze interesul său în entitatea în care a investit la valoarea la care ar fi fost evaluat dacă cerințele prezentului IFRS ar fi fost în vigoare în momentul în care investitorul s-a implicat în entitatea în care a investit (dar nu a obținut controlul în conformitate cu prezentul IFRS) sau a pierdut controlul asupra acesteia. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală care a precedat data aplicării inițiale. Atunci când data la care s-a implicat în entitatea în care a investit (dar nu a obținut controlul în conformitate cu prezentul IFRS) sau a pierdut controlul asupra acesteia este înainte de începutul perioadei imediat precedente, investitorul trebuie să recunoască, ca o ajustare a capitalurilor proprii la începutul perioadei imediat precedente, eventuala diferență dintre:

(a) valoarea contabilă anterioară a activelor, a datoriilor și a intereselor care nu controlează; și

(b) valoarea recunoscută a interesului investitorului în entitatea în care a investit.

▼M37

C5A Dacă evaluarea interesului în entitatea în care a investit în conformitate cu punctul C5 este impracticabilă (conform definiției din IAS 8), un investitor trebuie să aplice cerințele prezentului IFRS la începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea punctului C5, care poate fi perioada curentă. Investitorul trebuie să ajusteze retroactiv perioada anuală care a precedat data aplicării inițiale, cu excepția cazului în care începutul primei perioade pentru care este posibilă aplicarea prezentului punct este perioada curentă. Atunci când data la care s-a implicat în entitatea în care a investit (dar nu a obținut controlul în conformitate cu prezentul IFRS) sau a pierdut controlul asupra acesteia este înainte de începutul perioadei imediat precedente, investitorul trebuie să recunoască, ca o ajustare a capitalurilor proprii la începutul perioadei imediat precedente, eventuala diferență dintre:

(a) valoarea contabilă anterioară a activelor, a datoriilor și a intereselor care nu controlează; și

(b) valoarea recunoscută a interesului investitorului în entitatea în care a investit.

Dacă prima perioadă pentru care este posibilă aplicarea prezentului punct este perioada curentă, ajustarea capitalurilor proprii va fi recunoscută la începutul perioadei curente.

C6 Punctele 23, 25, B94 și B96–B99 reprezintă amendamente la IAS 27 efectuate în 2008, care au fost reportate în IFRS 10. Cu excepția cazului în care o entitate aplică punctul C3 sau are obligația să aplice punctele C4–C5A, entitatea trebuie să aplice cerințele prevăzute la aceste puncte după cum urmează:

▼M32

(a) O entitate nu trebuie să retrateze atribuirea oricărui profit sau pierdere pentru perioadele de raportare înainte de a aplica pentru prima dată modificarea de la punctul B94.

(b) Dispozițiile de la punctul 23 și B96 privind contabilizarea modificărilor participațiilor în capitalurile proprii ale unei filiale după obținerea controlului nu sunt aplicabile modificărilor care au avut loc înainte ca o entitate să fi aplicat pentru prima dată aceste amendamente.

(c) O entitate nu trebuie să retrateze valoarea contabilă a unei investiții într-o fostă filială, dacă a pierdut controlul anterior aplicării pentru prima dată a amendamentelor de la punctele 25 și B97-B99. În plus, o entitate nu trebuie să recalculeze orice câștig sau pierdere rezultate din pierderea controlului asupra unei filiale care a avut loc anterior aplicării pentru prima dată a amendamentelor de la punctele 25 și B97-B99.

▼M37

Trimiterile la „perioada imediat precedentă”

▼M38

C6A Fără a se aduce atingere trimiterilor la perioada anuală care precedă data aplicării inițiale („perioada imediat precedentă”) de la punctele C3B–C5A, o entitate poate prezenta, de asemenea, informații comparative ajustate pentru alte perioade anterioare prezentate, dar nu este obligată să facă acest lucru. În cazul în care o entitate prezintă informații comparative ajustate pentru alte perioade anterioare, toate trimiterile la „perioada imediat precedentă” de la punctele C3B–C5A se interpretează ca trimiteri la „prima perioadă comparativă ajustată prezentată”.

▼M37

C6B Dacă o entitate prezintă informații comparative neajustate pentru alte perioade anterioare, aceasta trebuie să identifice în mod clar informațiile care nu au fost ajustate, să precizeze că au fost pregătite pe baze diferite și să explice aceste baze.

▼**M32**

Referinţe la IFRS 9

C7 Dacă o entitate aplică prezentul IFRS, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referinţă la IFRS 9 din prezentul IFRS va fi interpretată ca referinţă la IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaştere şi evaluare*.

RETRAGEREA ALTOR IFRS-URI

C8 Prezentul IFRS înlocuiește dispoziţiile privind situaţiile financiare consolidate din IAS 27 (așa cum a fost modificat în 2008).

C9 Prezentul IFRS înlocuiește, de asemenea, SIC-12 *Consolidare - Entităţi cu scop special*.

▼M32

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 11

Angajamente comune

OBIECTIV

1 **Obiectivul prezentului IFRS este de a stabili principiile de raportare financiară pentru entitățile care dețin interese în angajamente care sunt controlate în comun (altfel spus *angajamente comune*).**

Îndeplinirea obiectivului

2 Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, prezentul IFRS definește *controlul comun* și prevede ca o entitate care este *parte într-un angajament comun* să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată prin evaluarea drepturilor și obligațiilor sale și să contabilizeze drepturile și obligațiile respective în conformitate cu acel tip de angajament comun.

DOMENIU DE APLICARE

3 **Prezentul IFRS trebuie aplicat de toate entitățile care sunt părți într-un angajament comun.**

ANGAJAMENTE COMUNE

4 **Un *angajament comun* este un angajament în cadrul căruia două sau mai multe părți dețin controlul în comun.**

5 **Un angajament comun are următoarele caracteristici:**

(a) **Angajamentul contractual este obligatoriu pentru părți (a se vedea punctele B2-B4).**

(b) **Prin angajamentul contractual, două sau mai multor părți le este acordat controlul în comun al angajamentului (a se vedea punctele 7-13).**

6 **Un angajament comun este fie o *exploatare în participație*, fie o *asociere în participație*.**

Control comun

7 **Controlul comun reprezintă controlul partajat al unui angajament, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activitățile relevante necesită consimțământul unanim al părților care dețin controlul comun.**

8 O entitate care este parte într-un angajament trebuie să evalueze dacă angajamentul contractual conferă controlul angajamentului în mod colectiv tuturor părților sau unui grup al părților. Toate părțile, sau un grup al părților, controlează în mod colectiv un angajament atunci când acestea trebuie să acționeze în comun pentru a coordona activitățile care influențează semnificativ rezultatele angajamentului (adică activitățile relevante).

9 După ce s-a stabilit faptul că toate părțile, sau un grup al părților, controlează un angajament în mod colectiv, controlul comun există numai atunci când este necesar consimțământul unanim al părților care controlează angajamentul în mod colectiv pentru a decide cu privire la activitățile relevante.

10 Într-un angajament comun, niciuna dintre părți nu controlează angajamentul în nume propriu. O parte care deține controlul în comun al unui angajament poate împiedica oricare dintre celelalte părți, sau grup al părților, să controleze angajamentul.

▼M32

11 Un angajament poate fi un angajament comun, chiar dacă nu toate părțile dețin controlul în comun al angajamentului. Prezentul IFRS face distincție între părțile care dețin controlul în comun al unui angajament comun (*operatori într-o exploatare în participație* sau *asociați într-o asociere în participație*) și părțile care participă, dar nu dețin controlul comun într-un angajament comun.

12 O entitate trebuie să aplice raționamente atunci când evaluează dacă toate părțile, sau un grup al părților, deține(e) controlul comun al unui angajament. O entitate trebuie să efectueze această evaluare prin analizarea tuturor datelor și circumstanțelor (a se vedea punctele B5-B11).

13 Dacă se modifică datele și circumstanțele, o entitate trebuie să reevalueze dacă mai deține controlul în comun al angajamentului.

Tipuri de angajamente comune

14 O entitate trebuie să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată. Clasificarea unui angajament comun drept exploatare în participație sau asociere în participație depinde de drepturile și obligațiile părților angajamentului.

15 O exploatare în participație este un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului. Părțile respective se numesc operatori într-o exploatare în participație.

16 O asociere în participație este un angajament comun în cadrul căruia părțile care dețin controlul comun al angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului. Părțile respective se numesc asociați într-o asociere în participație.

17 O entitate aplică raționament atunci când evaluează dacă un angajament comun este o exploatare în participație sau o asociere în participație. O entitate trebuie să stabilească tipul de angajament comun în care este implicată analizând drepturile și obligațiile sale care decurg din angajament. O entitate își evaluează drepturile și obligațiile prin analizarea structurii și a formei juridice a angajamentului, a termenilor convenți între părțile angajamentului contractual și, dacă sunt relevante, a altor date și circumstanțe (a se vedea punctele B12-B33).

18 Uneori, părțile au obligații în baza unui cadru general al angajamentului în care se stabilesc termenii contractuali generali pentru a desfășura una sau mai multe activități. Cadrul general al angajamentului poate să prevadă ca părțile să încheie diferite angajamente comune pentru a trata activități specifice care fac parte din contract. Chiar dacă angajamentele comune respective sunt asociate aceluiași cadru general al angajamentului, tipul acestora poate fi diferit dacă părțile au drepturi și obligații distincte atunci când desfășoară diferitele activități prevăzute în cadrul general al angajamentului. În consecință, exploatările în participație și asocierile în participație pot să coexiste atunci când părțile desfășoară activități diferite care fac parte din același cadru general al angajamentului.

19 Dacă se modifică datele și circumstanțele, o entitate trebuie să reevalueze dacă s-a schimbat tipul de angajament comun în care este implicată.

▼M32

SITUAȚIILE FINANCIARE ALE UNEI PĂRȚI ÎNTR-UN ANGAJAMENT COMUN

Exploatări în participație

20 **În raport cu interesul său într-o exploatare în participație, un operator într-o exploatare în participație trebuie să recunoască:**

(a) **activele sale, inclusiv partea sa din orice active deținute în comun;**

(b) **datoriile sale, inclusiv partea sa din orice datorii suportate în comun;**

(c) **veniturile sale din vânzarea părții din producție care îi revine în urma exploatării în participație;**

(d) **partea sa din veniturile care rezultă în urma vânzării producției de către exploatarea în participație; și**

(e) **cheltuielile sale, inclusiv partea sa din orice cheltuieli suportate în comun.**

21 Un operator într-o exploatare în participație trebuie să contabilizeze activele, datoriile, veniturile și cheltuielile aferente intereselor sale într-o exploatare în participație în conformitate cu IFRS-urile aplicabile activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor specifice.

▼M46

21A Când o entitate dobândește un interes într-o exploatare în participație a cărei activitate reprezintă o întreprindere, astfel cum este definită în IFRS 3, aceasta aplică, în limitele părții sale în conformitate cu punctul 20, toate principiile contabile privind combinările de întreprinderi din IFRS 3 și din alte IFRS-uri care nu contravin orientărilor din prezentul IFRS și prezintă informațiile cerute în acele IFRS-uri în ceea ce privește combinările de întreprinderi. Acest lucru se aplică la dobândirea interesului inițial și a intereselor suplimentare într-o exploatare în participație a cărei activitate reprezintă o întreprindere. Contabilizarea dobândirii unui interes într-o astfel de exploatare în participație este prevăzută la punctele B33A-B33D.

▼M32

22 Contabilizarea tranzacțiilor precum vânzarea, contribuția la sau cumpărarea de active între o entitate și o exploatare în participație în care aceasta este un operator într-o exploatare în participație este prevăzută la punctele B34–B37.

23 O parte care participă, dar nu deține controlul în comun al unei exploatări în participație trebuie, de asemenea, să contabilizeze participația sa în angajament în conformitate cu punctele 20-22, dacă partea respectivă are drepturi la activele și are obligații privind datoriile exploatării în participație. Dacă o parte care participă, dar nu deține controlul în comun al unei exploatări în participație, nu are drepturi la activele și nu are obligații privind datoriile exploatării în participație, aceasta trebuie să contabilizeze participația sa în exploatarea în participație în conformitate cu IFRS-urile aplicabile participației respective.

Asocieri în participație

24 **Un asociat într-o asociere în participație trebuie să își recunoască interesul într-o asociere în participație drept investiție și trebuie să contabilizeze investiția respectivă prin metoda punerii în echivalență, în conformitate cu IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație* cu excepția cazului în care entitatea este scutită de la aplicarea metodei punerii în echivalență, astfel cum se prevede în standardul respectiv.**

25 O parte care participă, dar nu deține controlul în comun al unei asocieri în participație trebuie să contabilizeze participația sa în angajament în conformitate cu IFRS 9 *Instrumente financiare*, exceptând situația în care aceasta are o influență semnificativă asupra asocierii în participație, caz în care aceasta trebuie să contabilizeze participația sa în conformitate cu IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011).

▼M32

SITUAŢII FINANCIARE INDIVIDUALE

26 În situaţiile financiare individuale un operator într-o exploatare în participaţie sau un asociat într-o asociere în participaţie trebuie să își contabilizeze participaţia într-o:

(a) **exploatare în participaţie în conformitate cu punctele 20-22;**

(b) asociere în participaţie în conformitate cu punctul 10 din IAS 27 *Situaţii financiare individuale*.

27. În situaţiile financiare individuale, o parte care participă, dar nu deţine controlul în comun într-un angajament comun, trebuie să își contabilizeze participaţia într-o:

(a) **exploatare în participaţie în conformitate cu punctul 23;**

(b) **asociere în participaţie în conformitate cu IFRS 9, exceptând situaţia în care entitatea are o influenţă semnificativă asupra asocierii în participaţie, caz în care aceasta trebuie să aplice punctul 10 din IAS 27 (astfel cum a fost modificat în 2011).**

Anexa A

Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

angajament comun	Un angajament în care două sau mai multe părţi deţin **controlul comun**.
control comun	Împărţirea controlului, convenită prin contract, asupra unui angajament, care există numai atunci când este necesar consimţământul unanim al părţilor care împart controlul pentru a decide cu privire la activităţile relevante.
exploatare în participaţie	Un **angajament comun** în cadrul căruia părţile care deţin **controlul comun** al angajamentului au drepturi la activele și au obligaţii privind datoriile aferente angajamentului.
operator într-o exploatare în participaţie	O parte într-o **exploatare în participaţie** care deţine **controlul în comun** al exploatării în participaţie.
asociere în participaţie	Un **angajament comun** în cadrul căruia părţile care deţin **controlul comun** al angajamentului au drepturi la activele nete ale angajamentului.
asociat într-o asociere în participaţie	O parte într-o **asociere în participaţie** care deţine **controlul în comun** al asocierii în participaţie.
parte într-un angajament comun	O entitate care participă într-un **angajament comun**, indiferent dacă partea respectivă deţine **controlul comun** al angajamentului.

▼M32

vehicul distinct	O structură financiară ce poate fi identificată individual, inclusiv entităţi distincte cu personalitate juridică sau entităţi recunoscute pe baza statutului, indiferent dacă entităţile respective au personalitate juridică.

Următorii termeni sunt definiţi în IAS 27 (astfel cum a fost modificat în 2011), IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011) sau IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate* şi sunt utilizaţi în prezentul IFRS cu semnificaţiile prevăzute în IFRS-urile respective:

— controlul asupra unei entităţi în care s-a investit

— metoda punerii în echivalenţă

— autoritate

— drepturi de protecţie

— activităţi relevante

— situaţii financiare individuale

— influenţă semnificativă.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-27 și are aceeași putere de impunere ca și celelalte secțiuni ale IFRS-ului.

B1 Exemplele din această anexă descriu situaţii ipotetice. Deşi este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie prezente în modele de situaţii reale, atunci când se aplică IFRS 11 trebuie evaluate toate datele şi circumstanţele relevante ale unui model de situaţie dat.

ANGAJAMENTE COMUNE

Angajament contractual (punctul 5)

B2 Angajamentele contractuale pot fi demonstrate în mai multe moduri. Un angajament contractual aplicabil este de obicei, dar nu întotdeauna, în scris, în mod normal sub formă de contract sau discuţii documentate între părţi. Mecanismele statutare pot, de asemenea, crea angajamente aplicabile, fie de sine stătătoare, fie coroborate cu angajamente între părţi.

B3 Atunci când angajamentele comune sunt structurate printr-un *vehicul distinct* (a se vedea punctele B19–B33), în unele cazuri, angajamentul contractual sau anumite aspecte ale angajamentului contractual vor fi încorporate în articolele, în contractul de încorporare sau în statutul vehiculului distinct.

▼M32

B4 Angajamentul contractual definește termenii pe baza cărora părțile participă la activitatea care face obiectul angajamentului. În general, angajamentul contractual tratează aspecte precum:

(a) scopul, activitatea și durata angajamentului comun.

(b) modul în care sunt desemnați membrii consiliului de administrație sau ai organului de conducere echivalent.

(c) procesul decizional: problemele pentru care sunt necesare deciziile părților, drepturile de vot ale părților și nivelul de sprijin necesar pentru problemele respective. Prin procesul decizional reflectat în angajamentul contractual se stabilește controlul comun al angajamentului (a se vedea punctele B5-B11).

(d) aportul părților la capital sau alte contribuții necesare.

(e) modul în care părțile împart activele, datoriile, veniturile, cheltuielile sau profitul sau pierderea aferente angajamentului comun.

Control comun (punctele 7-13)

B5 Pentru a evalua dacă o entitate deține controlul în comun într-un angajament, o entitate trebuie să evalueze mai întâi dacă toate părțile, sau un grup al părților, controlează angajamentul. IFRS 10 definește controlul și trebuie utilizat pentru a stabili dacă toate părțile, sau un grup al părților, sunt expuse sau au drepturi la rezultatele variabile datorită participării acestora în angajament și dacă au capacitatea de a influența acele rezultate prin autoritatea pe care o dețin asupra angajamentului. Atunci când toate părțile, sau un grup al părților, analizate în mod colectiv, sunt capabile să coordoneze activitățile care influențează semnificativ rezultatele angajamentului (adică activitățile relevante), părțile controlează în comun angajamentul.

B6 După ce s-a concluzionat că toate părțile, sau un grup al părților, controlează în comun angajamentul, o entitate trebuie să evalueze dacă deține controlul în comun al angajamentului. Controlul comun există numai atunci când este necesar consimțământul unanim al părților care controlează în mod colectiv angajamentul pentru a decide cu privire la activitățile relevante. Pentru a evalua dacă angajamentul este controlat în comun de toate părțile sau de un grup al părților sau este controlat numai de una dintre părți, poate fi necesară aplicarea de raționament.

B7 Uneori, procesul decizional convenit de părți în angajamentul contractual conduce în mod implicit la controlul în comun. De exemplu, se presupune că două părți încheie un angajament în cadrul căruia fiecare deține 50 % din drepturile de vot, iar angajamentul contractual între părți prevede că sunt necesare cel puțin 51 % din drepturile de vot pentru decide cu privire la activitățile relevante. În acest caz, părțile au convenit în mod implicit că dețin controlul comun al angajamentului, deoarece nu se pot lua decizii privind activitățile relevante fără consimțământul ambelor părți.

▼M32

B8 În alte situații, prin angajamentul contractual se solicită un procentaj minim de drepturi de vot pentru a lua decizii privind activitățile relevante. Atunci când acel procentaj minim de drepturi de vot se poate obține prin mai multe combinații de părți care consimt în mod colectiv, angajamentul nu este un angajament comun, decât dacă angajamentul contractual prevede care dintre părți (sau care combinație de părți) trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activitățile relevante ale angajamentului.

Exemple de aplicare

Exemplul 1

Se va presupune că trei părți încheie un angajament: În cadrul angajamentului, A deține 50 % din drepturile de vot, B deține 30 % și C deține 20 %. Angajamentul contractual dintre A, B și C prevede că sunt necesare minim 75 % din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante ale angajamentului. Deși A poate bloca orice decizie, nu controlează angajamentul, deoarece are nevoie de acordul părții B. Termenii angajamentului contractual prin care sunt necesare minim 75 % din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante, implică faptul că A și B dețin controlul comun al angajamentului, deoarece nu se pot lua decizii cu privire la activitățile relevante ale angajamentului fără acordul atât al părții A, cât și al părții B.

Exemplul 2

Se va presupune că un angajament are trei părți: În cadrul angajamentului, A deține 50 % din drepturile de vot, iar B și C dețin fiecare câte 25 %. Angajamentul contractual dintre A, B și C prevede că sunt necesare minim 75 % din drepturile de vot pentru a decide cu privire la activitățile relevante ale angajamentului. Deși A poate bloca orice decizie, nu controlează angajamentul, deoarece are nevoie fie de acordul părții B, fie de acordul părții C. În acest exemplu, A, B și C controlează în mod colectiv angajamentul. Cu toate acestea, există mai multe combinații de părți care pot conveni pentru a obține 75 % din drepturile de vot (adică, fie A și B, fie A și C). În astfel de situații, pentru ca angajamentul contractual între părți să fie un angajament comun, ar trebui să prevadă care combinație de părți trebuie să fie unanim de acord cu deciziile privind activitățile relevante ale angajamentului.

Exemplul 3

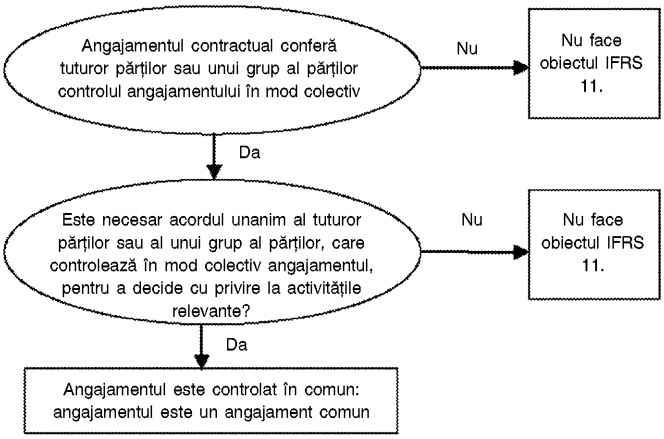
Se va presupune un angajament în care A și B dețin fiecare câte 35 % din drepturile de vot ale angajamentului, iar cele 30 % rămase sunt foarte dispersate. Deciziile cu privire la activitățile relevante trebuie să fie aprobate prin majoritatea drepturilor de vot. A și B dețin controlul comun al angajamentului, numai dacă angajamentul contractual prevede că este necesar atât acordul părții A, cât și al părții B pentru a decide cu privire la activitățile relevante ale angajamentului.

B9 Cerința cu privire la acordul unanim înseamnă că orice parte care deține controlul în comun al angajamentului poate împiedica oricare dintre celelalte părți, sau un grup al părților, să ia decizii unilaterale (cu privire la activitățile relevante) fără consimțământul său. Dacă cerința privind acordul unanim se referă numai la decizii care conferă părții drepturi de protecție și nu la decizii privind activitățile relevante ale unui angajament, partea respectivă nu este o parte cu control comun asupra angajamentului.

▼M32

B10 Un angajament contractual poate cuprinde clauze privind soluționarea conflictelor, cum ar fi arbitrajul. Aceste prevederi pot permite luarea deciziilor fără acordul unanim al părților cu control comun. Existența unor astfel de prevederi nu exclude controlul comun al angajamentului și, în consecință, nu îl împiedică să fie un angajament comun.

Evaluarea controlului comun



B11 Atunci când un angajament nu face obiectul IFRS 11, o entitate își va contabiliza participația în angajament în conformitate cu IFRS-urile relevante, cum ar fi IFRS 10, IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011) sau IFRS 9.

TIPURI DE ANGAJAMENTE COMUNE (PUNCTELE 14-19)

B12 Angajamentele comune sunt încheiate pentru scopuri variate (de exemplu, ca modalitate de a împărți costurile și riscurile între părți sau ca mod de a oferi părților acces la tehnologii și piețe noi), și pot fi încheiate utilizând diferite structuri și forme juridice.

B13 Unele angajamente nu impun ca activitatea care face obiectul angajamentului să fie desfășurată printr-un vehicul distinct. Cu toate acestea, alte angajamente implică stabilirea unui vehicul distinct.

B14 Clasificarea angajamentelor comune solicitată prin prezentul IFRS se realizează în funcție de drepturile și obligațiile părților, care decurg din angajament, în cursul normal al activității. Prezentul IFRS clasifică angajamentele comune fie ca exploatări în participație, fie ca asocieri în participație. Atunci când o entitate are drepturi la activele și are obligații privind datoriile aferente unui angajament, angajamentul este o exploatare în participație. Atunci când o entitate are drepturi la activele nete ale unui angajament, angajamentul este o asociere în participație. La punctele B16-B33 se descrie evaluarea unei entități care încearcă să stabilească dacă deține un interes într-o exploatare în participație sau deține un interes într-o asociere în participație.

▼M32

Clasificarea unui angajament comun

B15 După cum se prevede la punctul B14, pentru a clasifica un angajament comun este necesar ca părţile să își evalueze drepturile și obligaţiile care decurg din angajament. Atunci când efectuează această evaluare, o entitate trebuie să analizeze următoarele:

(a) structura angajamentului comun (a se vedea punctele B16-B21).

(b) atunci când angajamentul comun este structurat printr-un vehicul distinct:

(i) forma juridică a vehiculului distinct (a se vedea punctele B22-B24);

(ii) termenii angajamentului contractual (a se vedea punctele B25-B28); și

(iii) dacă sunt relevante, alte date și circumstanţe (a se vedea punctele B29-B33).

Structura angajamentului comun

Angajamente comune care nu sunt structurate printr-un vehicul distinct.

B16 Un angajament comun care nu este structurat printr-un vehicul distinct este o exploatare în participaţie. În astfel de cazuri, prin angajamentul contractual se stabilesc drepturile la active și obligaţiile privind datoriile părţilor aferente angajamentului și drepturile la veniturile corespunzătoare și obligaţiile privind cheltuielile corespunzătoare ale părţilor.

B17 De cele mai multe ori, în angajamentul contractual sunt descrise natura activităţilor care fac obiectul angajamentului și modul în care părţile intenţionează să desfășoare în comun activităţile respective. De exemplu, părţile unui angajament comun pot conveni să fabrice împreună un produs, iar fiecare parte este responsabilă cu o anumită sarcină și fiecare utilizează propriile active și își suportă propriile datorii. Angajamentul contractual ar putea, de asemenea, să prevadă modul în care se vor împărţi între părţi veniturile și cheltuielile comune. Într-un astfel de caz, fiecare operator într-o exploatare în participaţie recunoaște în situaţiile sale financiare activele și datoriile utilizate pentru sarcina specifică și recunoaște partea sa din venituri și din cheltuieli, în conformitate cu angajamentul contractual.

B18 În alte cazuri, părţile într-un angajament comun pot să convină, de exemplu, să împartă și să exploateze în comun un activ. Într-un astfel de caz, prin angajamentul contractual se stabilesc drepturile părţilor la activul exploatat în comun și modul în care se împarte între părţi producţia sau veniturile din activ și costurile de exploatare. Fiecare operator într-o exploatare în participaţie își contabilizează partea din activul comun și partea convenită din orice datorii și recunoaște partea sa din producţie, venituri și cheltuieli, în conformitate cu angajamentul contractual.

▼M32

Angajamente comune care sunt structurate printr-un vehicul distinct

B19 Un angajament comun în cadrul căruia activele și datoriile aferente angajamentului sunt deținute într-un vehicul distinct poate fi o asociere în participație sau o exploatare în participație.

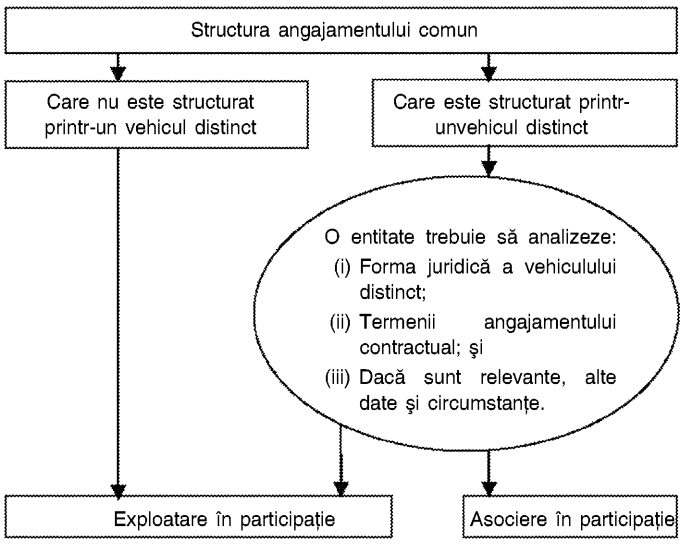
B20 Dacă o parte este un operator într-o exploatare în participație sau un asociat într-o asociere în participație depinde de drepturile părții la activele și de obligațiile acesteia privind datoriile aferente angajamentului, deținute în vehiculul distinct.

B21 După cum s-a prevăzut la punctul B15, atunci când părțile au structurat un angajament comun printr-un vehicul distinct, părțile trebuie să evalueze dacă forma juridică a vehiculului distinct, dacă termenii angajamentului contractual și, când este cazul, dacă alte date și circumstanțe le conferă:

(a) drepturi la activele și obligații privind datoriile aferente angajamentului (adică angajamentul este o exploatare în participație); sau

(b) drepturi la activele nete ale angajamentului (adică angajamentul este o asociere în participație).

Clasificarea unui angajament comun: evaluarea drepturilor și obligațiilor părților care decurg din angajament



Forma juridică a vehiculului distinct

B22 Forma juridică a vehiculului distinct este relevantă atunci când se evaluează tipul angajamentului comun. Forma juridică este utilă în evaluarea inițială a drepturilor la active și a obligațiilor privind datoriile deținute de părți în vehiculul distinct, cum ar fi dacă părțile au interese în activele deținute în vehiculul distinct și dacă acestea sunt răspunzătoare pentru datoriile deținute în vehiculul distinct.

B23 De exemplu, părțile pot coordona angajamentul comun printr-un vehicul distinct, a cărui formă juridică face ca vehiculul distinct să fie considerat de sine stătător (adică activele și datoriile deținute în vehiculul distinct sunt activele și datoriile vehiculului distinct și nu activele și datoriile părților). Într-un astfel de caz, evaluarea drepturilor și obligațiilor conferite părților prin forma juridică a vehiculului

▼M32

distinct indică faptul că angajamentul este o asociere în participaţie. Cu toate acestea, termenii conveniţi între părţi în angajamentul contractual (a se vedea punctele B25-B28) şi, dacă este cazul, alte date şi circumstanţe (a se vedea punctele B29-B33) pot să nu ia în seamă evaluarea drepturilor şi obligaţiilor conferite părţilor prin forma juridică a vehiculului distinct.

B24 Evaluarea drepturilor şi obligaţiilor conferite părţilor prin forma juridică a vehiculului distinct este suficientă pentru a decide că angajamentul este o exploatare în participaţie numai dacă părţile coordonează angajamentul comun printr-un vehicul distinct a cărui formă juridică nu conferă separarea între părţi şi vehiculul distinct (adică activele şi datoriile deţinute în vehiculul distinct sunt activele şi datoriile părţilor).

Evaluarea termenilor angajamentului contractual

B25 În multe cazuri, drepturile şi obligaţiile convenite de părţi în angajamentul contractual sunt conforme sau nu intră în conflict cu drepturile şi obligaţiile conferite părţilor prin forma juridică a vehiculului distinct prin care a fost structurat angajamentul.

B26 În alte cazuri, părţile utilizează angajamentul contractual pentru a inversa sau pentru a modifica drepturile şi obligaţiile conferite prin forma juridică a vehiculului distinct prin care a fost structurat angajamentul.

Exemplu de aplicare

Exemplul 4

Se va presupune că două părţi structurează un angajament comun într-o entitate corporativă. Fiecare parte deţine 50 % din participaţiile în capitalurile proprii ale entităţii corporative. Înregistrarea permite separarea entităţii de proprietarii săi şi, prin urmare, activele şi datoriile deţinute în entitate sunt activele şi datoriile entităţii corporative. Într-un astfel de caz, evaluarea drepturilor şi obligaţiilor conferite părţilor prin forma juridică a vehiculului distinct indică faptul că părţile au drepturi la activele nete ale angajamentului.

Cu toate acestea, prin angajamentul contractual, părţile aduc modificări la caracteristicile corporaţiei, astfel încât fiecare are o participaţie în activele entităţii corporative şi fiecare este răspunzătoare într-un procentaj specificat pentru datoriile entităţii corporative. Astfel de modificări contractuale privind caracteristicile unei corporaţii pot face ca un angajament să fie o exploatare în participaţie.

B27 Tabelul următor compară termenii comuni din angajamentele contractuale ale părţilor într-o exploatare în participaţie şi termenii comuni din angajamentele contractuale ale părţilor într-o asociere în participaţie. Exemplele de termeni contractuali din tabelul următor nu sunt exhaustive.

Evaluarea termenilor angajamentului contractual

	Exploatare în participaţie	**Asociere în participaţie**
Termenii angajamentului contractual	Angajamentul contractual prevede părţile unui angajament comun cu drepturi la activele şi cu obligaţii privind datoriile aferente angajamentului.	Angajamentul contractual prevede părţile unui angajament comun cu drepturi la activele nete ale angajamentului (adică vehiculul distinct, şi nu părţile, are drepturi la activele şi are obligaţii privind datoriile aferente angajamentului).

▼M32

	Exploatare în participație	Asociere în participație
Drepturi la active	Angajamentul contractual prevede că părțile angajamentului comun împart toate participațiile (de exemplu, drepturi, titlul sau dreptul de proprietate) în activele aferente angajamentului, într-un procentaj specificat (de exemplu, proporțional cu participația părților în capitalurile proprii ale angajamentului sau proporțional cu activitatea desfășurată prin angajament, atribuită direct acestora).	Prin angajamentul contractual se prevede că activele aduse în angajament sau achiziționate ulterior de angajamentul comun sunt activele angajamentului. Părțile nu dețin nicio participație (adică drepturi, titlu sau drept de proprietate) în activele angajamentului.
Obligații privind datoriile	Angajamentul contractual prevede că părțile angajamentului comun împart toate datoriile, obligațiile, costurile și cheltuielile într-un procentaj specificat (de exemplu, proporțional cu participația părților în capitalurile proprii ale angajamentului sau proporțional cu activitatea desfășurată prin angajament, direct atribuibilă acestora).	Angajamentul contractual prevede că angajamentul comun este răspunzător pentru datoriile și obligațiile angajamentului.
		Angajamentul contractual prevede că părțile într-un angajament comun sunt răspunzătoare pentru angajament doar proporțional cu participația acestora în angajament sau cu obligațiile acestora de a contribui la orice capital neplătit sau suplimentar al angajamentului, sau ambele.
	Angajamentul contractual prevede că părțile în angajamentul comun sunt răspunzătoare pentru despăgubirile solicitate de terțe părți.	Angajamentul contractual prevede că creditorii angajamentului comun nu au drepturi la o cale de atac împotriva oricărei părți cu privire la datoriile și obligațiile angajamentului.
Venituri, cheltuieli, profit sau pierdere	Angajamentul contractual prevede alocarea veniturilor și a cheltuielilor pe baza performanței corespunzătoare fiecărei părți în angajamentul comun. De exemplu, angajamentul contractual ar putea să prevadă ca veniturile și cheltuielile să fie alocate pe baza capacității utilizate de fiecare parte într-o fabrică exploatată în comun, care ar putea fi diferite de participațiile fiecărei părți în capitalurile proprii ale angajamentului comun. În alte cazuri, este posibil ca părțile să convină să împartă profitul sau pierderea aferente angajamentului pe baza unui procentaj specificat, cum ar fi participațiile părților în capitalurile proprii ale angajamentului. Acest fapt nu ar împiedica angajamentul să fie o exploatare în participație, dacă părțile au drepturi la activele și au obligații privind datoriile aferente angajamentului.	Angajamentul contractual prevede procentul fiecărei părți din profitul sau pierderea aferente activităților angajamentului.
Garanții	Părților în angajamentele comune li se solicită, deseori, să ofere garanții către terțe părți care, de exemplu, primesc servicii de la sau oferă finanțare angajamentului comun. Prevederea unor astfel de garanții sau angajamentul părților de a furniza garanțiile, nu conduc, considerate individual, la concluzia că angajamentul comun este o exploatare în participație. Caracteristica pe baza căreia se stabilește dacă un angajament comun este o exploatare în participație sau o asociere în participație este dacă părțile au obligații privind datoriile aferente angajamentului (pentru unele dintre care este posibil ca părțile să fi oferit sau nu o garanție).	

▼M32

B28 Atunci când angajamentul contractual prevede că părţile au drepturi la activele și au obligaţii privind datoriile aferente angajamentului, acestea sunt părţi într-o exploatare în participaţie și nu mai este necesar să analizeze alte date și circumstanţe (punctele B29-B33) în vederea clasificării angajamentului comun.

Evaluarea altor date și circumstanţe

B29 Atunci când termenii angajamentului contractual nu prevăd că părţile au drepturi la activele și au obligaţii privind datoriile aferente unui angajament, pentru a evalua dacă angajamentul este o exploatare în participaţie sau o asociere în participaţie, părţile trebuie să analizeze alte date și circumstanţe.

B30 Un angajament comun poate fi structurat printr-un vehicul distinct, a cărui formă juridică poate să confere separarea între părţi și vehiculul distinct. Este posibil ca termenii contractuali conveniţi între părţi să nu prevadă faptul că părţile au drepturi la active și au obligaţii privind datoriile, dar, cu toate acestea, analizarea altor date și circumstanţe poate conduce la clasificarea unui astfel de angajament drept exploatare în participaţie. Acest fapt este valabil atunci când alte date și circumstanţe conferă părţilor drepturi la activele și obligaţii privind datoriile aferente angajamentului.

B31 Atunci când activităţile unui angajament sunt structurate în principal pentru a furniza rezultate părţilor, acest fapt sugerează că părţile au drepturi la toate beneficiile economice ale activelor angajamentului. Adesea, părţile unui astfel de angajament își asigură accesul la rezultatele furnizate de angajament prin împiedicarea angajamentului să vândă rezultatul unor terţe părţi.

B32 Efectul unui angajament cu o astfel de structură și scop este că datoriile suportate de angajament sunt, de fapt, onorate prin fluxul de trezorerie primit în urma achiziţionării rezultatului de către părţi. Atunci când părţile reprezintă de fapt singura sursă de flux de trezorerie care contribuie la continuarea activităţilor angajamentului, acest fapt sugerează că părţile au o obligaţie privind datoriile aferente angajamentului.

Exemplu de aplicare

Exemplul 5

Se va presupune că două părţi formează un angajament comun într-o entitate corporativă (entitatea C) în cadrul căreia fiecare parte deţine 50 % din participaţiile în capitalurile proprii. Scopul angajamentului este fabricarea de materiale necesare părţilor în propriile procese individuale de producţie. Prin angajament se asigură că părţile exploatează întreprinderea care produce materialele, conform specificaţiilor de cantitate și de calitate ale părţilor.

Forma juridică a entităţii C (o entitate corporativă) prin care se coordonează activităţile indică, iniţial, faptul că activele și datoriile deţinute în entitatea C sunt activele și datoriile entităţii C. În angajamentul contractual între părţi nu se prevede că părţile au drepturi la activele sau au obligaţii privind datoriile entităţii C. În consecinţă, forma juridică a entităţii C și termenii angajamentului contractual indică faptul că angajamentul este o asociere în participaţie.

▼M32

Cu toate acestea, părţile vor analiza, de asemenea, următoarele aspecte ale angajamentului:

— Părţile au convenit să achiziţioneze tot rezultatul entităţii C în proporţie de 50:50. Entitatea C nu poate vinde nicio parte din rezultat unor terţe părţi, decât cu acordul celor două părţi ale angajamentului. Deoarece scopul angajamentului este de a furniza părţilor rezultatul pe care îl solicită, se preconizează că astfel de vânzări către terţe părţi vor fi rare și nesemnificative.

— Preţul rezultatului vândut părţilor este stabilit de ambele părţi la un nivel prin care se vor acoperi costurile de producţie și cheltuielile administrative suportate de entitatea C. Pe baza acestui model de funcţionare, se intenţionează ca angajamentul să funcţioneze la limita rentabilităţii.

Din modelul de situaţie de mai sus sunt relevante următoarele date și circumstanţe:

— Obligaţia părţilor de a cumpăra tot rezultatul entităţii C reflectă dependenţa exclusivă a entităţii C de părţi pentru a genera fluxurile de trezorerie și, prin urmare, părţile au obligaţia de a finanţa decontarea datoriilor entităţii C.

— Faptul că părţile au drepturi la tot rezultatul entităţii C înseamnă că părţile consumă și, prin urmare, au drepturi la toate beneficiile economice ale activelor entităţii C.

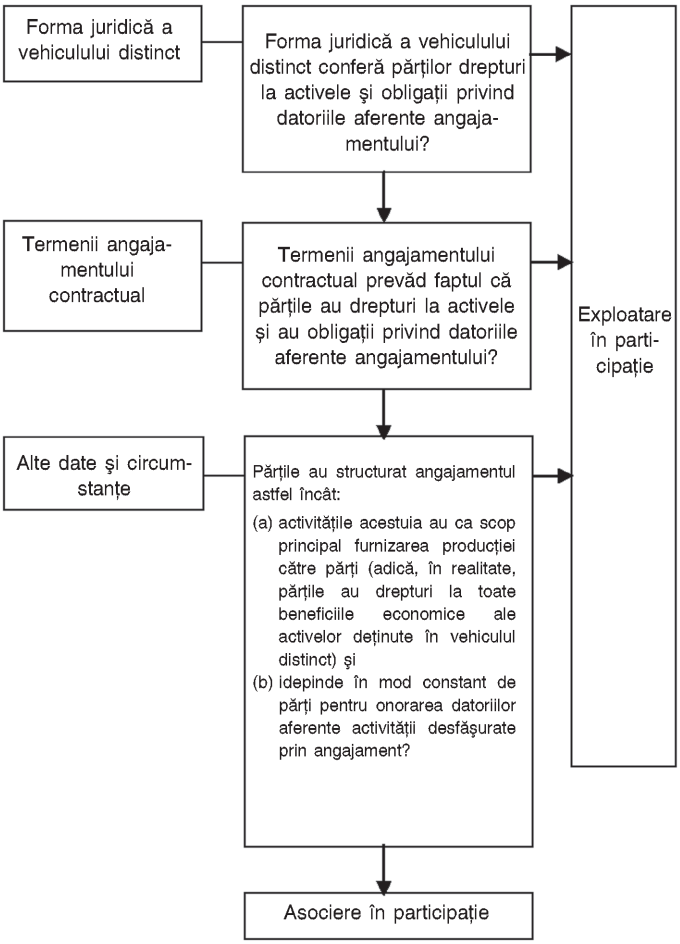
Aceste date și circumstanţe indică faptul că angajamentul este o exploatare în participaţie. Concluzia privind clasificarea angajamentului comun în aceste circumstanţe nu s-ar schimba dacă, în loc ca părţile să utilizeze partea lor de rezultat în scopuri proprii într-un proces de fabricaţie ulterior, părţile ar vinde partea lor din rezultat către terţe părţi.

Dacă părţile ar modifica termenii angajamentului contractual astfel încât angajamentul ar putea să vândă rezultatul către terţe părţi, acest fapt ar avea drept consecinţă asumarea de către entitatea C a cererii, a stocului și a riscului de credit. În acel scenariu, o astfel de modificare a datelor și a circumstanţelor ar necesita o reevaluare a clasificării angajamentului comun. Astfel de date și circumstanţe ar indica faptul că angajamentul este o asociere în participaţie.

B33 Următoarea diagramă ilustrează procesul de evaluare urmat de o entitate pentru a clasifica un angajament atunci când angajamentul comun este structurat printr-un vehicul distinct:

Clasificarea unui angajament comun structurat printr-un vehicul distinct

▼**M32**



▼**M46**

SITUAȚIILE FINANCIARE ALE UNEI PĂRȚI LA UN ANGAJAMENT COMUN (PUNCTELE 21A-22)

Contabilizarea achizițiilor de interese în exploatări în participație

B33A Atunci când o entitate dobândește un interes într-o exploatare în participație a cărei activitate reprezintă o întreprindere, astfel cum este definită în IFRS 3, aceasta aplică, în limitele părții sale în conformitate cu punctul 20, toate principiile contabile privind combinările de întreprinderi din IFRS 3 și alte IFRS-uri care nu contravin orientărilor din prezentul IFRS și prezintă informațiile cerute de IFRS-uri în ceea ce privește combinările de întreprinderi. Printre principiile contabile privind combinările de întreprinderi care nu contravin orientărilor din prezentul IFRS se numără, fără a se limita la:

(a) evaluarea la valoarea lor justă a activelor și pasivelor identificabile, altele decât elementele pentru care sunt prevăzute excepții în IFRS 3 și în alte IFRS-uri;

▼M46

(b) recunoașterea costurilor aferente achizițiilor drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate costurile și sunt primite serviciile, cu excepția costurilor de emitere a titlurilor de creanță și a acțiunilor, care trebuie recunoscute în conformitate cu IAS 32 *Instrumente financiare*: *Prezentarea informațiilor* și IFRS 9; ([1])

(c) recunoașterea creanțelor și a datoriilor privind impozitul amânat care rezultă din recunoașterea inițială a activelor sau datoriilor, cu excepția datoriilor privind impozitul amânat care rezultă din recunoașterea inițială a fondului comercial, în conformitate cu IFRS 3 și IAS 12 *Impozitul pe profit* pentru combinările de întreprinderi;

(d) recunoașterea ca fond comercial, a diferenței dintre contravaloarea transferată, pe de o parte, și valoarea netă de la data achiziției a activelor identificabile dobândite și a datoriilor asumate, dacă este cazul, pe de altă parte; și

(e) testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, realizată cel puțin anual și oricând există un indiciu că unitatea ar putea să se fi depreciat, în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*, pentru fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi.

B33B Punctele 21A și B33A se aplică, de asemenea, constituirii unei exploatări în participație dacă și numai dacă una dintre părțile care participă la exploatarea în participație contribuie cu o întreprindere existentă, astfel cum este definită în IFRS 3, la constituirea exploatării în participație. Cu toate acestea, aceste puncte nu se aplică la constituirea unei exploatări în participație în cazul în care toate părțile care participă la exploatarea în participație contribuie doar cu active sau grupuri de active care nu constituie întreprinderi, la constituirea exploatării în participație.

B33C Un operator într-o exploatare în participație și-ar putea majora interesul său într-o exploatare în participație a cărei activitate reprezintă o întreprindere, astfel cum este definită în IFRS 3, dobândind un interes suplimentar în exploatarea în participație. În astfel de cazuri, interesele deținute anterior în exploatarea în participație nu sunt reevaluate dacă operatorul din exploatarea în participație își păstrează controlul în comun.

▼M67

B33CA O parte care participă la o operațiune în participație, dar care nu deține controlul în comun asupra acesteia, ar putea să obțină controlul în comun asupra operațiunii în participație a cărei activitate reprezintă o întreprindere, așa cum este definită în IFRS 3. În aceste cazuri, interesele deținute anterior în operațiunea în participație nu sunt reevaluate.

▼M46

B33D Punctele 21A și B33A-B33C nu se aplică la dobândirea unui interes într-o exploatare în participație în cazul în care părțile care dețin controlul în comun, inclusiv entitatea care achiziționează interesul în exploatarea în participație, se află sub controlul comun al aceleiași părți sau al aceluiași părți care le controlează în ultimă instanță, atât înainte, cât și după realizarea achiziției, iar controlul respectiv nu este tranzitoriu.

▼M32

Contabilizarea vânzărilor de sau a contribuțiilor cu active într-o exploatare în participație

B34 Atunci când o entitate încheie o tranzacție cu o exploatare în participație în cadrul căreia aceasta este un operator în exploatarea în participație, cum ar fi vânzarea de sau contribuția cu active, acesta efectuează tranzacția cu celelalte părți ale exploatării în participație și, astfel, operatorul în exploatarea în participație trebuie să recunoască câștigurile și pierderile rezultate în urma unei astfel de tranzacții doar proporțional cu participațiile celorlalte părți în exploatarea în participație.

([1]) Dacă o entitate aplică prezentele modificări, dar nu aplică încă IFRS 9, orice trimitere din prezentele modificări la IFRS 9 trebuie interpretată ca trimitere la IAS 39 *Instrumente financiare*: *Recunoaștere și evaluare*.

▼M32

B35 Atunci când astfel de tranzacţii oferă dovezi privind micşorarea valorii realizabile nete a activelor ce vor fi vândute sau cu care se va contribui în exploatarea în participaţie sau privind o pierdere din depreciere a acelor active, pierderile respective trebuie să fie recunoscute în totalitate de operatorul în exploatarea în participaţie.

Contabilizarea achiziţionării de active de la o exploatare în participaţie

B36 Atunci când o entitate încheie o tranzacţie cu o exploatare în participaţie în cadrul căreia aceasta este un operator în exploatarea în participaţie, cum ar fi achiziţionarea de active, aceasta nu trebuie să recunoască partea sa din câştiguri şi pierderi până în momentul în care va revinde acele active unor terţe părţi.

B37 Atunci când astfel de tranzacţii oferă dovezi privind micşorarea valorii realizabile nete a activelor ce vor fi cumpărate sau privind o pierdere din depreciere a acelor active, un operator într-o exploatare în participaţie trebuie să recunoască partea sa din pierderile respective.

Anexa C

Data intrării în vigoare, tranziţia şi retragerea altor IFRS-uri

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS şi are aceeaşi autoritate ca şi celelalte secţiuni ale IFRS.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioade anuale care încep de la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS anterior datei specificate, aceasta trebuie să prezinte acest fapt şi să aplice simultan IFRS 10, IFRS 12 *Prezentarea intereselor deţinute în alte entităţi*, IAS 27 (astfel cum a fost modificat în 2011) şi IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011).

▼M37

C1A *Situaţii financiare consolidate, acorduri comune şi prezentarea intereselor existente în alte entităţi: îndrumări de tranziţie* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 11 şi IFRS 12), publicate în iunie 2012, au modificat punctele C2–C5, C7–C10 şi C12 şi au adăugat punctele C1B şi C12A–C12B. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale începând de la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 11 pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

▼M46

C1AA *Contabilizarea achiziţiilor de participaţii în exploatări în participaţie* (Modificări ale IFRS 11), publicată în mai 2014, a modificat titlul după punctul B33 şi a adăugat punctele 21A, B 33A-B33D şi C14A şi titlurile aferente. O entitate trebuie să aplice în mod prospectiv modificările pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentele modificări pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M67

C1AB Documentul intitulat *Îmbunătăţiri anuale aduse standardelor IFRS. Ciclul 2015-2017*, publicat în decembrie 2017, a adăugat punctul B33CA. O entitate trebuie să aplice modificările respective tranzacţiilor prin care obţine controlul în comun la începutul sau după începutul primei perioade de raportare anuală care începe la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective mai devreme, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest lucru.

▼M32

TRANZIȚIA

▼M37

C1B Fără a aduce atingere cerințelor de la punctul 28 din IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, atunci când prezentul IFRS este aplicat pentru prima dată, o entitate trebuie să prezinte numai informațiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 pentru perioada anuală imediat precedentă primei perioade anuale pentru care se aplică IFRS 11 („perioada imediat precedentă”). O entitate poate, de asemenea, să prezinte aceste informații pentru perioada curentă sau pentru perioade comparative anterioare, dar nu este obligată să facă acest lucru.

Asocierile în participație - tranziția de la consolidarea proporțională la metoda punerii în echivalență

C2 Atunci când schimbă abordarea de la consolidare proporțională la metoda punerii în echivalență, o entitate trebuie să-și recunoască investiția în asocierea în participație la începutul perioadei imediat precedente. Acea investiție inițială trebuie să fie evaluată ca valoare contabilă agregată a activelor și datoriilor pe care entitatea le-a consolidat proporțional anterior, inclusiv orice fond comercial generat prin achiziție. Dacă fondul comercial a aparținut anterior unei unități mai mari generatoare de trezorerie sau unui grup de unități generatoare de trezorerie, entitatea trebuie să aloce fondul comercial asocierii în participație pe baza valorilor contabile comparate ale asocierii în participație și ale unității generatoare de trezorerie sau ale grupului de unități generatoare de trezorerie de care a aparținut.

C3 Soldul de deschidere al investiției stabilit în conformitate cu punctul C2 este considerat drept costul presupus al investiției la recunoașterea inițială. O entitate trebuie să aplice punctele 40-43 din IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011) la soldul de deschidere al investiției pentru a evalua dacă investiția este depreciată și trebuie să recunoască orice pierdere din depreciere drept o ajustare a rezultatelor reportate la începutul perioadei imediat precedente. Excepția de la recunoașterea inițială de la punctele 15 și 24 din IAS 12 *Impozitul pe profit* nu este aplicabilă atunci când entitatea recunoaște o investiție într-o asociere în participație care a rezultat în urma aplicării dispozițiilor privind tranziția pentru asocierile în participație care au fost consolidate proporțional anterior.

C4 Dacă, prin agregarea tuturor activelor și datoriilor consolidate proporțional anterior rezultă active nete negative, o entitate trebuie să evalueze dacă are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative și, în caz afirmativ, entitatea trebuie să recunoască datoria corespunzătoare. Dacă entitatea concluzionează că nu are obligații legale sau implicite aferente activelor nete negative, aceasta nu trebuie să recunoască datoria corespunzătoare, dar trebuie să ajusteze rezultatele reportate la începutul perioadei imediat precedente. Entitatea trebuie să prezinte acest fapt, împreună cu partea sa din pierderile nerecunoscute din asocierile sale în participație de la începutul perioadei imediat precedente și până la data la care aplică pentru prima dată prezentul IFRS.

C5 O entitate trebuie să prezinte o defalcare a activelor și a datoriilor care au fost agregate într-un singur element al soldului investiției la începutul perioadei imediat precedente. Prezentarea de informații trebuie să fie întocmită într-o manieră agregată pentru toate asocierile în participație pentru care o entitate aplică dispozițiile de tranziție la care fac referire punctele C2-C6.

▼M32

C6 După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să-și contabilizeze investiția în asocierea în participație utilizând metoda punerii în echivalență, în conformitate cu IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011).

▼M37

Exploatări în participaţie - tranziţia de la metoda punerii în echivalenţă la contabilizarea activelor și a datoriilor

C7 Atunci când face tranziţia de la metoda punerii în echivalenţă la contabilizarea activelor și datoriilor asociate intereselor sale într-o exploatare în participaţie, la începutul perioadei imediat precedente, o entitate trebuie să derecunoască investiţia contabilizată anterior prin metoda punerii în echivalenţă și orice alt element care a făcut parte din investiţia netă a entităţii în acord, în conformitate cu punctul 38 din IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011) și să recunoască partea sa din fiecare dintre activele și datoriile asociate participaţiei sale în exploatarea în participaţie, inclusiv orice fond comercial care ar putea să fi fost parte din valoarea contabilă a investiţiei.

C8 O entitate trebuie să stabilească interesul deţinut în activele și datoriile aferente exploatării în participaţie, pe baza drepturilor și obligaţiilor sale, într-un procentaj specificat în conformitate cu acordul contractual. O entitate va evalua valorile contabile iniţiale ale activelor și datoriilor prin dezagregarea acestora din valoare contabilă a investiţiei, la începutul perioadei imediat precedente, pe baza informaţiilor utilizate de entitate în aplicarea metodei punerii în echivalenţă.

C9 Orice diferenţă care apare între investiţia contabilizată anterior prin metoda punerii în echivalenţă, împreună cu orice elemente care au făcut parte din investiţia netă a entităţii în acord, în conformitate cu punctul 38 din IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011) și valoarea netă a activelor și datoriilor recunoscute, inclusiv orice fond comercial, trebuie să fie:

(a) compensată prin orice fond comercial aferent investiţiei cu orice diferenţă rămasă ajustată pe seama rezultatelor reportate la începutul perioadei imediat precedente, dacă valoarea netă recunoscută a activelor și a datoriilor, inclusiv orice fond comercial, este mai mare decât investiţia derecunoscută (și orice alte elemente care au făcut parte din investiţia netă a entităţii).

(b) ajustată pe seama rezultatelor reportate la începutul perioadei imediat precedente, dacă valoarea netă recunoscută a activelor și a datoriilor, inclusiv orice fond comercial, este mai mică decât investiţia derecunoscută (și orice alte elemente care au făcut parte din investiţia netă a entităţii).

C10 O entitate care face trecerea de la metoda punerii în echivalenţă la contabilizarea activelor și a datoriilor trebuie să furnizeze o reconciliere între investiţia derecunoscută și activele și datoriile recunoscute, împreună cu orice diferenţă rămasă ajustată pe seama rezultatelor reportate la începutul perioadei imediat precedente.

▼M32

C11 Atunci când entitatea recunoaște activele și datoriile aferente investiţiei sale într-o exploatare în participaţie nu se aplică excepţia de recunoaștere iniţială de la punctele 15 și 24 din IAS 12.

▼M37

Prevederi de tranziție în situațiile financiare individuale ale unei entități

C12 O entitate care, conform punctului 10 din IAS 27, a contabilizat în situațiile financiare individuale interesele sale într-o exploatare în participație drept investiții la costuri sau în conformitate cu IFRS 9, trebuie:

(a) să derecunoască investiția și să recunoască activele și datoriile aferente interesului deținut în exploatarea în participație, la valorile stabilite în conformitate cu punctele C7-C9.

(b) să furnizeze o reconciliere între investiția derecunoscută și activele și datoriile recunoscute, împreună cu orice diferență rămasă ajustată în rezultatele reportate la începutul perioadei imediat precedente prezentate.

Trimiterile la „perioada imediat precedentă”

C12A Fără a aduce atingere trimiterilor la „perioada imediat precedentă” de la punctele C2–C12, o entitate poate prezenta, de asemenea, informații comparative ajustate pentru alte perioade anterioare prezentate, dar nu este obligată să facă acest lucru. Dacă o entitate nu prezintă informații comparative ajustate pentru alte perioade anterioare, toate trimiterile la „perioada imediat precedentă” de la punctele C2–C12 se interpretează ca trimiteri la „prima perioadă comparativă ajustată prezentată”.

C12B Dacă o entitate prezintă informații comparative neajustate pentru alte perioade anterioare, aceasta trebuie să identifice în mod clar informațiile care nu au fost ajustate, să precizeze că au fost pregătite pe baze diferite și să explice aceste baze.

▼M32

C13 Excepția de recunoaștere inițială de la punctele 15 și 24 din IAS 12 nu se aplică atunci când entitatea recunoaște activele și datoriile aferente participației sale într-o exploatare în participație în situațiile financiare individuale rezultate în urma aplicării cerințelor de tranziție pentru exploatări în participație de la punctul C12.

Referințe la IFRS 9

C14 Dacă o entitate aplică acest IFRS, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referință la IFRS 9 trebuie interpretată drept referință la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare.*

▼M46

Contabilizarea achizițiilor de participații în exploatări în participație

C14A *Contabilizarea achizițiilor de participații în exploatări în participație* (Modificări ale IFRS 11), publicată în mai 2014, a modificat titlul după punctul B33 și a adăugat punctele 21A, B33A-B33D, C1AA și titlurile aferente. O entitate trebuie să aplice aceste modificări prospectiv pentru achizițiile de interese într-o exploatare în participație a cărei activitate reprezintă întreprinderi, astfel cum sunt definite în IFRS 3, pentru acele achiziții care au loc la începutul primei perioade pentru care se aplică respectivele modificări. Prin urmare, valorile recunoscute pentru achizițiile de interese în exploatări în participație care au avut loc în perioadele anterioare nu trebuie ajustate.

▼M32

RETRAGEREA ALTOR IFRS-URI

C15 Prezentul IFRS înlocuiește următoarele IFRS-uri:

(a) IAS 31 *Interese în asocierile în participație*; și

(b) SIC-13 *Entități controlate în comun - contribuții nemonetare ale asociaților*.

▼M32

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 12

Prezentarea intereselor deținute în alte entități

OBIECTIV

1 **Obiectivul prezentului IFRS este de a impune unei entități să prezinte informații care vor permite utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze:**

(a) **natura și riscurile asociate *intereselor deținute în alte entități*; și**

(b) **efectele acelor interese asupra poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale acesteia.**

Îndeplinirea obiectivului

▼M38

2 Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, o entitate trebuie să prezinte:

(a) raționamentele și ipotezele semnificative pe care le-a efectuat pentru a stabili:

(i) natura interesului deținut într-o altă entitate sau într-un alt acord;

(ii) tipul de acord comun în cadrul căruia deține un interes (punctele 7–9);

(iii) dacă aceasta corespunde definiției unei entități de investiții, după caz (punctul 9A); și

▼M32

(b) informații cu privire la interesele deținute în:

(i) filiale (punctele 10-19);

(ii) angajamente comune și entități asociate (punctele 20-23); și

(iii) *entități structurate* care nu sunt controlate de entitate (entități structurate neconsolidate) (punctele 24-31).

3 Dacă prezentarea informațiilor impuse prin prezentul IFRS, împreună cu prezentarea informațiilor impuse prin alte IFRS-uri nu îndeplinesc obiectivul de la punctul 1, o entitate trebuie să prezinte orice informații suplimentare necesare pentru a îndeplini obiectivul.

4 O entitate trebuie să analizeze nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini obiectivul prezentării de informații și câtă atenție să acorde fiecărei dispoziții a prezentului IFRS. Aceasta trebuie să prezinte informații agregate sau dezagregate astfel încât să nu obstrucționeze informațiile utile, fie prin includerea unui număr mare de detalii nesemnificative, fie prin agregarea elementelor care au caracteristici diferite (a se vedea punctele B2-B6).

▼M32

DOMENIU DE APLICARE

5 Prezentul IFRS trebuie să fie aplicat de o entitate care deţine interese în oricare dintre următoarele:

(a) filiale

(b) angajamente comune (adică, activităţi comune sau asocieri în participaţie)

(c) entităţi asociate

(d) entităţi structurate neconsolidate.

▼M59

5A Cu excepţia situaţiilor descrise la punctul B17, cerinţele din prezentul IFRS se aplică intereselor unei entităţi enumerate la punctul 5, care sunt clasificate (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat) ca fiind deţinute în vederea vânzării sau ca fiind activităţi întrerupte în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*.

▼M32

6 Prezentul IFRS nu se aplică în cazul:

(a) planurilor de beneficii post-angajare sau altor planuri de beneficii ale angajaţilor pe termen lung, la care se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaţilor*.

▼M51

(b) situaţiilor financiare individuale ale unei entităţi, la care se aplică IAS 27 *Situaţii financiare individuale*. Cu toate acestea:

(i) dacă o entitate deţine interese în entităţi structurate neconsolidate şi întocmeşte situaţii financiare individuale drept unicele situaţii financiare ale acesteia, când va întocmi situaţiile financiare individuale respective trebuie să aplice dispoziţiile de la punctele 24-31;

(ii) o entitate de investiţii care întocmeşte situaţii financiare în cadrul cărora toate filialele sale sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu punctul 31 din IFRS 10 trebuie să prezinte informaţiile referitoare la entităţi de investiţii care sunt prevăzute de prezentul IFRS.

▼M32

(c) un interes al unei entităţi care participă, dar nu deţine controlul în comun într-un angajament comun, cu excepţia cazului în care acel interes are ca rezultat o influenţă semnificativă asupra angajamentului sau este un interes într-o entitate structurată.

(d) un interes într-o altă entitate, contabilizat în conformitate cu IFRS 9 *Instrumente financiare*. Cu toate acestea, o entitate trebuie să aplice prezentul IFRS:

(i) în cazul în care acel interes este un interes într-o entitate asociată sau într-o asociere în participaţie care este evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere, în conformitate cu IAS 28 *Investiţii în entităţile asociate şi în asocierile în participaţie*; sau

(ii) în cazul în care acel interes este un interes într-o entitate structurată neconsolidată.

RAŢIONAMENTE ŞI IPOTEZE SEMNIFICATIVE

7 O entitate trebuie să prezinte informaţii cu privire la raţionamentele şi ipotezele pe care le-a efectuat (şi modificările la acele raţionamente şi ipoteze) în stabilirea:

(a) **faptului că deţine controlul asupra unei alte entităţi, adică o entitate în care s-a investit, astfel cum este descrisă la punctele 5 şi 6 din IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate*;**

(b) **faptului că deţine controlul comun al unui angajament sau are o influenţă semnificativă asupra unei alte entităţi; şi**

▼M32

(c) **tipul de angajament comun (adică activitate comună sau asociere în participație) în cazul în care angajamentul a fost structurat printr-un vehicul distinct.**

8 Raționamentele și ipotezele semnificative prezentate în conformitate cu punctul 7 le cuprind pe cele aplicate de entitate în cazurile în care modificările faptelor și ale circumstanțelor sunt de asemenea natură încât concluzia privind deținerea controlului, a controlului în comun sau a unei influențe semnificative se schimbă pe parcursul perioadei de raportare.

9 Pentru a fi în conformitate cu dispozițiile de la punctul 7, o entitate trebuie să prezinte, de exemplu, informații cu privire la raționamentele și ipotezele importante efectuate pentru a stabili dacă:

(a) nu controlează o altă entitate, chiar dacă deține peste jumătate din drepturile de vot ale acelei alte entități.

(b) controlează o altă entitate, chiar dacă deține mai puțin de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte entități.

(c) este un reprezentant sau un mandant (a se vedea punctele 58-72 din IFRS 10).

(d) nu are o influență semnificativă, chiar dacă deține 20 de procente sau mai mult din drepturile de vot ale altei entități.

(e) are o influență semnificativă, chiar dacă deține mai puțin de 20 de procente din drepturile de vot ale altei entități.

▼M38

Statutul de entitate de investiții

9A Atunci când o societate-mamă stabilește că este o entitate de investiții în conformitate cu punctul 27 din IFRS 10, entitatea de investiții trebuie să prezinte informații cu privire la raționamentele și ipotezele semnificative pe care le-a efectuat pentru a stabili că este o entitate de investiții. În cazul în care entitatea de investiții nu prezintă una sau mai multe dintre caracteristicile tipice ale unei entități de investiții (a se vedea punctul 28 din IFRS 10), aceasta trebuie să prezinte motivele pentru care a concluzionat că este totuși o entitate de investiții.

9B Atunci când o entitate devine sau încetează să mai fie o entitate de investiții, trebuie să indice schimbarea statutului de entitate de investiții și motivele schimbării. În plus, o entitate care devine o entitate de investiții trebuie să prezinte efectul schimbării statutului asupra situațiilor financiare pentru perioada prezentată, inclusiv:

(a) valoarea justă totală, începând cu data schimbării statutului, a filialelor care încetează să fie consolidate;

(b) câștigul sau pierderea totală, dacă există, calculată în conformitate cu punctul B101 din IFRS 10 și

(c) elementul (elementele) din profit sau pierdere, în care sunt recunoscute câștigul sau pierderea (dacă nu sunt prezentate separat).

▼M32

INTERESE DEȚINUTE ÎN FILIALE

10 O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare consolidate

(a) **să înțeleagă:**

(i) **alcătuirea grupului; și**

(ii) **participația intereselor care nu controlează în activitățile și în fluxurile de trezorerie ale grupului (punctul 12); și**

(b) **să evalueze:**

(i) **natura și sfera restricțiilor semnificative privind posibilitatea acesteia de a accesa și de a utiliza activele grupului și de a deconta datoriile grupului (punctul 13);**

▼M32

(ii) **natura și modificările riscurilor asociate intereselor deținute în entități structurate consolidate (punctele 14-17);**

(iii) **consecințele modificărilor participațiilor în capitalurile proprii ale unei filiale, care nu au ca rezultat pierderea controlului (punctul 18); și**

(iv) **consecințele pierderii controlului asupra unei filiale pe parcursul perioadei de raportare (punctul 19).**

11 Atunci când situațiile financiare ale unei filiale, utilizate în întocmirea situațiilor financiare consolidate, sunt datate începând cu o perioadă diferită sau sunt aferente unei perioade diferite față de perioada situațiilor financiare consolidate (a se vedea punctele B92 și B93 din IFRS 10), o entitate trebuie să prezinte:

(a) data sfârșitului perioadei de raportare pentru situațiile financiare ale acelei filiale; și

(b) motivul pentru care a utilizat o dată sau o perioadă diferită.

Participația pe care interesele care nu controlează o dețin în activitățile și în fluxurile de trezorerie ale grupului

12 O entitate trebuie să prezinte informații pentru fiecare dintre filialele sale care dețin interese care nu controlează și sunt importante pentru entitatea raportoare:

(a) denumirea filialei.

(b) sediul social (și țara de înregistrare, dacă este diferită de sediului social) al filialei.

(c) procentul de participații în capitalurile proprii deținut de interesele care nu controlează.

(d) procentul de drepturi de vot deținut de interesele care nu controlează, dacă este diferit de procentul de participații deținut în capitalurile proprii.

(e) profitul sau pierderea alocată intereselor care nu controlează ale filialei în decursul perioadei de raportare.

(f) interesele care nu controlează cumulate ale filialei la finalul perioadei de raportare.

(g) informații financiare rezumate cu privire la filială (a se vedea punctul B10).

Natura și sfera restricțiilor semnificative

13 O entitate trebuie să prezinte informații cu privire la:

(a) restricțiile semnificative (de exemplu, restricții statutare, contractuale sau reglementare) privind capacitatea acesteia de a utiliza activele grupului sau de a deconta datoriile grupului, precum:

(i) cele care restricționează capacitatea unei societăți mamă sau a filialelor acesteia de a transfera numerar sau active către (sau de la) alte entități din cadrul grupului.

(ii) garanții sau alte dispoziții care ar putea restricționa plata dividendelor sau a altor distribuiri de capital sau efectuarea sau rambursarea de împrumuturi și avansuri către (sau de la) alte entități din cadrul grupului.

(b) natura și măsura în care drepturile de protecție ale intereselor care nu controlează pot restricționa semnificativ capacitatea entității de a avea acces sau de a utiliza activele și de a deconta datoriile grupului (de exemplu, în cazul în care o societate mamă are obligația de a deconta datoriile unei filiale înainte de a deconta datoriile proprii sau dacă este necesar acceptul intereselor care nu controlează pentru a accesa activele sau pentru a deconta datoriile unei filiale).

▼M32

(c) valorile contabile din situaţiile financiare consolidate aferente activelor și datoriilor la care se aplică acele restricţii.

Natura riscurilor asociate intereselor unei entităţi în entităţile structurate consolidate

14 O entitate trebuie să prezinte informaţii referitoare la orice angajament contractual care ar putea obliga o societate mamă sau filiale ale acesteia să furnizeze sprijin financiar unei entităţi structurate consolidate, inclusiv evenimente sau circumstanţe care ar putea expune entitatea raportoare la o pierdere (de exemplu, angajamentele de furnizare de lichiditate sau factori de influenţare a ratingului de credit, asociate cu obligaţii de a cumpăra active ale entităţii structurate sau de a furniza sprijin financiar).

15 Dacă, pe parcursul perioadei de raportare, o societate mamă sau oricare dintre filialele acesteia a furnizat sprijin financiar sau de alt fel unei entităţi structurate consolidate (de exemplu, cumpărând active sau instrumente emise de entitatea structurată), fără a avea o răspundere contractuală în acest sens, entitatea trebuie să prezinte informaţii privind:

(a) forma și valoarea sprijinului furnizat, inclusiv situaţiile în care societatea mamă sau filialele acesteia au asistat entitatea structurată în obţinerea sprijinului financiar; și

(b) motivele pentru furnizarea sprijinului.

16 Dacă, pe parcursul perioadei de raportare, o societate mamă sau oricare dintre filialele acesteia a furnizat sprijin financiar sau de altă natură unei entităţi structurate neconsolidate anterior, fără a avea o răspundere contractuală în acest sens, iar sprijinul furnizat a avut ca rezultat controlul entităţii structurate de către entitate, entitatea trebuie să prezinte o explicaţie privind factorii relevanţi care au stat la baza acelei decizii.

17 O entitate trebuie să prezinte orice intenţii actuale de a furniza sprijin financiar sau de altă natură unei entităţi structurate consolidate, inclusiv intenţiile de a asista entitatea structurată în obţinerea de sprijin financiar.

Consecinţele modificării participaţiilor în capitalurile proprii ale societăţii mamă într-o filială, care nu au ca rezultat pierderea controlului

18 O entitate trebuie să prezinte o listă care indică efectele asupra capitalurilor proprii atribuibile proprietarilor societăţii mamă ale oricăror modificări ale participaţiilor în capitalurile proprii ale acesteia într-o filială, modificări care nu au ca rezultat pierderea controlului.

Consecinţele pierderii controlului asupra unei filiale pe parcursul perioadei de raportare

19 O entitate trebuie să prezinte informaţii privind câștigul sau pierderea, dacă acestea există, calculate în conformitate cu punctul 25 din IFRS 10 și:

(a) partea din acel câștig sau pierdere atribuibile evaluării la valoarea justă a oricărei investiţii nerepartizate în fosta filială, la data pierderii controlului; și

(b) elementul(ele)-rând din câștig sau pierdere, în care sunt recunoscute câștigul sau pierderea (dacă nu sunt prezentate separat).

▼**M38**

INTERESE ÎN FILIALE NECONSOLIDATE (ENTITĂȚI DE INVESTIȚII)

19A O entitate de investiții care, în conformitate cu IFRS 10, trebuie să aplice excepția de la consolidare și, în loc, trebuie să își contabilizeze investiția într-o filială la valoarea justă prin profit sau pierdere, trebuie să prezinte acest fapt.

19B Pentru fiecare filială neconsolidată, o entitate de investiții trebuie să prezinte:

(a) denumirea filialei;

(b) sediul social (și țara de înregistrare, dacă este diferită de sediul social) al filialei și

(c) procentul de participații în capitalurile proprii deținute de entitatea de investiții și, dacă există diferențe, procentul de drepturi de vot deținute.

19C În cazul în care o entitate de investiții este societatea-mamă a unei alte entități de investiții, societatea-mamă trebuie să prezinte, de asemenea, informațiile prevăzute la punctul 19B literele (a)–(c) pentru investițiile care sunt controlate de filiala entității de investiții. Prezentarea de informații poate fi asigurată prin includerea, în situațiile financiare ale societății-mamă, a situațiilor financiare ale filialei (sau ale filialelor) care conțin informațiile de mai sus.

19D O entitate de investiții trebuie să prezinte:

(a) natura și amploarea oricăror restricții semnificative (de exemplu, cele rezultând din acorduri de împrumut, dispoziții de reglementare sau angajamente contractuale) privind capacitatea unei filiale neconsolidate de a transfera fonduri către entitatea de investiții sub formă de dividende în numerar sau de a rambursa împrumuturi sau avansuri acordate filialei neconsolidate de către entitatea de investiții și

(b) orice angajamente sau intenții curente de a furniza sprijin financiar sau de altă natură unei filiale neconsolidate, inclusiv angajamentele sau intențiile de a oferi asistență filialei în vederea obținerii de sprijin financiar.

19E În cazul în care, în timpul perioadei de raportare, o entitate de investiții sau oricare dintre filialele sale a furnizat, fără a avea o obligație contractuală în acest sens, sprijin financiar sau de altă natură unei filiale neconsolidate (de exemplu, cumpărând active sau instrumente emise de filială sau oferind asistență filialei în vederea obținerii de sprijin financiar), entitatea trebuie să prezinte:

(a) tipul și valoarea sprijinului furnizat pentru fiecare filială neconsolidată și

(b) motivele pentru care a furnizat sprijinul respectiv.

19F O entitate de investiții trebuie să prezinte informații referitoare la orice angajament contractual care ar putea obliga entitatea sau filialele neconsolidate ale acesteia să furnizeze sprijin financiar unei entități controlate, structurate și neconsolidate, inclusiv referitoare la evenimente sau circumstanțe care ar putea expune entitatea raportoare la o pierdere (de exemplu, angajamente de furnizare de lichiditate sau factori de influențare a ratingului de credit, asociați cu obligații de a cumpăra active ale entității structurate sau de a furniza sprijin financiar).

▼M38

19G În cazul în care, pe parcursul perioadei de raportare, o entitate de investiţii sau oricare dintre filialele neconsolidate ale acesteia a furnizat, fără a avea o obligaţie contractuală în acest sens, sprijin financiar sau de altă natură unei entităţi structurate neconsolidate pe care entitatea de investiţii nu o controla și în cazul în care furnizarea de sprijin a avut ca rezultat exercitarea unui control de către entitatea de investiţii asupra entităţii structurate, entitatea de investiţii trebuie să prezinte o explicaţie cu privire la factorii relevanţi care au determinat-o să ia decizia de a acorda acest sprijin.

▼M32

INTERESE DEŢINUTE ÎN ANGAJAMENTE COMUNE ȘI ÎN ENTITĂŢILE ASOCIATE

20 O entitate trebuie să prezinte informaţii care să permită utilizatorilor situaţiilor sale financiare să evalueze:

(a) **natura, sfera și efectele financiare ale intereselor deţinute în angajamente comune și în entităţi asociate, inclusiv natura și efectele relaţiilor sale contractuale cu ceilalţi investitori cu control comun sau cu o influenţă semnificativă asupra angajamentelor comune și a entităţilor asociate (punctele 21 și 22); și**

(b) **natura și modificările riscurilor asociate intereselor deţinute în asocieri în participaţie și entităţi asociate (punctul 23).**

Natura, sfera și efectele financiare ale intereselor unei entităţi în cadrul angajamentelor comune și în entităţile asociate

21 O entitate trebuie să prezinte informaţii cu privire la:

(a) pentru fiecare angajament comun sau entitate asociată semnificativă pentru entitatea raportoare:

(i) denumirea angajamentului comun sau a entităţii asociate.

(ii) natura relaţiei entităţii cu angajamentul comun sau entitatea asociată (de exemplu, prin descrierea naturii activităţilor angajamentului comun sau ale entităţii asociate și dacă au un rol strategic în activităţile entităţii).

(iii) sediul social (și ţara de înregistrare, dacă este cazul și dacă ţara este diferită de sediul social) al angajamentului comun sau al entităţii asociate.

(iv) procentul de participaţii în capitalurile proprii sau de acţiuni de participare deţinut de entitate și, dacă diferă, procentul de drepturi de vot deţinut (dacă există).

(b) pentru fiecare asociere în participaţie sau entitate asociată semnificativă pentru entitatea raportoare:

(i) dacă investiţia în asocierea în participaţie sau în entitatea asociată este evaluată pe baza metodei punerii în echivalenţă sau la valoarea justă.

(ii) informaţii financiare rezumate privind asocierea în participaţie sau entitatea asociată, astfel cum se prevede la punctele B12 și B13.

(iii) dacă asocierea în participaţie sau entitatea asociată este evaluată pe baza metodei punerii în echivalenţă, valoarea justă a investiţiei acesteia în asocierea în participaţie sau în entitatea asociată, dacă există un preţ cotat pe piaţă al investiţiei.

▼M32

(c) informații financiare, astfel cum se prevede la punctul B16, privind investițiile entității în asocieri în participație și entități asociate nesemnificative în mod individual:

(i) agregat pentru toate asocierile în participație nesemnificative în mod individual și, separat,

(ii) agregat pentru toate entitățile asociate nesemnificative în mod individual.

▼M38

21A O entitate de investiții nu este obligată să prezinte informațiile prevăzute la punctul 21 literele (b) și (c).

▼M32

22 O entitate trebuie, de asemenea, să prezinte informații cu privire la:

(a) natura și sfera oricăror restricții importante (de exemplu, care rezultă dintr-un acord de împrumut, dispoziții legislative sau angajamente contractuale între investitori cu control comun sau influență semnificativă asupra asocierii în participație sau a entității asociate) asupra capacităților asocierilor în participație sau a entităților asociate de a transfera fonduri entității sub formă de dividende în numerar sau de a rambursa împrumuturi sau avansuri acordate de entitate.

(b) în cazul în care situațiile financiare ale unei asocieri în participație sau ale unei entități asociate, utilizate în aplicarea metodei punerii în echivalență sunt datate începând cu o perioadă sau sunt aferente unei perioade diferite față de cea a entității:

(i) data încheierii perioadei de raportare pentru situațiile financiare ale respectivei asocieri în participație sau entitate asociată; și

(ii) motivul pentru care a utilizat o dată sau o perioadă diferită.

(c) partea nerecunoscută din pierderile unei asocieri în participație sau a unei entități asociate, atât pentru perioada de raportare cât și cumulativ, dacă entitatea a încetat să mai recunoască partea sa din pierderile asocierii în participație sau ale entității asociate atunci când aplică metoda punerii în echivalență.

Riscuri asociate intereselor unei entități în asocieri în participație și entități asociate

23 O entitate trebuie să prezinte informații cu privire la:

(a) angajamentele pe care le are față de asocierile în participație, separat de cuantumul altor angajamente, astfel cum este prevăzut la punctele B18-B20.

(b) în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, cu excepția cazului în care posibilitatea de a înregistra pierderi este redusă, datoriile contingente suportate în raport cu interesele deținute în asocieri în participație sau în entități asociate (inclusiv partea proprie din datoriile contingente suportate în comun cu alți investitori cu control comun sau cu influență semnificativă asupra asocierilor în participație sau a entităților asociate), în mod separat față de cuantumul altor datorii contingente.

INTERESE ÎN ENTITĂȚI STRUCTURATE NECONSOLIDATE

24 O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare:

(a) **să înțeleagă natura și sfera intereselor deținute în entitățile structurate neconsolidate (punctele 26-28); și**

(b) **să evalueze natura și modificările riscurilor asociate intereselor deținute în entitățile structurate neconsolidate (punctele 29-31).**

▼M32

25 Informațiile prevăzute la punctul 24, litera (b) cuprind informații despre expunerea la risc datorată implicării în entitățile structurate neconsolidate în perioade anterioare (de exemplu, sponsorizarea entității structurate), chiar dacă, la data raportării, entitatea nu mai are nicio implicare de natură contractuală cu entitatea structurată.

▼M38

25A O entitate de investiții nu este obligată să prezinte informațiile prevăzute la punctul 24 pentru o entitate structurată neconsolidată, pe care o controlează și pentru care prezintă informațiile prevăzute la punctele 19A–19G.

▼M32

Natura intereselor

26 O entitate va prezenta informații calitative și cantitative cu privire la interesele deținute în entități structurate neconsolidate, inclusiv, dar fără a se limita la natura, scopul, dimensiunea și activitățile entității structurate și modul de finanțare al entității structurate.

27 Dacă o entitate a sponsorizat o entitate structurată neconsolidată, pentru care nu furnizează informațiile prevăzute la punctul 29 (de exemplu, deoarece, la data raportării, nu deține un interes în entitate), entitatea trebuie să prezinte:

(a) modalitatea prin care a stabilit ce entitate structurată a sponsorizat;

(b) *venitul realizat din acele entități structurate* în perioada de raportare, inclusiv o descriere a formelor de venit prezentate; și

(c) valoarea contabilă (la momentul transferului) a tuturor activelor transferate acelor entități structurate în decursul perioadei de raportare.

28 O entitate trebuie să prezinte în format tabelar informațiile prevăzute la punctul 27(b) și (c), cu excepția cazului în care un alt format este mai adecvat și să-și clasifice activitățile de sponsorizare în categorii relevante (a se vedea punctele B2-B6).

Natura riscurilor

29 O entitate trebuie să prezinte informații în format tabelar, cu excepția cazului în care un alt format este mai adecvat, reprezentând o sinteză a:

(a) valorilor contabile ale activelor și ale datoriilor recunoscute în situațiile financiare, în raport cu interesele deținute în entități structurate neconsolidate.

(b) elementelor-rând din situația poziției financiare în care sunt recunoscute activele și datoriile respective.

(c) valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea maximă a entității la pierderi datorate intereselor deținute în entități structurate neconsolidate, inclusiv modul în care s-a stabilit expunerea maximă la pierderi. Dacă o entitate nu își poate cuantifica expunerea maximă la pierderi datorate intereselor deținute în entități structurate neconsolidate, trebuie să prezinte acest fapt și motivele aferente.

▼M32

(d) o comparație între valorile contabile ale activelor și ale datoriilor entității în raport cu interesele acesteia în entități structurate neconsolidate și expunerea maximă a entității la pierderi datorate acelor entități.

30 Dacă, pe parcursul perioadei de raportare și fără a avea o obligație contractuală în acest sens, o entitate a furnizat sprijin financiar sau de altă natură unei entități structurate neconsolidate, în cadrul căreia a deținut anterior sau deține în prezent un interes (de exemplu, prin achiziționarea de active sau de instrumente emise de entitatea structurată), entitatea trebuie să prezinte informații cu privire la:

(a) forma și cuantumul sprijinului furnizat, inclusiv situațiile în care entitatea a asistat entitatea structurată în obținerea de sprijin financiar; și

(b) motivele pentru furnizarea sprijinului.

31 O entitate trebuie să prezinte orice intenții actuale de a furniza sprijin financiar sau de altă natură unei entități structurate neconsolidate, inclusiv intențiile acesteia de a asista entitatea structurată în obținerea unui sprijin financiar.

Anexa A

Termeni definiți

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

venit generat de o entitate structurată

În sensul prezentului IFRS, venitul generat de o **entitate structurată** include, fără a se limita la, comisioane, dobândă, dividende, câștiguri sau pierderi recurente și nerecurente la reevaluarea sau derecunoașterea intereselor deținute în entități structurate și câștiguri sau pierderi din transferul activelor și datoriilor către entitatea structurată.

interes deținut în altă entitate

În sensul prezentului IFRS, un interes deținut într-o altă entitate se referă la implicarea contractuală și necontractuală, care expune o entitate la variabilitatea rezultatelor din performanța celeilalte entități. Un interes în altă entitate poate fi dovedit prin, fără a se limita la, deținerea de capitaluri proprii sau instrumente de datorie, precum și alte forme de participare, precum furnizarea de fonduri, sprijinul cu lichidități, ameliorarea condițiilor de credit și garanții. Sunt cuprinse mijloacele prin care o entitate deține controlul sau controlul în comun ori o influență semnificativă asupra unei alte entități. O entitate nu deține, în mod necesar, un interes într-o altă entitate numai datorită unei relații tipice client-furnizor.

Punctele B7-B9 oferă mai multe informații cu privire la interesele deținute în alte entități.

▼M32

	La punctele B55-B57 din IFRS 10 se explică variabilitatea rezultatelor.
entitate structurată	O entitate organizată astfel încât drepturile de vot sau alte drepturi similare nu reprezintă factorul dominant în deciderea controlului asupra entității, precum în cazul în care orice drepturi de vot sunt aferente numai sarcinilor administrative, iar activitățile relevante sunt coordonate prin angajamente contractuale. Punctele B22-B24 oferă mai multe informații cu privire la entitățile structurate.

▼M38

Următorii termeni sunt definiți în IAS 27 (astfel cum a fost modificat în 2011), IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011), IFRS 10 și IFRS 11 *Acorduri comune* și sunt utilizați în prezentul IFRS cu semnificațiile menționate în respectivele IFRS-uri:

— entitate asociată

— situații financiare consolidate

— controlul asupra unei entități

— metoda punerii în echivalență

— grup

— entitate de investiții

— acord comun

▼M32

— angajament comun

— control comun

— activitate comună

— asociere în participație

— interese care nu controlează

— societate mamă

— drepturi de protecție

— activități relevante

— situații financiare individuale

— vehicul distinct

— influență semnificativă

— filială

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-31 și are aceeași autoritate ca și celelalte secțiuni ale IFRS-ului.

B1 Exemplele din prezenta anexă descriu situații ipotetice. Deși este posibil ca anumite aspecte din exemple să fie prezente în modele de situații reale, atunci când se aplică IFRS 12 trebuie să se evalueze toate datele și circumstanțele relevante ale unui anumit model de situație.

▼**M32**

AGREGARE (PUNCTUL 4)

B2 În funcție de circumstanțele proprii, o entitate trebuie să decidă nivelul de detaliu furnizat pentru a satisface nevoile utilizatorilor, câtă atenție acordă diferitelor aspecte ale dispozițiilor și modul în care va agrega informația. Este necesară aprecierea unui echilibru între încărcarea situațiilor financiare cu un surplus de detalii care nu ajută utilizatorii situațiilor financiare și obturarea informațiilor datorită unei agregări excesive.

B3 O entitate poate agrega prezentările de informații prevăzute de prezentul IFRS, pentru interese deținute în entități similare, dacă agregarea întrunește obiectivul prezentării de informații și dispoziția de la punctul B4 și nu obturează informațiile furnizate. O entitate va prezenta modul în care a agregat interesele deținute în entități similare.

B4 O entitate va prezenta separat informațiile pentru interesele deținute în:

(a) filiale;

(b) asocieri în participație;

(c) activități comune;

(d) entități asociate; și

(e) entități structurate neconsolidate.

B5 Pentru a determina dacă se vor agrega informațiile, o entitate trebuie să analizeze informațiile calitative și cantitative cu privire la caracteristicile de risc și de rezultate ale fiecărei entități pe care o are în vedere pentru agregare și importanța fiecărei astfel de entități pentru entitatea raportoare. Entitatea trebuie să prezinte informațiile într-o manieră prin care explică în mod clar utilizatorilor situațiilor financiare natura și sfera intereselor deținute în acele alte entități.

B6 Exemple de niveluri de agregare în cadrul claselor de entități definite la punctul B4, care ar putea fi corespunzătoare:

(a) natura activităților (de exemplu, o entitate din domeniul cercetării și dezvoltării, o entitate de titularizare periodică pe bază de carduri de credit).

(b) clasificarea sectorului de activitate.

(c) geografic (de exemplu, țara sau regiunea).

INTERESE DEȚINUTE ÎN ALTE ENTITĂȚI

B7 Un interes deținut într-o altă entitate se referă la implicarea contractuală sau necontractuală, prin care entitatea raportoare este expusă la variabilitatea rezultatelor din performanța celeilalte entități. Analizarea scopului și structurii celeilalte entități poate fi utilă entității raportoare atunci când evaluează dacă deține un interes în entitatea respectivă și, prin urmare, dacă se necesară prezentarea informațiilor în prezentul IFRS. Acea evaluare trebuie să cuprindă analiza riscurilor pe care cealaltă entitate a fost structurată să le genereze și riscurile pe care cealaltă entitate a fost structurată să le transfere entității raportoare sau altor părți.

▼M32

B8 O entitate raportoare este expusă în mod normal la variabilitatea rezultatelor din performanţa altei entităţi prin deţinerea de instrumente (precum capitaluri proprii sau instrumente de datorie emise de cealaltă entitate) sau printr-o altă implicare care absoarbe variabilitatea. De exemplu, se va presupune că o entitate structurată deţine un portofoliu de împrumuturi. Entitatea structurată obţine un contract de swap pe riscul de credit de la o altă entitate (entitatea raportoare) pentru a se proteja în cazul nerambursării dobânzii sau a principalului împrumuturilor. Implicarea entităţii raportoare o expune la variabilitatea rezultatelor din performanţa entităţii structurate, deoarece swap-ul pe riscul de credit absoarbe variabilitatea rezultatelor entităţii structurate.

B9 Unele instrumente sunt concepute pentru a transfera riscul de la o entitate raportoare la o altă entitate. Astfel de instrumente creează variabilitatea rezultatelor pentru cealaltă entitate, dar nu expune, în mod normal, entitatea raportoare la variabilitatea rezultatelor din performanţa celeilalte entităţi. De exemplu, se va presupune că a fost înfiinţată o entitate structurată pentru a oferi oportunităţi de investiţie pentru investitori care doresc să aibă expunere la riscul de credit al entităţii Z (entitatea Z nu are nicio legătură cu niciuna dintre părţile implicate în angajament). Entitatea structurată obţine finanţare prin emiterea către acei investitori de efecte comerciale asociate riscului de credit al entităţii Z (instrument de tip credit linked notes) și utilizează profitul pentru a investi într-un portofoliu de active financiare fără risc. Entitatea structurată obţine expunerea la riscul de credit al entităţii Z prin angajarea într-un swap pe riscul de credit (credit default swap - CDS) cu un co-contractant la swap. CDS-ul transferă riscul de credit al entităţii Z către entitatea structurată în schimbul unui comision plătit de co-contractantul la swap. Investitorii în entitatea structurată primesc un profit mai mare, care reflectă atât profitul entităţii structurate din portofoliul de active, cât și comisionul CDS. Co-contractantul la swap nu este implicat în entitatea structurată care îl expune la variabilitatea rezultatelor din performanţa entităţii structurate, deoarece CDS mai degrabă transferă variabilitatea către entitatea structurată, decât absoarbe variabilitatea rezultatelor entităţii structurate.

INFORMAŢII FINANCIARE REZUMATE PENTRU FILIALE, ASOCIERI ÎN PARTICIPAŢIE ȘI ENTITĂŢI ASOCIATE (PUNCTELE 12 ȘI 21)

B10 Pentru fiecare filială care deţine interese care nu controlează și sunt semnificative pentru entitatea raportoare, o entitate trebuie să prezinte informaţii cu privire la:

(a) dividende plătite către interesele care nu controlează.

(b) informaţii financiare rezumate privind activele, datoriile, profitul sau pierderea și fluxul de trezorerie al filialei, care să permită utilizatorilor să înţeleagă participarea intereselor care nu controlează în activităţile grupului și fluxurile de trezorerie. Informaţiile vor cuprinde, fără a se limita la, de exemplu, activele circulante, activele imobilizate, datoriile curente, datoriile pe termen lung, veniturile, profitul sau pierderile și rezultatul global total.

B11 Informaţiile financiare rezumate prevăzute la punctul B10 litera (b) trebuie să reprezinte valorile înaintea eliminărilor între companii.

▼**M32**

B12 Pentru fiecare asociere în participaţie și entitate asociată semnificativă pentru entitatea raportoare, o entitate trebuie să prezinte informaţii cu privire la:

(a) dividendele primite de la asocierea în participaţie sau de la entitatea asociată.

(b) informaţiile financiare rezumate privind asocierea în participaţie sau entitatea asociată (a se vedea punctele B14 și B15), inclusiv, dar fără a se limita în mod necesar la:

(i) active circulante.

(ii) active imobilizate.

(iii) datorii curente.

(iv) datorii pe termen lung.

(v) venituri.

(vi) profit sau pierdere din activităţi continue.

(vii) profit sau pierdere după impozitare din activităţi în curs de întrerupere.

(viii) alte elementele ale rezultatului global.

(ix) rezultatul global total.

B13 În plus faţă de informaţiile financiare rezumate prevăzute la punctul B12, o entitate trebuie să prezinte pentru fiecare asociere în participaţie semnificativă pentru entitatea raportoare, informaţii privind valoarea:

(a) numerarului și a echivalentelor de numerar cuprinse la punctul B12 litera (b) subpunctul (i):

(b) datoriile financiare curente (excluzând creanţele comerciale sau alte datorii și provizioane) cuprinse la punctul B12 litera (b) subpunctul (iii).

(c) datoriile financiare pe termen lung (excluzând creanţele comerciale sau alte datorii și provizioane) cuprinse la punctul B12 litera (b) subpunctul (iv).

(d) deprecieree și amortizarea.

(e) veniturile din dobânzi.

(f) cheltuielile cu dobânzile.

(g) cheltuielile sau veniturile asociate cu impozitul pe profit.

B14 Informaţiile financiare rezumate prezentate în conformitate cu punctele B12 și B13 trebuie să reprezinte valorile cuprinse în situaţiile financiare IFRS ale asocierii în participaţie sau ale entităţii asociate (și nu partea entităţii din acele valori). Dacă entitatea își justifică interesul deţinut în asocierea în participaţie sau în entitatea asociată prin metoda punerii în echivalenţă:

(a) valorile cuprinse în situaţiile financiare IFRS ale asocierii în participaţie sau ale entităţii asociate trebuie să fie ajustate pentru a reflecta ajustările efectuate de entitate când a utilizat metoda punerii în echivalenţă, precum ajustările valorilor juste efectuate la momentul achiziţiei și ajustările diferenţelor de politici contabile.

(b) entitatea trebuie să furnizeze o reconciliere a informaţiilor financiare rezumate, prezentată în raport cu valoarea contabilă a interesului deţinut în asocierea în participaţie sau în entitatea asociată.

▼M32

B15 O entitate poate să prezinte informațiile financiare rezumate prevăzute la punctele B12 și B13 pe baza situațiilor financiare ale asocierii în participație sau ale entității asociate, dacă:

(a) entitatea își evaluează interesul în asocierea în participație sau în entitatea asociată la valoarea justă, în conformitate cu IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011); și

(b) asocierea în participație sau entitatea asociată nu întocmesc situații financiare IFRS, iar întocmirea pe această bază ar fi imposibilă sau ar genera costuri neprevăzute.

În acest caz, entitatea trebuie să prezinte pe ce bază au fost întocmite informațiile financiare rezumate.

B16 O entitate trebuie să prezinte agregat valoarea contabilă a intereselor deținute în toate asocierile în participație sau în entitățile asociate nesemnificative în mod individual, contabilizate prin metoda punerii în echivalență. O entitate trebuie să prezinte, de asemenea, separat, valoarea agregată a părții deținute în acele asocieri în participație sau entități asociate din:

(a) profit sau pierdere din activități continue.

(b) profit sau pierdere după impozitare din activități în curs de întrerupere.

(c) alte elemente ale rezultatului global.

(d) rezultatul global total.

O entitate va furniza prezentările de informații pentru asocierile în participație și pentru entitățile asociate în mod individual.

▼M59

B17 În cazul în care interesul deținut de o entitate într-o filială, într-o asociere în participație sau într-o entitate asociată (sau o parte a interesului deținut de aceasta într-o asociere în participație sau într-o entitate asociată) este clasificat (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat) ca fiind deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5, entității nu i se solicită să prezinte informații financiare rezumate pentru acea filială, asociere în participație sau entitate asociată în conformitate cu punctele B10B16.

▼M32

ANGAJAMENTE PENTRU ASOCIERI ÎN PARTICIPAȚIE (PUNCTUL 23 LITERA (A))

B18 O entitate trebuie să prezinte informații privind toate angajamentele pe care le-a încheiat, dar nu le-a recunoscut la data raportării (inclusiv partea acesteia din angajamentele încheiate cu alți investitori cu control comun asupra unei asocieri în participație), cu privire la interesele deținute în asocierile în participație. Angajamentele sunt acelea care pot genera o ieșire de numerar viitoare sau alte resurse.

B19 Angajamentele nerecunoscute care pot genera o ieșire de numerar viitoare sau alte resurse, cuprind:

(a) angajamentele nerecunoscute privind contribuția la finanțare sau de resurse, de exemplu ca rezultat al:

(i) acordurilor de constituire sau de achiziționare a unei asocieri în participație (în care, de exemplu, se dispune ca o entitate să contribuie cu fonduri pe parcursul unei anumite perioade).

(ii) proiectelor cu investiții mari întreprinse de o asociere în participație.

(iii) obligațiilor de cumpărare necondiționate, care cuprind achiziționarea de echipamente, stocuri sau servicii pe care o entitate se angajează să le cumpere de la sau în numele unei asocieri în participație.

▼M32

(iv) angajamentelor nerecunoscute de furnizare de împrumuturi sau alt fel de sprijin financiar unei asocieri în participaţie.

(v) angajamentelor nerecunoscute de contribuţie la resursele unei asocieri în participaţie, precum active sau servicii.

(vi) altor angajamente nerecunoscute irevocabile în relaţie cu o asociere în participaţie.

(b) angajamente nerecunoscute de achiziţionare a participaţiilor în capitalurile proprii (sau a unei părţi a acelor participaţii în capitalurile proprii) ale unei alte părţi într-o asociere în participaţie, în cazul în care are sau nu are loc un anumit eveniment în viitor.

B20 Dispoziţiile şi exemplele de la punctele B18 şi B19 ilustrează câteva tipuri de prezentări prevăzute la punctul 18 din IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate*.

INTERESE DEŢINUTE ÎN ENTITĂŢI STRUCTURATE NECONSOLIDATE (PUNCTELE 24-31)

Entităţi structurate

B21 O entitate structurată este o entitate organizată astfel încât drepturile de vot sau altele similare nu reprezintă factorul dominant în deciderea controlului asupra entităţii, precum cazurile în care orice drepturi de vot sunt aferente numai sarcinilor administrative, iar activităţile relevante sunt coordonate prin angajamente contractuale.

B22 Deseori, o entitate structurată are unele sau câteva din următoarele caracteristici:

(a) activităţi restricţionate.

(b) un obiectiv limitat şi bine definit, precum realizarea unui contract de leasing avantajos din punct de vedere al impozitului, efectuarea de activităţi de cercetare şi dezvoltare, oferirea unei surse de capital sau de finanţare unei entităţi sau a unei oportunităţi de investiţie pentru investitori prin transferul riscurilor şi prin beneficii asociate activelor entităţii structurate către investitori.

(c) capitaluri proprii insuficiente pentru a-i permite entităţii structurate să îşi finanţeze activităţile fără sprijin financiar secundar.

(d) finanţare sub formă de instrumente multiple legate contractual de investitorii care creează concentrări de credite sau de alte riscuri (tranşe).

B23 Exemple de entităţi considerate entităţi structurate cuprind, fără a se limita la:

(a) vehicule de titularizare.

(b) finanţări garantate cu active.

(c) unele fonduri de investiţii.

B24 O entitate controlată prin drepturi de vot nu este o entitate structurată numai pentru că, de exemplu, primeşte finanţare de la terţe părţi în urma unei restructurări.

Natura riscurilor generate de interesele deţinute în entităţile structurate neconsolidate (punctele 29-31)

B25 În plus faţă de informaţiile prevăzute la punctele 29-31, o entitate trebuie să prezinte informaţii suplimentare necesare pentru a îndeplini obiectivul prezentării de informaţii de la punctul 24 litera (b).

▼M32

B26 Exemple de informaţii suplimentare care, în funcţie de circumstanţe, pot fi relevante în evaluarea riscurilor la care este expusă o entitate în cazul în care deţine interese într-o entitate structurată neconsolidată:

(a) condiţiile unui angajament care ar dispune ca entitatea să furnizeze sprijin financiar unei entităţi structurate neconsolidate (de exemplu, angajamente de furnizare de lichiditate sau factori de influenţare a ratingului de credit, asociate cu obligaţii de a cumpăra active ale entităţii structurate sau de a furniza sprijin financiar), inclusiv:

(i) o descriere a evenimentelor sau circumstanţelor care ar putea expune o entitate raportoare la o pierdere.

(ii) dacă există condiţii care ar limita obligaţia.

(iii) dacă mai există alte părţi care furnizează sprijin financiar și, dacă da, cât de importantă este obligaţia entităţii în raport cu obligaţiile celorlalte părţi.

(b) pierderi suferite de entitate în relaţie cu interesele deţinute în entitatea structurată neconsolidată, în decursul perioadei de raportare.

(c) tipul de venituri primite de entitate pe parcursul perioadei de raportare din interesele deţinute în entitatea structurată neconsolidată.

(d) măsura în care entităţii i se impune să suporte pierderile unei entităţi structurate neconsolidate înaintea altor părţi, limita maximă pentru entitate a unor astfel de pierderi și (dacă este relevant) valorile pierderilor și ordinea în care vor fi suportate acestea de părţile cu mai puţine interese decât entitatea în entitatea structurată neconsolidată.

(e) informaţii cu privire la orice angajamente de furnizare de lichiditate, garanţii sau alte angajamente cu terţe părţi care ar putea afecta valoarea justă sau riscul intereselor entităţii în entităţile structurate neconsolidate.

(f) orice dificultăţi întâmpinate de entitatea structurată neconsolidată în finanţarea activităţilor proprii, pe parcursul perioadei de raportare.

(g) referitor la finanţarea unei entităţi structurate neconsolidate, formele de finanţare (de exemplu, efecte comerciale sau obligaţiuni pe termen mediu) și media ponderată a duratei de viaţă. Acele informaţii pot cuprinde analize ale scadenţei activelor și finanţărilor unei entităţi structurate neconsolidate, dacă entitatea structurată deţine active pe termen mai lung finanţate prin fonduri pe termen scurt.

Anexa C

Data intrării în vigoare și tranziţia

Prezenta anexă constituie parte integrantă din IFRS și are aceeași autoritate ca și celelalte secţiuni ale IFRS-uri.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIŢIA

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioade anuale, care încep de la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date.

▼M37

C1A *Situații financiare consolidate, acorduri comune și prezentarea informațiilor privind interesele în alte entități:* orientări de tranziție (amendamente la IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12), publicat în iunie 2012, a modificat punctele C2A–C2B. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale începând de la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRS 12 pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

▼M38

C1B Documentul *Entități de investiții* (Amendamente la IFRS 10, IFRS 12 și IAS 27), publicat în octombrie 2012, a modificat punctul 2 și anexa A și a adăugat punctele 9A-9B, 19A–19G, 21A și 25A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior. Adoptarea mai devreme a acestora este permisă. În cazul în care o entitate aplică aceste amendamente mai devreme, entitatea trebuie să facă cunoscut acest fapt și să aplice toate amendamentele incluse în documentul *Entități de investiții* în același timp.

▼M51

C1C Documentul *Entități de investiții: aplicarea excepției de consolidare* (Amendamente la IFRS10, IFRS 12 și IAS 28), publicat în decembrie 2014, a modificat punctul 6. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M59

C1D Documentul *Îmbunătățiri anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2014-2016*, publicat în decembrie 2016, a adăugat punctul 5A și a modificat punctul B17. O entitate trebuie să aplice retroactiv respectivele modificări în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date.

▼M32

C1 O entitate este încurajată să furnizeze informațiile impuse prin prezentul IFRS pentru perioade mai recente decât cele anuale, care încep de la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Furnizarea anumitor informații impuse prin prezentul IFRS nu obligă entitatea să se conformeze tuturor dispozițiilor prezentului IFRS sau să aplice mai devreme IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (astfel cum a fost modificat în 2011) și IAS 28 (astfel cum a fost modificat în 2011).

▼M37

C2A Dispozițiile privind prezentarea informațiilor din prezentul IFRS nu trebuie aplicate pentru o perioadă prezentată care începe înainte de perioada anuală imediat precedentă primei perioade anuale pentru care se aplică IFRS 12.

C2B Cerințele de prezentare a informațiilor de la punctele 24 – 31 și orientările corespondente de la punctele B21–B26 din prezentul IFRS nu trebuie aplicate pentru o perioadă prezentată care începe înainte de prima perioadă anuală pentru care se aplică IFRS 12.

▼M32

REFERINȚE LA IFRS 9

C3 Dacă o entitate aplică prezentul IFRS, dar nu aplică încă IFRS 9, orice referință la IFRS 9 trebuie să se citească ca referință la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare.*

▼M33

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 13

Evaluarea la valoarea justă

OBIECTIV

1 **Prezentul IFRS:**

(a) **definește *valoarea justă*;**

(b) **prezintă într-un singur IFRS un cadru de evaluare la valoarea justă; și**

(c) **prevede furnizarea de informații privind evaluările la valoarea justă.**

2 Valoarea justă este o evaluare în funcție de piață și nu o evaluare specifică entității. Pentru anumite active și datorii pot fi disponibile tranzacții observabile pe piețe sau informații cu privire la piață. Pentru alte active și datorii este posibil să nu existe tranzacții observabile pe piețe sau informații cu privire la piață. Cu toate acestea, obiectivul unei evaluări la valoarea justă este același în ambele cazuri - de a estima prețul la care ar avea loc o *tranzacție normală* de vânzare a unui activ sau de transfer al unei datorii între *participanți pe piață* la data de evaluare, în condiții de piață actuale (adică un *preț de ieșire* la data de evaluare din perspectiva unui participant pe piață care deține activul sau datoria).

3 Atunci când prețul unui activ sau al unei datorii identic(e) nu este observabil, o entitate evaluează valoarea justă folosind o altă tehnică de evaluare prin care se utilizează la maximum *date de intrare observabile* relevante și se reduce la minimum utilizarea *datelor de intrare neobservabile*. Deoarece valoarea justă este o evaluare în funcție de piață, aceasta se efectuează utilizând ipotezele pe care le-ar folosi participanții pe piață pentru a determina valoarea unui activ sau a unei datorii, inclusiv ipoteze privind riscul. Drept urmare, atunci când se evaluează valoarea justă, nu este relevantă intenția entității de a deține un activ sau de a deconta sau de a onora în vreun fel o datorie.

4 Definirea valorii juste se axează pe active și datorii, deoarece acestea sunt un obiect principal al evaluării contabile. În plus, prezentul IFRS trebuie aplicat la instrumentele proprii de capital ale entității, evaluate la valoarea justă.

DOMENIU DE APLICARE

5 **Prezentul IFRS este aplicabil atunci când un alt IFRS prevede sau permite evaluări la valoarea justă sau prezentări de informații privind evaluări la valoarea justă (și evaluări, cum ar fi valoarea justă fără costurile generate de vânzare, pe baza valorii juste sau prezentări de informații privind evaluările respective), exceptând situațiile prevăzute la punctele 6 și 7.**

▼M54

6 Dispozițiile privind evaluarea și prezentarea informațiilor cuprinse în prezentul IFRS nu se aplică în următoarele cazuri:

▼M33

(a) tranzacții cu plata pe bază de acțiuni care intră sub incidența IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*;

▼M54

(b) tranzacțiile de leasing contabilizate în conformitate cu IFRS 16 *Contracte de leasing*; și

▼M33

(c) evaluări care au anumite asemănări cu valoarea justă, dar nu sunt la valoarea justă, cum ar fi valoarea realizabilă netă din IAS 2 *Stocuri* sau valoarea de utilizare din IAS 36 *Deprecierea activelor*.

▼M33

7 Prezentările de informații solicitate prin prezentul IFRS nu sunt necesare pentru următoarele:

(a) active ale planului evaluate la valoarea justă, în conformitate cu IAS 19 *Beneficiile angajaților*;

(b) investiții în planuri de pensii evaluate la valoarea justă, în conformitate cu IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii*; și

(c) active a căror valoare recuperabilă este valoarea justă fără costurile asociate cedărilor, în conformitate cu IAS 36.

8 Cadrul de evaluare la valoarea justă descris în prezentul IFRS este aplicabil atât evaluării inițiale, cât și evaluării ulterioare, dacă valoarea justă este prevăzută sau permisă în alte IFRS-uri.

EVALUARE

Definiția valorii juste

9 Prezentul IFRS definește valoarea justă drept prețul încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data de evaluare.

10 La punctul B2 se descrie abordarea generală a evaluării la valoarea justă.

Activul sau datoria

11 O evaluare la valoarea justă se efectuează pentru un activ sau o datorie specific(ă). Prin urmare, atunci când efectuează evaluarea la valoare justă, o entitate trebuie să ia în calcul caracteristicile activului sau ale datoriei, dacă participanții pe piață ar lua în calcul acele caracteristici atunci când ar determina valoarea activului sau a datoriei la data de evaluare. Astfel de caracteristici cuprind, de exemplu, următoarele:

(a) **condiția și amplasamentul activului; și**

(b) **dacă există, restricții privind vânzarea sau utilizarea activului.**

12 Efectul asupra evaluării care provine dintr-o anumită caracteristică va fi diferit în funcție de modul în care participanții pe piață iau în calcul caracteristica respectivă.

13 Activul sau datoria evaluat(ă) la valoarea justă poate fi unul(una) dintre următoarele:

(a) un activ sau o datorie de sine stătător(oare) (de exemplu, un instrument financiar sau un activ nefinanciar); sau

(b) un grup de active, un grup de datorii sau un grup de active și de datorii (de exemplu, o unitate generatoare de numerar sau o întreprindere).

14 Unitatea de cont determină, în contextul recunoașterii și prezentării de informații, dacă activul sau datoria este un activ sau o datorie de sine stătătoare sau un grup de active, un grup de datorii sau un grup de active și datorii. Unitatea de cont a activului sau datoriei trebuie stabilită în conformitate cu IFRS-ul care prevede sau care permite evaluarea la valoarea justă, exceptând cele prevăzute în prezentul IFRS.

▼M33

Tranzacţia

15 **Într-o evaluare la valoarea justă se presupune că activul sau datoria este schimbat(ă) într-o tranzacţie normală de vânzare a activului sau de transfer al datoriei, între participanţi pe piaţă, la data de evaluare, în condiţii de piaţă actuale.**

16 **Într-o evaluare la valoarea justă se presupune că tranzacţia de vânzare a activului sau de transfer al datoriei are loc fie:**

(a) **pe *piaţa principală* a activului sau a datoriei, fie**

(b) **în lipsa unei pieţe principale, pe *piaţa cea mai avantajoasă* pentru activ sau pentru datorie.**

17 Nu este necesar ca o entitate să efectueze o verificare exhaustivă a tuturor pieţelor posibile pentru a identifica piaţa principală sau, în lipsa unei pieţe principale, a pieţei celei mai avantajoase, dar trebuie să se ţină cont de toate informaţiile disponibile în mod rezonabil. În lipsa unor dovezi contrare, se presupune că piaţa principală, sau dacă nu există o piaţă principală, piaţa cea mai avantajoasă, este piaţa pe care entitatea ar încheia în mod normal o tranzacţie de vânzare a activului sau de transfer al datoriei.

18 Dacă există o piaţă principală pentru activ sau pentru datorie, evaluarea la valoarea justă trebuie să reprezinte preţul pe acea piaţă (indiferent dacă preţul este observabil direct sau este estimat utilizând altă tehnică de evaluare), chiar dacă preţul pe o piaţă diferită poate fi mai avantajos la data de evaluare.

19 La data de evaluare, entitatea trebuie să aibă acces pe piaţa principală (sau cea mai avantajoasă). Deoarece entităţi diferite (şi întreprinderi din cadrul acelor entităţi) cu activităţi diferite pot avea acces la pieţe diferite, piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) pentru un activ sau o datorie identic(ă) poate fi diferită pentru entităţi distincte (şi întreprinderile din cadrul acelor entităţi). Prin urmare, piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) (şi, în consecinţă, participanţii pe piaţă), trebuie să fie analizată din perspectiva entităţii, permiţând astfel existenţa diferenţelor dintre entităţile cu activităţi diferite.

20 Deşi o entitate trebuie să poată avea acces pe piaţă, nu este necesar ca ea să aibă capacitatea de a vinde activul respectiv sau de a transfera datoria respectivă la data de evaluare pentru a putea să evalueze valoarea justă pe baza preţului de pe piaţa respectivă.

21 Chiar şi atunci când nu există o piaţă observabilă pentru a furniza informaţii pentru stabilirea preţului de vânzare a unui activ sau de transfer al unei datorii la data de evaluare, o evaluare la valoarea justă trebuie să presupună că are loc o tranzacţie la data de evaluare, analizată din perspectiva unui participant pe piaţă care deţine activul sau datoria. Tranzacţia presupusă stabileşte o bază de estimare a preţului de vânzare a activului sau de transfer al datoriei.

Participanţi pe piaţă

22 **O entitate trebuie să evalueze valoarea justă a unui activ sau a unei datorii pe baza ipotezei pe care ar utiliza-o participanţii pe piaţă atunci când ar stabili valoarea activului sau a datoriei, presupunând că participanţii pe piaţă acţionează pentru a obţine un beneficiu economic maxim.**

▼M33

23 Pentru a ajunge la ipotezele respective, nu este necesar ca o entitate să identifice anumiţi participanţi pe piaţă. Mai degrabă, entitatea trebuie să identifice caracteristicile care disting participanţii pe piaţă în general, luând în considerare factorii specifici tuturor elementelor următoare:

(a) activul sau datoria;

(b) piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) pentru activ sau pentru datorie și

(c) participanţii pe piaţă cu care entitatea ar încheia o tranzacţie pe piaţa respectivă.

Preţul

24 Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat la vânzarea unui activ sau plătit la transferul unei datorii într-o tranzacţie normală pe piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) la data de evaluare, în condiţii de piaţă actuale (adică un preţ de ieşire), indiferent dacă preţul respectiv este observabil direct sau este estimat utilizând altă tehnică de evaluare.

25 Preţul de pe piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) utilizat pentru evaluarea valorii juste a activului sau a datoriei nu trebuie ajustat la *costurile tranzacţiei*. Costurile tranzacţiei trebuie contabilizate în conformitate cu alte IFRS-uri. Costurile tranzacţiei nu reprezintă o caracteristică a unui activ sau a unei datorii; mai degrabă, acestea sunt specifice tranzacţiei și vor fi diferite în funcţie de modul în care o entitate efectuează o tranzacţie cu un activ sau o datorie.

26 Costurile tranzacţiei nu includ *costurile de transport*. Dacă o caracteristică a activului este amplasamentul (cum poate fi cazul, de exemplu, pentru mărfuri), preţul pe piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) trebuie să fie ajustat pentru a include costurile, dacă există, care ar fi suportate pentru transportul activului de la amplasamentul curent la piaţa respectivă.

Aplicare pentru active nefinanciare

Cea mai intensă și cea mai bună utilizare a activelor nefinanciare

27 O evaluare la valoarea justă a unui activ nefinanciar ţine cont de capacitatea participantului pe piaţă de a genera beneficii economice prin utilizarea *cea mai intensă și cea mai bună* a activului sau prin vânzarea acestuia unui alt participant pe piaţă, care va întrebuinţa activul cel mai intens și cel mai bine.

28 Cea mai intensă și cea mai bună utilizare a unui activ nefinanciar ţine cont de utilizarea posibilă din punct de vedere fizic, permisă legal și fezabilă financiar a activului, după cum urmează:

(a) O utilizare posibilă din punct de vedere fizic ţine cont de caracteristicile fizice ale activului, de care ar ţine cont participanţii pe piaţă atunci când ar stabili valoarea activului (de exemplu, amplasamentul sau dimensiunea unei proprietăţi).

(b) O utilizare permisă din punct de vedere legal ţine cont de orice restricţii juridice ale activului, de care ar ţine cont participanţii pe piaţă atunci când ar stabili valoarea activului (de exemplu, reglementările privind amplasarea aplicabile unei proprietăţi).

(c) O utilizare fezabilă din punct de vedere financiar are în vedere dacă o utilizare posibilă din punct de vedere fizic și permisă de lege generează un venit sau un flux de trezorerie corespunzător (ţinând cont de costurile aferente conversiei activului pentru utilizarea respectivă) pentru a produce o rentabilitate a investiţiei pe care ar solicita-o participanţii pe piaţă de la o investiţie în activul utilizat astfel.

▼M33

29 Cea mai intensă și cea mai bună utilizare se stabilește din perspectiva participanților pe piață, chiar dacă entitatea intenționează să utilizeze altfel activul. Cu toate acestea, se presupune că cea mai intensă și cea mai bună utilizare este utilizarea curentă a unui activ nefinanciar de către entitate, cu excepția cazului în care piața sau alți factori sugerează că, dacă participanții pe piață ar utiliza diferit activul, ar maximiza valoarea acestuia.

30 Pentru a-și proteja poziția competitivă sau din alte motive, o entitate poate intenționa să nu utilizeze în mod activ activul nefinanciar dobândit sau poate intenționa să nu folosească activul la cea mai bună utilizare. De exemplu, un caz poate fi acela în care entitatea intenționează să utilizeze în mod defensiv o imobilizare necorporală dobândită, împiedicând alte părți să o utilizeze. Cu toate acestea, entitatea trebuie să evalueze valoarea justă a activului nefinanciar, presupunând cea mai intensă și cea mai bună utilizare a acestuia de către participanți pe piață.

Premisa de evaluare pentru activele nefinanciare

31 Cea mai intensă și cea mai bună utilizare a unui activ nefinanciar stabilește premisa de evaluare utilizată pentru estimarea valorii juste a activului, după cum urmează:

(a) Cea mai intensă și cea mai bună utilizare a unui activ nefinanciar poate genera valoarea maximă pentru participanții pe piață prin utilizarea activului în combinație cu alte active, ca grup (astfel cum a fost instalat sau configurat pentru utilizare) sau în combinație cu alte active și datorii (de exemplu, o întreprindere).

(i) Dacă cea mai intensă și cea mai bună utilizare a activului este folosirea activului în combinație cu alte active sau cu alte active și datorii, valoarea justă a activului este prețul obținut într-o tranzacție curentă de vânzare a activului, presupunând că activul va fi utilizat împreună cu alte active sau cu alte active și datorii și că activele și datoriile respective (adică activele complementare și datoriile aferente) ar fi disponibile participanților pe piață.

(ii) Datoriile asociate activelor și activelor complementare includ datoriile care finanțează capitalul circulant, dar nu includ datoriile utilizate pentru a finanța alte active decât cele din grupul de active.

(iii) Ipotezele privind cea mai intensă și cea mai bună utilizare a unui activ nefinanciar trebuie să fie consecvente pentru toate activele (pentru care cea mai intensă și cea mai bună utilizare este relevantă) grupului de active sau ale grupului de active și datorii în cadrul căruia se utilizează activul.

(b) Cea mai intensă și cea mai bună utilizare a unui activ nefinanciar poate să ofere participanților pe piață o valoare maximă pe o bază de sine stătătoare. Dacă cea mai intensă și cea mai bună utilizare a unui activ este să fie folosit de sine stătător, valoarea justă a activului este prețul ce ar fi obținut într-o tranzacție curentă de vânzare a activului unor participanți pe piață, care ar utiliza activul pe o bază de sine stătătoare.

▼M33

32 Evaluarea la valoarea justă a unui activ nefinanciar presupune că activul este vândut în conformitate cu unitatea de cont prevăzută în alte IFRS-uri (care poate fi un activ individual). Un astfel de caz este atunci când prin evaluarea la valoarea justă se presupune că cea mai intensă și cea mai bună utilizare a activului este aceea în combinație cu alte active sau cu alte active și datorii, deoarece prin evaluarea la valoarea justă se presupune că participanții pe piață dețin deja activele complementare și datoriile aferente.

33 La punctul B3 se descrie aplicarea conceptului premisei de evaluare pentru activele nefinanciare.

Aplicare pentru datorii și propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități

Principii generale

34 O evaluare la valoarea justă presupune că o datorie financiară sau nefinanciară sau un instrument propriu de capitaluri proprii al entității (de exemplu, participații în capitalurile proprii emise drept contrapartidă într-o combinare de întreprinderi) este transferat(ă) unui participant pe piață la data de evaluare. Transferul unei datorii sau al unui instrument propriu de capitaluri proprii al entității presupune următoarele:

(a) **O datorie va rămâne restantă, iar participantul pe piață căruia i se transferă datoria va trebui să îndeplinească obligația. Datoria nu va fi decontată cu co-contractantul sau stinsă în alt mod la data de evaluare.**

(b) **Instrumentul propriu de capitaluri proprii al entității va rămâne în circulație, iar participantul pe piață căruia i se transferă instrumentul va prelua drepturile și responsabilitățile aferente instrumentului. Instrumentul nu va fi anulat sau stins în alt mod la data de evaluare.**

35 Chiar și atunci când nu există o piață observabilă care să furnizeze informații de evaluare privind transferul unei datorii sau a unui instrument propriu de capitaluri proprii al unei entități (de exemplu, din cauza unor restricții contractuale sau juridice care împiedică transferul unor astfel de elemente), este posibil să existe o piață observabilă pentru astfel de elemente, dacă acestea sunt deținute de alte părți sub formă de active (de exemplu, o obligațiune a unei corporații sau o opțiune de cumpărare a acțiunilor unei entități).

36 În toate cazurile, o entitate trebuie să utilizeze la maximum intrările observabile relevante și să reducă la minimum intrările neobservabile pentru a îndeplini obiectivul unei evaluări la valoarea justă, și anume de a estima prețul unei tranzacții normale de transfer al datoriei sau instrumentului de capitaluri proprii, care ar avea loc între participanți pe piață, la data de evaluare, în condiții de piață actuale.

Datorii și instrumente de capitaluri proprii deținute de alte părți sub formă de active

37 Atunci când nu este disponibil un preț cotat pentru transferul unei datorii identice sau similare sau a unui instrument propriu de capitaluri proprii al entității, iar un element identic este deținut de o altă parte sub formă de activ, o entitate trebuie să evalueze valoarea justă a datoriei sau a instrumentului de capitaluri proprii din perspectiva participantului pe piață care deține elementul identic sub formă de activ, la data de evaluare.

38 În astfel de cazuri, o entitate trebuie să evalueze valoarea justă a datoriei sau a instrumentului de capital propriu, după cum urmează:

(a) utilizând prețul cotat al elementului identic deținut de altă parte sub formă de activ pe o *piață activă*, dacă prețul respectiv este disponibil.

▼M33

(b) dacă prețul respectiv nu este disponibil, utilizând alte date de intrare observabile, precum prețul cotat al elementului identic deținut de altă parte sub formă de activ, pe o piață care nu este activă.

(c) dacă prețurile observabile de la punctele (a) și (b) nu sunt disponibile, utilizând altă tehnică de evaluare, cum ar fi:

(i) o *abordare pe bază de venit* (de exemplu, tehnica valorii actualizate, care ține cont de fluxurile de trezorerie viitoare pe care un participant pe piață estimează că le va primi în urma deținerii datoriei sau a instrumentului de capitaluri proprii drept activ; a se vedea punctele B10 și B11).

(ii) o *abordare bazată pe piață* (de exemplu, utilizarea prețurilor cotate ale datoriilor sau instrumentelor de capitaluri proprii similare deținute de alte părți sub formă de active; a se vedea punctele B5-B7).

39 O entitate trebuie să ajusteze prețul cotat al unei datorii sau al unui instrument propriu de capitaluri proprii al entității, deținut de altă parte sub formă de activ, numai dacă există factori specifici activului, care nu se aplică în evaluarea la valoarea justă a datoriei sau a instrumentului de capitaluri proprii. O entitate trebuie să se asigure că prețul activului nu reflectă efectul unei restricții prin care se împiedică vânzarea activului. Anumiți factori care pot indica faptul că prețul cotat trebuie ajustat, includ următoarele:

(a) Prețul cotat utilizat pentru activ este aferent unei datorii sau unui instrument de capitaluri proprii similar (dar nu identic) deținut de o altă parte sub formă de activ. De exemplu, este posibil ca datoria sau instrumentul de capitaluri proprii să aibă caracteristici speciale (de exemplu, calitatea creditului emitentului), diferite de cele reflectate în valoarea justă a datoriei sau instrumentului de capitaluri proprii similar(ă) deținut(ă) sub formă de activ.

(b) Unitatea de cont a activului nu este aceeași cu cea a datoriei sau instrumentului de capitaluri proprii. De exemplu, pentru datorii, în unele cazuri, prețul unui activ reprezintă un preț combinat pentru un pachet care cuprinde atât valorile datorate de emitent, cât și cele datorate pentru ameliorarea condițiilor de credit de către un terț. Dacă unitatea de cont a datoriei nu este aceeași cu cea a pachetului combinat, obiectivul este de a evalua valoarea justă a datoriei emitentului și nu valoarea justă a pachetului combinat. Prin urmare, în astfel de cazuri, entitatea va ajusta prețul observat aferent activului pentru a elimina efectul ameliorării de către terț a condițiilor de credit.

Datorii și instrumente de capitaluri proprii care nu sunt deținute de alte părți sub formă de active

40 Atunci când nu este disponibil un preț cotat pentru transferul unei datorii sau al unui instrument propriu de capitaluri proprii al entității similar(ă) sau identic(ă), iar o altă parte nu deține un element identic sub formă de activ, o entitate trebuie să evalueze valoarea justă a datoriei sau a instrumentului de capitaluri proprii pe baza altei tehnici de evaluare, din perspectiva participantului pe piață care deține datoria sau care a emis o pretenție asupra capitalurilor proprii.

41 De exemplu, atunci când aplică o tehnică bazată pe valoarea actualizată, o entitate poate ține cont de oricare din următoarele:

(a) ieșirile de numerar viitoare pe care un participant pe piață estimează că le va suporta pentru a onora obligația, inclusiv compensația pe care ar putea să o solicite un participant pe piață în schimbul preluării obligației (a se vedea punctele B31-B33).

▼M33

(b) valoarea pe care ar obține-o un participant pe piață pentru a participa la sau pentru a emite o datorie sau un instrument de capitaluri proprii identic(ă), utilizând ipotezele pe care le-ar utiliza participanții pe piață atunci când ar stabili valoarea unui element identic (de exemplu, cu aceleași caracteristici de credit) pe piața principală (sau cea mai avantajoasă) pentru emiterea unei datorii sau a unui instrument de capitaluri proprii cu aceiași termeni contractuali.

Riscul de neîndeplinire a obligațiilor

42 **Valoarea justă a unei datorii reflectă efectul *riscului de neîndeplinire a obligațiilor contractuale*. Riscul de neîndeplinire a obligațiilor contractuale cuprinde, dar este posibil să nu se limiteze la, riscul de credit al entității (astfel cum este definit în IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*). Se presupune că riscul de neîndeplinire a obligațiilor contractuale este același și înainte și după transferul datoriei.**

43 Atunci când evaluează valoarea justă a unei datorii, o entitate ține cont de efectul riscului său de credit (solvabilitatea) și oricare alți factori care ar putea influența probabilitatea ca obligația să fie sau nu îndeplinită. Efectul respectiv poate fi diferit în funcție de datorie, cum ar fi:

(a) dacă datoria este o obligație de a livra numerar (o datorie financiară) sau o obligație de a livra bunuri sau servicii (o datorie nefinanciară).

(b) termenii de ameliorare a condițiilor de credit asociate datoriei, dacă există.

44 Valoarea justă a unei datorii reflectă efectul riscului de neîndeplinire a obligațiilor pe baza unității sale de cont. Emitentul unei datorii emise cu o ameliorare a condițiilor de credit din partea unei terțe părți, ce nu poate fi separată, contabilizată separat față de datorie, nu trebuie să includă efectul ameliorării condițiilor de credit (de exemplu, garantarea datoriei de o terță parte) în evaluarea la valoarea justă a datoriei. Dacă ameliorarea condițiilor de credit este contabilizată separat față de datorie, atunci când va evalua valoarea justă a datoriei emitentul va ține cont de propria solvabilitate și nu de cea a terței părți care garantează.

Restricții care împiedică transferul unei datorii sau al unui instrument propriu de capitaluri proprii al unei entități

45 Atunci când evaluează valoarea justă a unei datorii sau a unui instrument propriu de capitaluri proprii al entității, o entitate nu trebuie să includă date de intrare separate sau o ajustare a altor *date de intrare* asociate existenței unei restricții care împiedică transferul elementului. Efectul unei restricții care împiedică transferul unei datorii sau a unui instrument propriu de capitaluri proprii al entității este inclus fie implicit, fie explicit în alte date de intrare utilizate în evaluarea la valoarea justă.

46 De exemplu, atât creditorul, cât și debitorul au acceptat la data tranzacției prețul tranzacției pentru datorie, fiind pe deplin conștienți că obligația include o restricție care împiedică transferul. Ca urmare a includerii restricției în prețul tranzacției, nu mai este necesară o intrare separată sau o ajustare la o intrare existentă, la data tranzacției, pentru a reprezenta efectul restricției de transfer. În mod similar, nu mai este necesară o intrare separată sau o ajustare la o intrare existentă, la date de evaluare ulterioare, pentru a reflecta efectul restricției de transfer.

▼M33

Datorii financiare cu o caracteristică „la vedere”

47 Valoarea justă a unei datorii financiare cu o caracteristică „la vedere” (de exemplu, un depozit la vedere) nu este mai mică decât valoarea de plată „la vedere”, actualizată la prima dată la care suma poate fi cerută spre plată.

Aplicare pentru active financiare și pentru datorii financiare cu poziții de compensare la riscul de piață sau riscul de credit al co-contractantului

48 O entitate care deține un grup de active financiare și de datorii financiare este expusă la riscul de piață (astfel cum este definit în IFRS 7) și la riscul de credit (astfel cum este definit în IFRS 7) ale fiecărui co-contractant. Dacă entitatea gestionează grupul respectiv de active financiare și de datorii financiare pe baza expunerii sale nete fie la riscul de piață, fie la riscul de credit, entității i se permite să aplice o excepție la prezentul IFRS pentru evaluarea valorii juste. Excepția respectivă permite entității să evalueze valoarea justă a unui grup de active financiare și de datorii financiare pe baza prețului ce poate fi obținut la vânzarea unei poziții nete lungi (adică un activ) pentru o anumită expunere la risc sau la transferul unei poziții nete scurte (adică o datorie) pentru o anumită expunere la risc, într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data de evaluare, în condiții de piață actuale. În consecință, o entitate trebuie să evalueze valoarea justă a grupului de active financiare și de datorii financiare în conformitate cu modul în care participanții pe piață ar stabili valoarea expunerii nete la risc, la data de evaluare.

49 O entitate are dreptul să utilizeze excepția de la punctul 48, numai dacă entitatea efectuează următoarele:

(a) administrează grupul de active financiare și de datorii financiare pe baza expunerii nete a entității la un anumit risc (sau riscuri) de piață sau la riscul de credit al unui co-contractant, în conformitate cu gestionarea riscului documentat sau cu strategia de investiții al(a) entității;

(b) pe această bază, furnizează informații cu privire la grupul de active financiare și de datorii financiare personalului cheie din conducerea entității, conform definiției din IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*; și

(c) i se impune sau a ales să evalueze activele financiare și datoriile financiare respective la valoarea justă în situația poziției financiare de la finalul fiecărei perioade de raportare.

50 Excepția de la punctul 48 nu se referă la prezentarea situațiilor financiare. În unele cazuri, baza de prezentare a instrumentelor financiare în situația poziției financiare este diferită de baza de evaluare a instrumentelor financiare, de exemplu, dacă un IFRS nu prevede sau nu permite prezentarea instrumentelor financiare pe o bază netă. În astfel de cazuri, o entitate poate fi nevoită să aloce ajustările la nivelul portofoliului (a se vedea punctele 53-56) activelor sau datoriilor individuale care alcătuiesc grupul de active financiare și de datorii financiare gestionate pe baza expunerii nete la risc a entității. O entitate trebuie să efectueze astfel de alocări în mod rezonabil și consecvent, utilizând o metodologie adecvată circumstanțelor.

▼M33

51 O entitate trebuie să decidă cu privire la politica de contabilitate, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru a utiliza excepția de la punctul 48. O entitate care utilizează excepția respectivă trebuie să aplice consecvent politica contabilă respectivă, inclusiv politica proprie de alocare a ajustărilor de licitație (a se vedea punctele 53-55) și ajustărilor de credit (a se vedea punctul 56), dacă este aplicabil, de la o perioadă la alta, pentru un anumit portofoliu.

▼M53

52 Excepția de la punctul 48 se aplică numai pentru active financiare, datorii financiare și alte contracte care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare* (sau a IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, în cazul în care IFRS 9 nu a fost încă adoptat). Trimiterile la activele financiare și datoriile financiare de la punctele 48-51 și 53-56 trebuie interpretate ca fiind aplicabile tuturor contractelor care intră sub incidența IFRS 9 (sau a IAS 39, dacă IFRS 9 nu a fost încă adoptat) și contabilizate în conformitate cu acesta, indiferent dacă corespund definițiilor activelor financiare sau datoriilor financiare din IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*.

▼M33

Expunerea la riscurile de piață

53 Atunci când utilizează excepția de la punctul 48 pentru a evalua valoarea justă a unui grup de active financiare și de datorii financiare gestionate pe baza expunerii nete a entității la un anumit risc (sau riscuri) de piață, entitatea trebuie să aplice prețul inclus în marja de licitație cea mai reprezentativă pentru valoarea justă în circumstanțele expunerii nete a entității la riscurile de piață respective (a se vedea punctele 70 și 71).

54 Atunci când utilizează excepția de la punctul 48, o entitate trebuie să se asigure că riscul (sau riscurile) de piață la care se expune entitatea în cadrul grupului de active financiare și de datorii financiare este(sunt) în mare măsură același(aceleași). De exemplu, o entitate nu va combina riscul ratei dobânzii aferent unui activ financiar cu riscul de preț al unor mărfuri aferent unei datorii financiare, deoarece, acționând astfel, nu va micșora expunerea entității la riscul ratei dobânzii sau la riscul de preț al mărfurilor. Atunci când se utilizează excepția de la punctul 48 pentru evaluarea la valoarea justă a activelor financiare și a datoriilor financiare din cadrul grupului, trebuie să se țină cont de orice risc de bază datorat faptului că parametrii riscului de piață nu sunt identici.

55 În mod similar, durata expunerii entității la un anumit risc (sau riscuri) de piață generat(e) de activele financiare și de datoriile financiare trebuie să fie în mare măsură aceeași. De exemplu, o entitate care utilizează un contract futures pe o perioadă de 12 luni pentru fluxurile de trezorerie aferente valorii riscului ratei dobânzii la 12 luni a expunerii la un instrument financiar pe cinci ani, în cadrul unui grup alcătuit doar din active financiare și din datorii financiare, evaluează valoarea justă a expunerii la riscul ratei dobânzii la 12 luni pe o bază netă, iar expunerea rămasă la riscul ratei dobânzii (adică, anii 2-5) pe o bază brută.

Expunerea la riscul de credit al unui anumit co-contractant

56 Atunci când se utilizează excepția de la punctul 48 pentru evaluarea la valoarea justă a grupului de active financiare și de datorii financiare gestionat împreună cu un anumit co-contractant, entitatea trebuie să

▼M33

includă în evaluarea la valoarea justă efectul expunerii nete a entității la riscul de credit al acelui co-contractant sau expunerea netă a co-contractantului la riscul de credit al entității, atunci când participanții pe piață țin cont de orice angajament existent care diminuează expunerea la riscul de credit în caz de neplată (de exemplu, un angajament de compensare globală cu co-contractantul sau un contract care prevede schimbul de garanții reale pe baza expunerii nete a fiecărei părți la riscul de credit al celeilalte părți). Evaluarea la valoarea justă trebuie să reflecte așteptările participanților pe piață cu privire la probabilitatea aplicării legale a unui astfel de angajament în cazul nerespectării obligațiilor.

Valoarea justă la recunoașterea inițială

57 Atunci când se dobândește un activ sau se preia o datorie într-o tranzacție de schimb, prețul tranzacției pentru activul sau datoria respectivă este prețul plătit pentru dobândirea activului sau încasat pentru preluarea datoriei (un *preț de intrare*). În schimb, valoarea justă a activului sau a datoriei este prețul care ar fi încasat pentru vânzarea activului sau plătit pentru transferul datoriei (un preț de ieșire). Entitățile nu vând în mod necesar activele la prețurile la care le-au dobândit. În mod similar, entitățile nu transferă în mod necesar datoriile la prețurile la care le-au preluat.

58 În multe cazuri, prețul tranzacției va fi egal cu valoarea justă (de exemplu, un astfel de caz poate fi dacă, la data tranzacției, tranzacția de cumpărare a unui activ are loc pe piața pe care ar fi vândut activul).

59 Atunci când stabilește dacă valoarea justă la recunoașterea inițială este egală cu prețul tranzacției, o entitate trebuie să țină cont de factorii specifici tranzacției și activului sau datoriei. La punctul B4 sunt descrise situațiile în care este posibil ca prețul tranzacției să nu reprezinte valoarea justă a unui activ sau a unei datorii la recunoașterea inițială.

60 Dacă un alt IFRS impune sau permite unei entități să evalueze inițial un activ sau o datorie la valoarea justă, iar prețul tranzacției este diferit de valoarea justă, entitatea trebuie să recunoască câștigul sau pierderea rezultată în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care IFRS-ul respectiv prevede altfel.

Tehnici de evaluare

61 O entitate trebuie să utilizeze tehnici de evaluare corespunzătoare circumstanțelor și pentru care există date suficiente pentru evaluarea la valoarea justă, utilizând la maxim datele de intrare observabile relevante și reducând la minimum datele de intrare neobservabile utilizate.

62 Obiectivul utilizării unei tehnici de evaluare este de a estima prețul la care ar avea loc o tranzacție normală de vânzare a unui activ sau de transfer al unei datorii între participanții pe piață, la data evaluării, în condiții de piață actuale. Trei tehnici de evaluare utilizate deseori sunt abordarea bazată pe piață, *modelul costului* și abordarea pe bază de venit. Aspectele principale ale abordărilor respective sunt rezumate la punctele B5-B11. Pentru a evalua valoarea justă, o entitate trebuie să utilizeze tehnici de evaluare în conformitate cu una sau mai multe din abordările respective.

▼M33

63 În unele cazuri va fi adecvată o singură tehnică de evaluare (de exemplu, atunci când se evaluează un activ sau o datorie pe baza prețului cotat al activelor sau datoriilor identice). În alte cazuri, vor fi utile mai multe tehnici de evaluare (de exemplu, un astfel de caz poate fi atunci când se evaluează o unitate generatoare de numerar). Dacă, pentru evaluarea valorii juste, se utilizează mai multe tehnici de evaluare, rezultatele (adică indicatorii respectivi ai valorii juste) trebuie să fie evaluate ținând cont de caracterul rezonabil al intervalului de valori indicat de rezultatele respective. O evaluare la valoarea justă este punctul din acel interval, care este cel mai reprezentativ pentru valoarea justă în circumstanţele date.

64 Dacă prețul tranzacției este valoarea justă la recunoașterea inițială, iar pentru a măsura valoarea justă în perioade ulterioare se utilizează o tehnică de evaluare cu date de intrare neobservabile, tehnica de evaluare trebuie să fie calibrată astfel încât rezultatul tehnicii de evaluare la recunoașterea inițială este egal cu prețul tranzacției. Prin calibrare se asigură că tehnica de evaluare reflectă condițiile de piață actuale și ajută entitatea să stabilească dacă este necesară o ajustare a tehnicii de evaluare (de exemplu, este posibil ca o caracteristică a activului sau a datoriei să nu fie inclusă în tehnica de evaluare). După recunoașterea inițială, atunci când se evaluează valoarea justă printr-o tehnică de evaluare sau prin tehnici care folosesc date de intrare neobservabile, o entitate trebuie să se asigure că tehnicile de evaluare respective reflectă datele de piață observabile (de exemplu, prețul unui activ sau al unei datorii similar(e)) la data de evaluare.

65 Tehnicile de evaluare utilizate în evaluarea valorii juste trebuie să fie aplicate în mod consecvent. Cu toate acestea, o modificare a tehnicii de evaluare sau a aplicării acesteia (de exemplu, o modificare a ponderii acesteia când sunt utilizate mai multe tehnici de evaluare sau o modificare la ajustarea aplicată tehnicii de evaluare) este adecvată dacă modificarea are ca rezultat o evaluare echivalentă sau mai reprezentativă a valorii juste în circumstanţele date. Un astfel de caz poate fi, de exemplu, dacă au loc oricare din evenimentele următoare:

(a) dezvoltarea unor pieţe noi;

(b) sunt disponibile noi informaţii;

(c) nu mai sunt disponibile informaţiile utilizate anterior;

(d) se îmbunătăţesc tehnicile de evaluare; sau

(e) se schimbă condiţiile de piaţă.

66 Revizuirile rezultate în urma modificării tehnicii de evaluare sau a aplicării acesteia trebuie să fie contabilizate ca o modificare a estimării contabile, în conformitate cu IAS 8. Cu toate acestea, prezentările de informaţii din IAS 8 privind o modificare a estimării contabile nu sunt prevăzute pentru revizuiri rezultate în urma modificării tehnicii de evaluare sau a aplicării acesteia.

Date de intrare pentru tehnicile de evaluare

Principii generale

67 Tehnicile de evaluare utilizate în evaluarea valorii juste trebuie să folosească la maximum date de intrare observabile și să reducă la minimum datele de intrare neobservabile.

68 Exemple de pieţe în care pot fi observabile intrări pentru anumite active și datorii (de exemplu, instrumente financiare) sunt pieţele bursiere, pieţele de dealeri, pieţele de brokeri, pieţele fără intermediari (a se vedea punctul B34).

▼M33

69 O entitate trebuie să aleagă datele de intrare conforme cu caracteristicile activului sau datoriei de care ar ţine cont participanţii pe piaţă într-o tranzacţie cu activul sau datoria respectivă (a se vedea punctele 11 și 12). În anumite cazuri, acele caracteristici apar în urma aplicării unei ajustări, cum ar fi o primă sau o actualizare (de exemplu, o primă de control sau o actualizare a unui interes care nu controlează). Cu toate acestea, o evaluare la valoarea justă nu va include o primă sau o actualizare care nu corespunde unităţii de cont din IFRS-ul care prevede sau care permite evaluarea la valoarea justă (a se vedea punctele 13 și 14). În evaluarea la valoarea justă nu sunt acceptate primele și actualizările care reflectă dimensiunea drept caracteristică a participaţiei entităţii (în special, un factor de blocaj care ajustează preţul de cotare a unui activ sau a unei datorii deoarece volumul zilnic de tranzacţionare al unei pieţe nu este suficient pentru a absorbi cantitatea deţinută de entitate, conform descrierii de la punctul 80), și nu drept caracteristică a activului sau a datoriei (de exemplu, prima de control în evaluarea la valoarea justă a unui interes care controlează). În toate cazurile, dacă există un preţ cotat pe o piaţă activă (adică *date de intrare de nivel 1*) pentru un activ sau o datorie, o entitate trebuie să utilizeze acel preţ fără a-l ajusta atunci când evaluează valoarea justă, cu excepţia prevederilor de la punctul 79.

Date de intrare bazate pe preţul de ofertă și pe cel de cerere

70 Dacă un activ sau o datorie evaluat(ă) la valoarea justă are un preţ de ofertă și un preţ de cerere (de exemplu, o intrare dintr-o piaţă de dealeri), pentru a evalua valoarea justă trebuie să se utilizeze preţul din marja de licitaţie cel mai reprezentativ pentru valoarea justă în circumstanţele date, indiferent de clasa în care este încadrată intrarea în ierarhia valorii juste (adică nivelul 1, 2 sau 3; a se vedea punctele 72–90). Se permite, dar nu se impune utilizarea preţurilor de ofertă pentru poziţiile de active și a preţurilor de cerere pentru poziţiile pe datorii.

71 Prezentul IFRS nu interzice utilizarea preţurilor medii de pe piaţă sau a altor convenţii de determinare a valorii utilizate de participanţii pe piaţă ca avantaj practic pentru evaluarea la valoarea justă în marja de licitaţie.

Ierarhia valorii juste

72 Pentru a îmbunătăţi consecvenţa și comparabilitatea evaluărilor la valoarea justă și a prezentărilor de informaţii conexe, prezentul IFRS stabilește o ierarhie a valorii juste prin care datele de intrare utilizate în tehnicile de evaluare a valorii juste sunt clasificate pe trei nivele (a se vedea punctele 76-90). În ierarhia valorii juste, nivelul prioritar îl ocupă preţurile cotate (neajustate) pe pieţele active pentru active sau datorii identice (date de intrare de nivelul 1), iar cel mai scăzut nivel de prioritate este cel al datelor de intrare neobservabile (date de intrare de *nivelul 3*).

73 În unele cazuri, datele de intrare utilizate în evaluarea valorii juste a unui activ sau a unei datorii pot fi clasificate în cadrul diferitelor nivele ale ierarhiei valorii juste. În acele cazuri, evaluarea la valoarea justă este clasificată în întregime la același nivel al ierarhiei valorii juste drept cel mai jos nivel semnificativ pentru întreaga evaluare. Evaluarea importanţei unei anumite intrări pentru întreaga evaluare necesită efectuarea de raţionamente profesionale și analizarea factorilor specifici activului sau datoriei. Ajustările pentru obţinerea evaluării pe bază de valori juste, precum costuri generate de vânzare atunci când se evaluează valoarea justă fără costurile generate de vânzare, nu trebuie luate în considerare atunci când se stabilește nivelul în ierarhia valorii juste în care este clasificată o evaluare la valoarea justă.

▼M33

74 Existența datelor de intrare relevante și a subiectivității relative a acestora poate influența alegerea tehnicii de evaluare corespunzătoare (a se vedea punctul 61). Cu toate acestea, în ierarhia valorii juste sunt clasificate datele de intrare utilizate în tehnicile de evaluare și nu tehnicile de evaluare utilizate pentru evaluarea valorii juste. De exemplu, evaluarea la valoarea justă bazată pe tehnica valorii actualizate poate fi clasificată la nivelul 2 sau la nivelul 3, în funcție de datele de intrare care influențează întreaga evaluare și nivelul la care sunt clasate datele de intrare respective în ierarhia valorii juste.

75 Dacă o intrare observabilă trebuie ajustată printr-o intrare neobservabilă, iar ajustarea are drept rezultat o evaluare la valoarea justă semnificativ mai ridicată sau mai scăzută, evaluarea care rezultă trebuie clasificată la nivelul 3 în ierarhia valorii juste. De exemplu, dacă, la vânzarea unui activ, un participant pe piață ar ține cont de efectul unei restricții atunci când stabilește valoarea activului, o entitate va ajusta prețul cotat pentru a reflecta efectul acelei restricții. Dacă un preț cotat este o *intrare de nivel 2*, iar ajustarea este o intrare neobservabilă semnificativă în evaluarea totală, evaluarea va fi clasificată la nivelul 3 în ierarhia valorii juste.

Date de intrare de nivel 1

76 Datele de intrare de nivel 1 sunt prețuri cotate (neajustate) pe piețe active pentru active și datorii identice, la care entitatea are acces la data de evaluare.

77 Un preț cotat pe o piață activă oferă cea mai sigură dovadă a valorii juste și, ori de câte ori este disponibil, trebuie utilizat fără ajustări pentru evaluarea valorii juste, cu excepția cazului de la punctul 79.

78 Date de intrare de nivel 1 vor fi disponibile pentru multe active financiare și datorii financiare, unele putând fi schimbate pe mai multe piețe active (de exemplu, pe piețe bursiere diferite). Prin urmare, la nivelul 1 se va pune accent pe determinarea următoarelor două elemente simultan:

(a) piața principală pentru activ sau datorie sau, în lipsa unei piețe principale, a celei mai avantajoase piețe pentru activ sau datorie; și

(b) dacă o entitate poate încheia o tranzacție pentru activ sau datorie la prețul de pe piața respectivă la data de evaluare.

79 O entitate nu trebuie să ajusteze o intrare de nivel 1, decât în situațiile următoare:

(a) atunci când o entitate deține un număr mare de active sau datorii similare (dar nu identice) (de exemplu, titluri de creanță) care sunt evaluate la valoarea justă și pe o piață activă este disponibil, dar nu poate fi accesat rapid, un preț cotat pentru fiecare din activele sau datoriile respective în mod individual (adică, datorită numărului mare de active sau datorii similare deținute de entitate, ar fi dificil să se obțină informații legate de preț pentru fiecare activ sau datorie în mod individual, la data de evaluare). În cazul respectiv, ca un avantaj practic, o entitate poate să evalueze valoarea justă pe baza unei metode alternative de stabilire a

▼M33

prețului, care nu se bazează exclusiv pe prețuri cotate (de exemplu, matrice de tarifare). Cu toate acestea, utilizarea unei metode alternative de stabilire a prețului are drept rezultat clasificarea evaluării la valoarea justă pe un nivel inferior în ierarhia valorii juste.

(b) atunci când un preț cotat pe o piață activă nu reprezintă valoarea justă la data de evaluare. Un astfel de caz poate fi, de exemplu, dacă evenimente semnificative (precum tranzacții pe o piață fără intermediari, tranzacții pe o piață cu intermediari brokeri sau anunțuri) au loc după închiderea pieței, dar înainte de data de evaluare. O entitate trebuie să stabilească și să aplice în mod consecvent o politică de identificare a evenimentelor respective, care ar putea influența evaluările la valoarea justă. Cu toate acestea, dacă un preț cotat este ajustat pe baza unor informații noi, ajustarea are drept rezultat clasificarea evaluării la valoarea justă la un nivel inferior în ierarhia valorii juste.

(c) atunci când se evaluează valoarea justă a unei datorii sau a unui instrument propriu de capitaluri proprii al unei entități pe baza unui preț cotat al unui element identic tranzacționat drept activ pe o piață activă, iar acel preț trebuie ajustat în funcție de factori specifici elementului sau activului (a se vedea punctul 39). Dacă nu este necesară ajustarea prețului cotat al activului, rezultatul este o evaluare la valoarea justă clasificată la nivelul 1 al ierarhiei valorii juste. Cu toate acestea, ajustarea prețului cotat al activului are drept rezultat clasificarea evaluării la valoarea justă pe un nivel inferior în ierarhia valorii juste.

80 Dacă o entitate deține o poziție într-un singur activ sau datorie (inclusiv o poziție care cuprinde un număr mare de active sau datorii, cum ar fi deținerea unui instrument financiar), iar activul sau datoria este tranzacționat(ă) pe o piață activă, valoarea justă a activului sau datoriei trebuie evaluată la nivelul 1 ca produs al prețului cotat pentru activul sau datoria individual(ă) și al cantității deținute de entitate. Această situație se aplică chiar și dacă volumul de tranzacții zilnic al unei piețe nu este suficient pentru a absorbi cantitatea deținută, iar plasarea unei comenzi de vânzare a poziției într-o singură tranzacție poate influența prețul cotat.

Date de intrare de nivel 2

81 Datele de intrare de nivel 2 sunt acele intrări diferite de prețurile cotate incluse la nivelul 1, care sunt observabile direct sau indirect pentru activ sau datorie.

82 Dacă activul sau datoria are un termen (contractual) specificat, o intrare de nivel 2 trebuie să fie observabilă în principal pentru întregul termen al activului sau al datoriei. Datele de intrare de nivel 2 cuprind următoarele:

(a) prețuri cotate pentru active sau datorii similare pe piețe active.

▼M33

(b) prețuri cotate pentru active sau datorii identice pe piețe care nu sunt active.

(c) alte date de intrare decât prețurile cotate observabile pentru activ sau pentru datorie, de exemplu:

(i) rate ale dobânzii și curbe ale randamentului observabile la intervale cotate în mod curent;

(ii) volatilități implicite; și

(iii) marje de credit.

(d) *date de intrare coroborate în funcție de piață*.

83 Ajustarea datelor de intrare de nivel 2 variază în funcție de factorii specifici activului sau datoriei. Factorii respectivi cuprind următoarele:

(a) condiția și amplasamentul activului;

(b) măsura în care datele de intrare sunt aferente elementelor cu care se compară activul sau datoria (inclusiv factorii descriși la punctul 39); și

(c) volumul și nivelul de activitate de pe piețele pe care intrările sunt observate.

84 O ajustare a unei intrări de nivel 2 cu un rol semnificativ în întreaga evaluare poate avea drept rezultat o evaluare la valoarea justă clasificată la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, în cazul în care ajustarea se bazează pe intrări neobservabile semnificative.

85 La punctul B35 se descrie utilizarea intrărilor de nivel 2 pentru active și datorii specifice.

Date de intrare de nivel 3

86 Datele de intrare de nivel 3 sunt date neobservabile pentru activ sau datorie.

87 Datele de intrare neobservabile trebuie utilizate în evaluarea valorii juste în măsura în care nu sunt disponibile date de intrare observabile, permițând existența unor situații în care activitatea pe o piață pentru activ sau datorie e redusă, poate chiar inexistentă, la data de evaluare. Cu toate acestea, obiectivul evaluării la valoarea justă rămâne același, adică un preț de ieșire la data de evaluare din perspectiva unui participant pe piață care deține activul sau datoria. Prin urmare, datele de intrare neobservabile trebuie să reflecte ipotezele pe care le-ar folosi participanții pe piață la stabilirea prețului unui activ sau al unei datorii, inclusiv ipotezele privind riscul.

▼**M33**

88 Ipotezele privind riscul includ riscul inerent unei tehnici de evaluare specifice utilizate în evaluarea valorii juste (de exemplu, un model de stabilire a prețului) și riscul inerent datelor de intrare utilizate în tehnica de evaluare. O evaluare care nu cuprinde o ajustare de risc nu va reprezenta o evaluare la valoarea justă dacă participanții pe piață ar include o astfel de ajustare atunci când ar determina valoarea activului sau datoriei. De exemplu, este posibil să fie necesar să se includă o ajustare de risc atunci când există o incertitudine semnificativă a evaluării (de exemplu, atunci când volumul sau nivelul de activitate a suferit o scădere importantă în comparație cu activitatea normală de pe piață privind activul sau datoria, sau active sau datorii similare, iar entitatea a stabilit că prețul tranzacției sau prețul cotat nu reprezintă valoarea justă, astfel cum este descrisă la punctele B37-B47).

89 O entitate trebuie să elaboreze date de intrare neobservabile pe baza celor mai bune informații disponibile în circumstanțele date, care por cuprinde datele proprii ale entității. În elaborarea datelor neobservabile, o entitate poate porni de la propriile date, dar trebuie să ajusteze datele respective dacă informații de piață disponibile în mod rezonabil ar indica faptul că alți participanți pe piață ar utiliza date diferite sau dacă există un element specific entității care nu este disponibil altor participanți pe piață (de exemplu, o sinergie specifică entității). Nu este necesar ca o entitate să întreprindă eforturi excesive pentru a obține informații privind ipotezele participanților pe piață. Cu toate acestea, o entitate trebuie să țină cont de toate informațiile privind ipotezele participanților pe piață, disponibile în mod rezonabil. Datele de intrare neobservabile create în maniera descrisă mai sus sunt considerate ipoteze ale participanților pe piață și întrunesc obiectivul evaluării la valoarea justă.

90 La punctul B36 se descrie utilizarea intrărilor de nivel 3 pentru active și datorii specifice.

PREZENTAREA DE INFORMAȚII

91 O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze următoarele două aspecte:

(a) **pentru activele și datoriile evaluate la valoarea justă în mod recurent sau nerecurent în situația poziției financiare după recunoașterea inițială, tehnicile de evaluare și datele de intrare utilizate în efectuarea evaluărilor respective.**

(b) **pentru evaluări la valoarea justă efectuate în mod recurent pe baza unor date de intrare neobservabile (de nivel 3) semnificative, efectul evaluărilor asupra profitului sau pierderii sau asupra altui rezultat global, pentru perioada respectivă.**

▼**M33**

92 Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 91, o entitate trebuie să analizeze toate aspectele următoare:

(a) nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini cerinţele de prezentare de informaţii;

(b) gradul de atenţie care trebuie acordat fiecărei cerinţe;

(c) gradul de agregare sau de dezagregare a datelor; și

(d) dacă utilizatorii situaţiilor financiare au nevoie de informaţii suplimentare pentru a evalua informaţiile cantitative furnizate.

Dacă informaţiile furnizate în conformitate cu prezentul IFRS împreună cu cele prevăzute de alte IFRS-uri nu sunt suficiente pentru a întruni obiectivele de la punctul 91, o entitate trebuie să furnizeze orice informaţii suplimentare necesare pentru a întruni obiectivele respective.

93 Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 91, o entitate trebuie să furnizeze cel puţin informaţiile următoare pentru fiecare clasă de active sau datorii (a se vedea punctul 94 pentru informaţii privind stabilirea clasei corespunzătoare activelor sau datoriilor) evaluate la valoarea justă (inclusiv evaluările bazate pe valoarea justă care intră sub incidenţa prezentului IFRS) în situaţia poziţiei financiare după recunoașterea iniţială:

(a) pentru evaluările la valoarea justă efectuate în mod recurent și nerecurent, evaluarea la valoarea justă efectuată la finalul perioadei de raportare, iar pentru evaluările la valoarea justă efectuate în mod nerecurent, motivele efectuării evaluării. Evaluările recurente la valoarea justă ale activelor sau datoriilor sunt cele prevăzute sau permise de alte IFRS-uri în situaţia poziţiei financiare la finalul fiecărei perioade de raportare. Evaluările nerecurente la valoarea justă ale activelor sau datoriilor sunt cele solicitate sau permise de alte IFRS-uri în situaţia poziţiei financiare în anumite circumstanţe (de exemplu, o entitate evaluează un activ deţinut în vederea vânzării, fără costurile generate de vânzare, în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării și activităţi întrerupte*, deoarece valoarea justă a activului fără costurile generate de vânzare este mai scăzută decât valoarea sa contabilă).

(b) pentru evaluările la valoarea justă recurente și nerecurente, nivelul la care sunt clasificate evaluările la valoarea justă în întregime în ierarhia valorii juste (nivelul 1, 2 sau 3).

(c) pentru activele și datoriile deţinute la finalul perioadei de raportare și care sunt evaluate recurent la valoarea justă, valorile oricăror transferuri între nivelul 1 și nivelul 2 în ierarhia valorii juste, motivele acelor transferuri și politica entităţii de a stabili când se estimează că au avut loc transferurile între niveluri (a se vedea punctul 95). Transferurile către fiecare nivel trebuie să fie prezentate și discutate separat faţă de transferurile de la fiecare nivel.

▼M33

(d) pentru evaluările la valoarea justă recurente și nerecurente clasificate la nivelul 2 și la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, o descriere a tehnicii(lor) de evaluare și a datelor de intrare utilizate în evaluarea la valoarea justă. Dacă există o modificare a tehnicii de evaluare (de exemplu, schimbarea abordării bazate pe piaţă cu abordarea pe bază de venit sau utilizarea unei tehnici de evaluare suplimentare), entitatea trebuie să prezinte modificarea respectivă și motivul(ele) pentru care a efectuat-o. Pentru evaluările la valoarea justă clasificate la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, o entitate trebuie să furnizeze informaţii cantitative privind datele de intrare neobservabile semnificative utilizate în evaluarea la valoarea justă. O entitate nu trebuie să creeze informaţii cantitative pentru a se conforma prezentei dispoziţii de furnizare de informaţii dacă datele neobservabile cantitative nu sunt elaborate de entitate atunci când evaluează valoarea justă (de exemplu, atunci când o entitate utilizează, fără a le ajusta, preţuri dintr-o tranzacţie anterioară sau informaţii privind stabilirea preţurilor provenite de la terţe părţi). Cu toate acestea, atunci când furnizează aceste informaţii, o entitate nu va omite datele cantitative neobservabile cu un rol important în evaluarea la valoarea justă și care sunt disponibile entităţii în mod rezonabil.

(e) pentru evaluări la valoarea justă recurente clasificate la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, o reconciliere de la soldurile de deschidere la soldurile de închidere, prezentând separat modificările din perioada respectivă atribuibile următoarelor:

(i) câștiguri sau pierderi totale pentru perioada respectivă recunoscute în profit sau pierdere și elementul(ele)-rând din profit sau pierdere în care sunt recunoscute acele câștiguri sau pierderi.

(ii) câștiguri sau pierderi totale pentru perioada respectivă recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și elementul(ele)-rând din alte elemente ale rezultatului global în care sunt recunoscute acele câștiguri sau pierderi.

(iii) achiziţii, vânzări, emisiuni sau decontări (fiecare din tipurile respective de modificări fiind prezentate separat).

(iv) valorile oricăror transferuri la sau de la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, motivele acelor transferuri și politica entităţii de a stabili când se estimează că au avut loc transferurile între niveluri (a se vedea punctul 95). Transferurile către nivelul 3 trebuie prezentate și discutate separat faţă de transferurile de la nivelul 3.

(f) pentru evaluările la valoarea justă recurente clasificate la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, valoarea câștigurilor sau a pierderilor totale pentru perioada de la litera (e) punctul (i) incluse în profit sau pierdere, care sunt atribuibile modificării în câștiguri sau pierderi nerealizate aferente activelor și datoriilor respective deţinute la finalul perioadei de raportare și elementul(ele)-rând din profit sau pierdere în care sunt recunoscute acele câștiguri sau pierderi nerealizate.

(g) pentru evaluările la valoarea justă recurente și nerecurente clasificate la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, o descriere a procesului de evaluare utilizat de entitate (inclusiv, de exemplu, modul în care o entitate își alege politicile și procedurile de evaluare și analizează modificările evaluărilor la valoarea justă de la o perioadă la alta).

▼M33

(h) pentru evaluările la valoarea justă recurente clasificate la nivelul 3 în ierarhia valorii juste:

(i) pentru toate evaluările de acest fel, o descriere narativă a sensibilității evaluării la valoarea justă la modificarea datelor neobservabile, dacă modificarea valorii datelor respective ar avea drept rezultat o evaluare la valoarea justă mult mai ridicată sau mai scăzută. Dacă există interdependențe între datele de intrare respective și alte date neobservabile utilizate în evaluarea valorii juste, o entitate trebuie să furnizeze o descriere a interdependențelor respective și cum pot acestea să majoreze sau să diminueze efectul modificării datelor neobservabile asupra evaluării la valoarea justă. Pentru a îndeplini această dispoziție de furnizare de informații, descrierea narativă privind sensibilitatea la modificarea datelor de intrare neobservabile trebuie să includă minimum datele de intrare neobservabile prezentate pentru conformitatea cu punctul (d).

(ii) pentru active financiare și datorii financiare, dacă modificarea uneia sau mai multor date de intrare neobservabile pentru a reflecta o ipoteză alternativă posibilă în mod rezonabil ar modifica semnificativ valoarea justă, o entitate trebuie să prezinte acest fapt și efectele acelor modificări. Entitatea trebuie să prezinte modul de calcul al efectului unei modificări menite să reflecte o ipoteză alternativă posibilă în mod rezonabil. În acest sens, importanța trebuie estimată ținând cont de profit sau pierdere și de activele sau datoriile totale sau, atunci când modificările valorii juste sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global, ținând cont de capitalurile proprii totale.

(i) pentru evaluările la valoarea justă recurente și nerecurente, dacă cea mai intensă și cea mai bună utilizare a activului nefinanciar este diferită de utilizarea actuală, o entitate trebuie să prezinte acest fapt și să explice de ce activul nefinanciar este utilizat în altă manieră decât cea mai intensă și cea mai bună utilizare a sa.

94 O entitate trebuie să stabilească categoriile de active și de datorii corespunzătoare, pe baza următoarelor:

(a) natura, caracteristicile și riscurile activului sau datoriei; și

(b) nivelul la care este clasificată evaluarea la valoarea justă în ierarhia valorii juste.

Este posibil să fie nevoie de un număr mai mare de categorii pentru evaluările la valoarea justă clasificate la nivelul 3 în ierarhia valorii juste, deoarece evaluările respective au un nivel mai mare de incertitudine și subiectivitate. Sunt necesare raționamente profesionale pentru stabilirea categoriilor corespunzătoare ale activelor și ale datoriilor pentru care trebuie prezentate informații cu privire la evaluarea la valoarea justă. O categorie de active și de datorii va necesita deseori o dezagregare mai amplă decât elementele-rând din situația poziției financiare. Cu toate acestea o entitate trebuie să furnizeze informații suficiente pentru a permite reconcilierea elementelor-rând din situația poziției financiare. Dacă un alt IFRS prevede o categorie pentru un activ sau o datorie, o entitate poate să utilizeze categoria respectivă pentru a furniza informațiile prevăzute de prezentul IFRS, dacă categoria respectivă îndeplinește dispozițiile de la acest punct.

▼M33

95 O entitate trebuie să prezinte și să urmărească în mod consecvent politica proprie de stabilire a momentului în care se estimează ca au avut loc transferuri între nivelurile ierarhiei valorii juste, în conformitate cu punctul 93 litera (c) și litera (e) punctul (iv). Politica privind momentul recunoscut al transferurilor trebuie să fie aceeași pentru transferurile către niveluri cu aceea pentru transferurile de la niveluri. Exemple de politici de stabilire a momentului transferurilor cuprind următoarele:

(a) data evenimentului sau a modificării circumstanţelor care au determinat transferul.

(b) începutul perioadei de raportare.

(c) finalul perioadei de raportare.

96 Dacă o entitate ia o decizie contabilă să utilizeze excepția de la punctul 48, aceasta trebuie să prezinte acest fapt.

97 Pentru fiecare categorie de active sau de datorii care nu sunt evaluate la valoarea justă în situaţia poziţiei financiare, dar a căror valoare justă este prezentată, o entitate trebuie să furnizeze informaţiile solicitate la punctul 93 literele (b), (d) și (i). Cu toate acestea, o entitate nu este obligată să furnizeze informaţii cantitative privind datele de intrare neobservabile semnificative utilizate în evaluările la valoarea justă clasificate la nivelul 3 în ierarhia valorii juste solicitate la punctul 93 litera (d). O entitate nu are obligaţia să furnizeze celelalte informaţii prevăzute de prezentul IFRS pentru astfel de active și datorii.

98 Pentru o datorie evaluată la valoarea justă și emisă cu o ameliorare a condiţiilor de credit inseparabilă a unei terţe părţi, un emitent trebuie să prezinte existența acelei ameliorări a condiţiilor de credit și dacă această ameliorare se reflectă în evaluarea la valoarea justă a datoriei.

99 O entitate trebuie să furnizeze informaţiile cantitative prevăzute de prezentul IFRS în format tabelar, cu excepția cazului în care un alt format este mai adecvat.

Anexa A

Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS.

piaţă activă	O piaţă pe care tranzacţiile cu activul sau datoria în cauză au loc la un volum și cu o frecvenţă suficiente pentru a oferi informaţii de preţ în mod constant.
modelul costului	O tehnică de evaluare care reflectă valoarea care ar fi necesară în acel moment pentru a înlocui capacitatea de serviciu a activului (denumită deseori costul curent de înlocuire).
preţ de intrare	Preţul plătit pentru dobândirea unui activ sau încasat pentru preluarea unei datorii într-o tranzacţie de schimb.
preţ de ieșire	Preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii.
flux de trezorerie preconizat	Media ponderată a probabilităţii (adică valoarea medie a distribuirii) fluxurilor de trezorerie viitoare posibile.

▼M33

valoare justă	Prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți pe piață, la data evaluării.
cea mai intensă și cea mai bună utilizare	Utilizarea de către participanții pe piață a unui activ nefinanciar care ar maximiza valoarea activului sau grupului de active și datorii (de exemplu, o întreprindere) în cadrul căruia se va utiliza activul.
abordarea pe bază de venit	Tehnici de evaluare care transformă valorile viitoare (de exemplu, fluxuri de trezorerie sau venituri și cheltuieli) într-o singură valoare actuală (adică actualizată). Evaluarea la valoarea justă se efectuează pe baza valorilor indicate de estimările actuale ale pieței privind acele valori viitoare.
date de intrare	Ipotezele pe care le-ar utiliza participanții pe piață atunci când stabilesc prețul unui activ sau al unei datorii, inclusiv ipotezele privind riscurile, precum: (a) riscul inerent unei tehnici de evaluare specifice utilizate în evaluarea valorii juste (de exemplu, un model de stabilire a prețului); și (b) riscul inerent datelor de intrare utilizate în tehnica de evaluare. Datele de intrare pot fi observabile sau neobservabile.
Date de intrare de nivel 1	Prețuri cotate (neajustate) pe piețe active pentru active sau datorii identice, la care entitatea are acces la data de evaluare.
Date de intrare de nivel 2	Datele de intrare diferite de prețurile cotate incluse la nivelul 1, observabile direct sau indirect pentru activ sau datorie.
Date de intrare de nivel 3	Date neobservabile pentru activ sau datorie.
abordarea bazată pe piață	O tehnică de evaluare care utilizează prețurile și alte date relevante generate de tranzacțiile pieței, care implică active, datorii sau un grup de active și datorii identice sau comparabile, cum ar fi o întreprindere.
date de intrare confirmate în funcție de piață	Date de intrare care sunt generate în principal sau confirmate de datele unei piețe observabile, prin corelare sau prin alte mijloace.

▼M33

participanţi pe piaţă	Cumpărători sau vânzători de active sau datorii pe piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) care au toate caracteristicile următoare: (a) Sunt independenţi unii de ceilalţi, adică nu sunt părţi afiliate astfel cum sunt definite în IAS 24, deşi se poate utiliza preţul unei tranzacţii între părţi afiliate ca intrare pentru o evaluare la valoarea justă, dacă entitatea are dovezi că tranzacţia a fost încheiată în condiţii de piaţă. (b) Sunt în cunoştinţă de cauză şi au cunoştinţe rezonabile privind activul sau datoria şi tranzacţia utilizând toate informaţiile disponibile, inclusiv informaţii ce pot fi obţinute prin diligenţe normale şi regulate. (c) Au capacitatea de a încheia o tranzacţie pentru activ sau datorie. (d) Sunt dispuşi să încheie o tranzacţie pentru activ sau datorie, adică sunt motivaţi dar nu sunt forţaţi sau obligaţi în alt mod să procedeze astfel.
piaţa cea mai avantajoasă	Piaţa pe care se maximizează valoarea care ar fi obţinută pentru vânzarea activului sau s-ar reduce la minim valoarea plătită pentru transferul datoriei, după ce s-au luat în calcul costurile tranzacţiei şi costurile de transport.
riscul de neîndeplinire a obligaţiilor	Riscul ca o entitate să nu îşi onoreze o obligaţie. Riscul de neîndeplinire a obligaţiilor cuprinde, dar este posibil să nu se limiteze la, riscul de credit al entităţii.
date de intrare observabile	Date de intrare elaborate pe baza datelor de pe piaţă, cum ar fi informaţii publice privind evenimente sau tranzacţii curente şi care reflectă ipotezele pe care le-ar utiliza participanţii pe piaţă atunci când stabilesc valoarea activului sau a datoriei.
tranzacţie normală	O tranzacţie care presupune expunerea la piaţă pe o perioadă anterioară datei de evaluare, pentru a permite desfăşurarea activităţilor de marketing normale şi regulate pentru tranzacţii care implică astfel de active şi datorii; nu este o tranzacţie forţată (de exemplu, o lichidare forţată sau o vânzare forţată).

▼M33

piaţă principală	Piaţa cu cel mai mare volum şi nivel de activitate pentru activ sau datorie.
primă de risc	Compensaţii solicitate de participanţii pe piaţă refractari la asumarea riscurilor pentru a suporta incertitudinea implicită a fluxurilor de trezorerie ale unui activ sau ale unei datorii. Denumită şi „ajustare de risc”.
costurile tranzacţiei	Costuri generate de vânzarea unui activ sau de transferul unei datorii pe piaţa principală (sau cea mai avantajoasă) pentru activul sau datoria atribuibil(ă) direct cedării activului sau transferului datoriei care îndeplinesc cumulat următoarele condiţii: (a) Rezultă direct şi sunt esenţiale pentru tranzacţie. (b) Nu ar fi fost suportate de entitate dacă nu se decidea vânzarea activului sau transferul datoriei (similar costurilor generate de vânzare, astfel cum sunt definite în IFRS 5)
costuri de transport	Costurile ce ar fi suportate pentru transportul unui activ de la amplasamentul actual la piaţa principală (sau cea mai avantajoasă).
unitate de cont	Nivelul la care este agregat(ă) sau dezagregat(ă) un activ sau o datorie pentru a fi recunoscut(ă) conform prezentului IFRS.
date de intrare neobservabile	Date de intrare pentru care nu sunt disponibile date de pe piaţă şi care sunt elaborate pe baza celor mai bune informaţii disponibile privind ipotezele pe care le-ar utiliza participanţii pe piaţă atunci când stabilesc valoarea activului sau a datoriei.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRS. Descrie modul de aplicare a punctelor 1-99 şi are aceeaşi putere de impunere ca şi celelalte secţiuni ale IFRS-ului.

B1 Raţionamentele aplicate în diferite situaţii de evaluare pot fi distincte. În prezenta anexă se descriu raţionamentele care ar putea fi aplicabile atunci când o entitate evaluează valoarea justă în diferite situaţii de evaluare.

▼M33

ABORDAREA EVALUĂRII LA VALOAREA JUSTĂ

B2 Obiectivul unei evaluări la valoarea justă este de a estima prețul la care ar avea loc o tranzacție normală de vânzare a unui activ sau de transfer al unei datorii între participanții pe piață, la data evaluării, în condiții de piață actuale. Pentru o evaluare la valoarea justă este necesar ca o entitate să stabilească cumulat următoarele:

(a) activul sau datoria care face obiectul evaluării (corespunzător unității de cont).

(b) pentru un activ nefinanciar, premisa de evaluare adecvată (corespunzătoare celei mai intense și celei mai bune utilizări).

(c) piața principală (sau cea mai avantajoasă) pentru activ sau pentru datorie.

(d) tehnica(ile) de evaluare adecvată, ținând cont de datele disponibile pentru elaborarea datelor de intrare care reprezintă ipotezele pe care le-ar folosi participanții pe piață pentru a stabili valoarea activului sau datoriei și nivelul de clasificare a datelor de intrare în ierarhia valorii juste.

PREMISA DE EVALUARE PENTRU ACTIVELE NEFINANCIARE (PUNCTELE 31-33)

B3 Atunci când se evaluează valoarea justă a unui activ nefinanciar utilizat ca grup în combinație cu alte active (astfel cum a fost instalat sau configurat pentru utilizare) sau în combinație cu alte active sau datorii (de exemplu, o întreprindere), efectul premisei de evaluare depinde de circumstanțe. De exemplu:

(a) valoarea justă a activului poate fi aceeași fie că este utilizat de sine stătător, fie în combinație cu alte active sau cu alte active și datorii. Un astfel de caz poate fi dacă activul este o întreprindere pe care participanții pe piață o vor menține în funcționare. În acel caz, tranzacția va implica evaluarea întreprinderii în totalitate. Utilizarea activelor ca grup într-o întreprindere cu activitate neîntreruptă ar genera sinergii disponibile participanților pe piață (adică sinergii accesibile participanților pe piață care, prin urmare, ar trebui să afecteze valoarea justă a activului individual sau în combinație cu alte active sau cu alte active și datorii).

(b) utilizarea unui activ în combinație cu alte active sau cu alte active și datorii se poate integra în evaluarea la valoarea justă prin ajustarea valorii activului utilizat de sine stătător. Un astfel de caz poate fi dacă activul este un utilaj, iar evaluarea la valoarea justă se efectuează pe baza unui preț observat la un utilaj asemănător (care nu este instalat sau configurat pentru utilizare), ajustat în ceea ce privește costurile de transport și de instalare, astfel încât evaluarea la valoarea justă reflectă condiția și amplasamentul actuale ale utilajului (instalat sau configurat pentru utilizare).

(c) utilizarea unui activ în combinație cu alte active sau cu alte active și datorii se poate integra în evaluarea la valoarea justă prin ipotezele unui participant pe piață utilizate pentru a evalua valoarea justă a activului. De exemplu, dacă activul este un stoc unic de producție în curs de execuție, iar participanții pe piață ar converti stocul în produse finite, valoarea justă a stocului va presupune că participanții pe piață au achiziționat sau ar achiziționa orice instalație specializată pentru a transforma stocul în produse finite.

▼M33

(d) utilizarea unui activ în combinație cu alte active sau cu alte active și datorii se poate integra în tehnica de evaluare utilizată pentru a evalua valoarea justă a activului. Un astfel de caz poate fi atunci când se utilizează metoda câștigurilor în plus pe mai multe perioade pentru a evalua valoarea justă a unei imobilizări necorporale, pentru că acea tehnică de evaluare ține cont în mod special de aportul oricăror active complementare și a datoriilor asociate în grupul în care se utilizează imobilizările necorporale.

(e) în situații mai limitate, când o entitate utilizează un activ dintr-un grup de active, entitatea poate evalua activul la o valoare care estimează valoarea sa justă atunci când alocă valoarea justă a grupului de active la activele individuale care formează grupul. Un astfel de caz poate fi dacă procesul de evaluare implică o proprietate imobiliară, iar valoarea justă a proprietății îmbunătățite (adică un grup de active) este alocată activelor sale componente (precum terenul sau îmbunătățirile).

VALOAREA JUSTĂ LA RECUNOAȘTEREA INIȚIALĂ (PUNCTELE 57-60)

B4 Atunci când stabilește dacă valoarea justă la recunoașterea inițială este egală cu prețul tranzacției, o entitate trebuie să țină cont de factorii specifici tranzacției și activului sau datoriei. De exemplu, este posibil ca prețul tranzacției să nu reprezinte valoarea justă a unui activ sau a unei datorii la recunoașterea inițială, dacă există vreuna dintre următoarele condiții:

(a) Tranzacția se desfășoară între părți afiliate, deși se poate utiliza prețul unei tranzacții între părți afiliate ca intrare pentru o evaluare la valoarea justă, dacă entitatea are dovezi că tranzacția a fost încheiată în condiții de piață.

(b) Tranzacția are loc sub constrângere sau vânzătorul este obligat să accepte prețul în tranzacție. De exemplu, un astfel de caz poate fi dacă vânzătorul are dificultăți financiare.

(c) Unitatea de cont reprezentată de prețul tranzacției este diferită de unitatea de cont a activului sau datoriei evaluat(ă) la valoarea justă. De exemplu, un astfel de caz poate fi dacă activul sau datoria evaluat(ă) la valoarea justă reprezintă doar unui dintre elementele tranzacției (de exemplu, într-o combinare de întreprinderi), iar tranzacția cuprinde drepturi și privilegii nedeclarate care sunt evaluate separat în conformitate cu alt IFRS sau prețul tranzacției include costurile tranzacției.

(d) Piața pe care are loc tranzacția este diferită de piața principală (sau piața cea mai avantajoasă). De exemplu, piețele respective pot fi diferite dacă entitatea este un dealer care încheie o tranzacție cu un client de pe piața de vânzare cu amănuntul, dar piața principală (sau cea mai avantajoasă) pentru tranzacția realizabilă este cu alți dealeri de pe piața de dealeri.

▼M33

TEHNICI DE EVALUARE (PUNCTELE 61-66)

Abordarea bazată pe piaţă

B5 Abordarea bazată pe piaţă utilizează preţurile și alte date relevante generate de tranzacţiile pieţei, care implică active, datorii sau un grup de active și datorii identice sau comparabile (adică, similare), cum ar fi o întreprindere.

B6 De exemplu, tehnicile de evaluare corespunzătoare abordării bazate pe piaţă utilizează deseori multipli de piaţă derivaţi dintr-un set de valori comparabile. Multiplii pot fi în intervale cu un multiplu diferit pentru fiecare valoare comparabilă. Alegerea multiplului corespunzător din interval necesită raţionamente, analizarea factorilor calitativi și cantitativi specifici evaluării.

B7 Tehnicile de evaluare corespunzătoare abordării pe bază de piaţă includ matricea de stabilire a preţurilor. Matricea de stabilire a preţurilor este o tehnică matematică utilizată în principal pentru evaluarea unor tipuri de instrumente financiare, precum titlurile de creanţă, fără a se baza exclusiv pe preţuri cotate pentru titluri specifice, ci mai degrabă pe relaţia titlurilor cu alte titluri de referinţă cotate.

Modelul costului

B8 Modelul costului reflectă valoarea care ar fi necesară în acel moment pentru a înlocui capacitatea de serviciu a activului (denumită deseori costul actual de înlocuire).

B9 Din perspectiva unui participant pe piaţă vânzător, preţul ce ar fi obţinut pentru activ se bazează pe costurile suportate de un participant pe piaţă cumpărător pentru a achiziţiona sau construi un activ înlocuitor cu utilitate comparabilă, ajustat pentru uzură morală. Aceasta se datorează faptului că un participant pe piaţă cumpărător nu va plăti pentru un activ mai mult decât valoarea necesară pentru a înlocui capacitatea de serviciu a activului respectiv. Uzura morală presupune deteriorarea fizică, uzura funcţională (tehnologică) și uzura economică (externă) și este mai vastă decât amortizarea în scopul raportării financiare (o alocare a costului istoric) sau al impozitării (pe baza unei durate de funcţionare specificată) În multe cazuri, pentru a evalua valoarea justă a activelor corporale utilizate în combinaţie cu alte active sau cu alte active și datorii, se folosește metoda costului curent de înlocuire.

Abordarea pe bază de venit

B10 Abordarea pe bază de venit transformă valorile viitoare (de exemplu, fluxuri de trezorerie sau venituri și cheltuieli) într-o singură valoare actuală (adică actualizată). Când se utilizează abordarea pe bază de venit, evaluarea valorii juste reflectă estimările actuale ale pieţei privind acele valori viitoare.

B11 Aceste tehnici de evaluare cuprind, de exemplu, următoarele:

(a) tehnicile valorii actualizate (a se vedea punctele B12-B30);

(b) modele de evaluare a opţiunii, cum ar fi formula Black-Scholes-Merton sau un model binomial (adică, modelul raster - lattice model), care includ tehnici de obţinere a valorii actualizate și reflectă atât valoarea timp, cât și valoarea intrinsecă a unei opţiuni; și

▼M33

(c) metoda veniturilor în plus pe mai multe perioade, utilizată pentru evaluarea valorii juste a unor imobilizări necorporale.

Tehnicile valorii actualizate

B12 La punctele B13–B30 se descrie utilizarea tehnicilor valorii actualizate pentru evaluarea valorii juste. Punctele respective sunt axate pe o tehnică de ajustare a ratei de actualizare și pe o tehnică a *fluxurilor de trezorerie preconizate* (valoarea actualizată preconizată). Punctele respective nu prevăd utilizarea unei singure tehnici specifice a valorii actualizate, nici nu limitează utilizarea tehnicilor valorii actualizate în evaluarea valorii juste la tehnicile dezbătute. Tehnicile valorii actualizate utilizate pentru evaluarea valorii juste vor depinde de date și circumstanțe specifice activului sau datoriei evaluate (de exemplu, dacă pot fi observate pe piață prețuri comparabile ale activelor sau datoriilor) și de existența unor date suficiente.

Componentele unei evaluării a valorii actualizate

B13 Valoarea actualizată (adică o aplicare a abordării pe bază de venituri) este un instrument utilizat pentru a face legătura între valori viitoare (de exemplu, fluxuri de trezorerie sau valori) și o valoare actuală, pe baza unei rate de actualizare. O evaluare la valoarea justă a unui activ sau a unei datorii prin tehnica valorii actualizate include toate elementele următoare, din perspectiva participanților pe piață, la data de evaluare:

(a) o estimare a fluxurilor de trezorerie viitoare pentru activul sau datoria evaluat(ă).

(b) preconizarea posibilelor variații ale valorii și a plasării în timp a fluxurilor de trezorerie, reprezentând incertitudinea inerentă fluxurilor de trezorerie.

(c) valoarea-timp a banilor, reprezentată prin rata la activele monetare fără risc cu date sau durate de scadență care coincid cu perioadele acoperite de fluxurile de trezorerie, pentru care nu există incertitudini cu privire la plasarea în timp, nici risc de neplată al deținătorului (adică o rată a dobânzii fără riscuri).

(d) prețul suportării incertitudinii inerente fluxului de trezorerie (adică o primă de risc).

(e) alți factori de care ar ține cont participanții pe piață în astfel de circumstanțe.

(f) pentru o datorie, riscul de neîndeplinire a obligațiilor aferent datoriei, inclusiv riscul de credit al entității (adică al debitorului).

Principii generale

B14 Tehnicile valorii actualizate includ în mod diferit elementele de la punctul B13. Cu toate acestea, toate principiile generale următoare stau la baza aplicării oricărei tehnici a valorii actualizate utilizată în evaluarea valorii juste:

(a) Fluxurile de trezorerie și ratele de actualizare trebuie să reflecte ipotezele pe care le-ar utiliza participanții pe piață atunci când ar stabili valoarea activului sau a datoriei.

(b) Fluxurile de trezorerie și ratele de actualizare trebuie să țină cont de factorii atribuibili activului sau datoriei evaluat(e).

▼M33

(c) Pentru a evita dubla contabilizare sau omiterea efectelor indicatorilor de risc, ratele de actualizare trebuie să reflecte ipoteze corespunzătoare celor inerente fluxurilor de trezorerie. De exemplu, o rată de actualizare care reflectă incertitudinile preconizărilor privind evenimentele de neplată viitoare este adecvată dacă se utilizează fluxuri de trezorerie contractuale asociate unui împrumut (adică o tehnică de ajustare a ratei de actualizare). Nu trebuie utilizată aceeași rată de actualizare dacă se utilizează fluxuri de trezorerie preconizate (adică ponderate cu probabilităţile) (altfel spus tehnica valorii actualizate preconizate), deoarece fluxurile de trezorerie preconizate reflectă ipoteze privind incertitudinea unor evenimente de neplată viitoare; în schimb, trebuie să se utilizeze o rată de actualizare proporţională cu riscul inerent al fluxurilor de trezorerie preconizate.

(d) Ipotezele privind fluxurile de trezorerie și ratele de actualizare ar trebuie să fie consecvente pe plan intern. De exemplu, fluxurile de trezorerie nominale, care includ efectul inflaţiei, trebuie actualizate la o rată care include efectul inflaţiei. Rata dobânzii nominale fără risc include efectul inflaţiei. Fluxurile de trezorerie reale, care nu includ efectul inflaţiei, trebuie actualizate la o rată care nu include efectul inflaţiei. În mod similar, fluxurile de trezorerie după impozitare trebuie actualizate la o rată de actualizare după impozitare. Fluxurile de trezorerie anterioare impozitării trebuie actualizate la o rată corespunzătoare acelor fluxuri de trezorerie.

(e) Ratele de actualizare trebuie să corespundă factorilor economici de bază ai monedei în care sunt exprimate fluxurile de trezorerie.

Risc și incertitudine

B15 O evaluare la valoarea justă pe baza tehnicilor valorii actualizate se efectuează în condiţii de incertitudine deoarece fluxurile de trezorerie utilizate sunt mai degrabă estimări decât valori cunoscute. În multe cazuri, atât valoarea cât și plasarea în timp a fluxurilor de trezorerie sunt incerte. Chiar și valorile fixe stabilite contractual, precum plăţile la un împrumut, sunt incerte dacă există un risc de neîndeplinire a obligaţiilor.

B16 În general, participanţii pe piaţă solicită compensaţii (adică prime de risc) pentru a suporta incertitudinea implicită a fluxurilor de trezorerie ale unui activ sau ale unei datorii. O evaluare la valoarea justă trebuie să includă o primă de risc care să reflecte valoarea pe care ar solicita-o participanţii pe piaţă drept compensaţii pentru incertitudinea implicită a fluxurilor de trezorerie. Altfel, evaluarea nu ar reprezenta fidel valoarea justă. În unele cazuri poate fi dificil să se calculeze prima de risc adecvată. Cu toate acestea, numai gradul de dificultate nu este suficient pentru a nu include o primă de risc.

B17 Tehnicile valorii actualizate sunt diferite prin modul în care efectuează ajustări de risc și prin tipurile de fluxuri de trezorerie pe care le utilizează. De exemplu:

(a) Tehnica de ajustare a ratei de actualizare (a se vedea punctele B18-B22) utilizează o rată de actualizare ajustată la risc și fluxuri de trezorerie contractuale, promise sau foarte probabile.

(b) Metoda 1 a tehnicii valorii actualizate preconizate (a se vedea punctul B25) utilizează fluxuri de trezorerie preconizate ajustate la risc și o rată fără risc.

(c) Metoda 2 a tehnicii valorii actualizate preconizate (a se vedea punctul B26) utilizează fluxuri de trezorerie preconizate care nu sunt ajustate la risc și o rată de actualizare ajustată pentru a include prima de risc solicitată de participanţii pe piaţă. Această rată este diferită faţă de cea utilizată în tehnica ajustării ratei de actualizare.

▼M33

Tehnica ajustării ratei de actualizare

B18 Tehnica ajustării ratei de actualizare utilizează un singur set de fluxuri de trezorerie din intervalul de valori preconizate disponibile, fie fluxuri de trezorerie contractuale, fie promise (cum ar fi în cazul unei obligaţiuni), fie foarte probabile. În toate cazurile, fluxurile de trezorerie respective depind de evenimente specifice (de exemplu, fluxurile de trezorerie contractuale sau promise ale unei obligaţiuni depind de debitor să își respecte obligaţiile). Rata de actualizare utilizată în tehnica ajustării ratei de actualizare este derivată pe baza ratelor de rentabilitate observate la active sau datorii comparabile tranzacţionate pe piaţă. În consecinţă, fluxurile de trezorerie contractuale, promise sau foarte probabile sunt actualizate la o rată a pieţei observată sau estimată pentru astfel de fluxuri de trezorerie condiţionale (adică rata de rentabilitate a pieţei).

B19 Tehnica ajustării ratei de actualizare necesită o analiză a datelor pieţei pentru active sau datorii comparabile. Comparabilitatea se stabilește pe baza analizării naturii fluxurilor de trezorerie (de exemplu, dacă fluxurile de trezorerie sunt contractuale sau necontractuale și dacă este probabil să reacţioneze similar la modificările condiţiilor economice), precum și a altor factori (de exemplu, bonitatea, garanţii reale, durata, clauze restrictive și lichiditate). Alternativ, dacă un(o) singur(ă) activ sau datorie comparabil(ă) nu reflectă corect riscul inerent fluxurilor de trezorerie ale activului sau datoriei evaluate, poate fi posibil să se extragă o rată de actualizare pe baza datelor de la mai multe active sau datorii comparabile împreună cu curba randamentului fără risc (adică utilizând o abordare „construită”- build-up).

B20 Pentru a ilustra o abordare construită, se va presupune că Activul A este un drept contractual de încasare a 800 u.m. ([1]) într-un an (adică nu există incertitudini privind plasarea în timp). Există o piaţă stabilită pentru active comparabile și informaţii despre active, inclusiv informaţii despre preţuri. În ceea ce privește activele comparabile respective:

(a) Activul B este un drept contractual de încasare a 1 200 u.m. într-un an și are un preţ de piaţă de 1 083 u.m. Prin urmare, rata de rentabilitate anuală implicată (adică o rată a rentabilităţii pieţei pe un an) este de 10,8 % [(1 200 u.m./1 083 u.m.) – 1].

(b) Activul C este un drept contractual de încasare a 700 u.m. în doi ani și are un preţ de piaţă de 566 u.m. Prin urmare, rata de rentabilitate anuală implicată (adică o rată a rentabilităţii pieţei pe doi ani) este de 11,2 % [(700 u.m./566 u.m.) ^ 0,5 – 1].

(c) Toate cele trei active sunt comparabile în ceea ce privește riscul (adică dispersia plăţilor posibile și a creditului).

B21 Pe baza plasării în timp a plăţilor contractuale ce trebuie încasate de la Activul A în comparaţie cu plasarea în timp a Activului B și a Activului C (adică un an pentru Activul B comparabil cu doi ani pentru Activul C) se consideră că Activul B este mai comparabil cu Activul A. Pe baza plăţilor contractuale ce trebuie încasate pentru Activul A (800u.m.) și a ratei pieţei la un an, derivată de la Activul B (10,8 %), valoarea justă a Activului A este de 722u.m. (800u.m./1.108). Alternativ, în lipsa unor informaţii de piaţă disponibile pentru Activul B, rata de piaţă la un an poate fi dedusă de la Activul C pe baza abordării construite. În acel caz, rata de piaţă de doi ani indicată de Activul C (11,2 %) va fi ajustată la o rată de piaţă de un an utilizând structura termenelor curbei randamentului fără riscuri. Este posibil să fie necesare informaţii și analize suplimentare pentru a stabili dacă primele de risc pentru activele pe un an și pe doi ani sunt aceleași. Dacă se stabilește că primele de risc pentru activele pe un an și pe doi ani nu sunt aceleași, rata de rentabilitate pe doi ani a pieţei va fi ajustată din nou pentru a reflecta acel efect.

([1]) În prezentul IFRS, valorile monetare sunt exprimate în „Unităţi monetare (u.m.)”.

▼M33

B22 Atunci când tehnica ajustării ratei de actualizare se aplică pentru încasări sau plăți fixe, ajustarea pentru riscul inerent fluxurilor de trezorerie ale activului sau datoriei evaluat(ă) este inclusă în rata de actualizare. Uneori, când se aplică tehnica ajustării ratei de actualizare la fluxurile de trezorerie care nu sunt încasări sau plăți fixe, este posibil să fie necesară o ajustare a fluxurilor de trezorerie pentru a obține un grad de comparabilitate cu activul sau datoria observate, din care se deduce rata de actualizare.

Tehnica valorii actualizate preconizate

B23 Tehnica valorii actualizate preconizate utilizează ca punct de pornire un set de fluxuri de trezorerie care reprezintă media ponderată cu probabilitățile a tuturor fluxurilor de trezorerie viitoare (adică fluxurile de trezorerie preconizate). Estimarea care rezultă este identică cu valoarea preconizată, care, în termeni statistici, reprezintă media ponderată a valorilor posibile ale unei variabile aleatorii discrete, cu probabilitățile respective drept ponderi. Deoarece toate fluxurile de trezorerie sunt ponderate cu probabilitățile, fluxurile de trezorerie preconizate rezultate nu depind de un anumit eveniment (spre deosebire de fluxurile de trezorerie utilizate în tehnica ajustării ratei de actualizare).

B24 Atunci când iau o decizie de investiție, participanții pe piață refractari la asumarea riscurilor ar lua în calcul riscul ca fluxurile de trezorerie curente să fie diferite de fluxurile de trezorerie preconizate. Teoria portofoliului distinge două tipuri de risc:

(a) riscul nesistematic (diversificabil), un risc specific unui anumit activ sau unei anumite datorii.

(b) riscul sistematic (nediversificabil), care este riscul obișnuit împărțit între un activ sau o datorie și alte elemente dintr-un portofoliu diversificat.

Teoria portofoliului susține că într-o stare de echilibru a pieței participanții pe piață vor primi compensații doar pentru suportarea riscului sistematic inerent fluxurilor de trezorerie. (Pe pieţele care nu sunt eficiente sau în dezechilibru, pot fi disponibile alte forme de compensare sau de randament).

B25 Metoda 1 a tehnicii valorii actualizate preconizate ajustează fluxurile de trezorerie preconizate ale unui activ la riscul sistematic (adică de piață) prin scăderea unei prime de risc în numerar (adică fluxuri de trezorerie preconizate ajustate la risc). Aceste fluxuri de trezorerie preconizate ajustate la risc reprezintă un flux de trezorerie cu o certitudine echivalentă, actualizat la o rată a dobânzii fără risc. Un flux de trezorerie cu o certitudine echivalentă se referă la un flux de trezorerie preconizat (astfel cum este definit), ajustat la risc astfel încât un participant pe piață nu va avea preferințe față de un flux de trezorerie cert comparativ cu un flux de trezorerie preconizat. De exemplu, dacă un participant pe piață ar fi dispus să schimbe un flux de trezorerie preconizat de 1 200 u.m. cu un flux de trezorerie cert de 1 000 u.m., valoarea de 1 000 u.m. reprezintă o certitudine echivalentă cu cea a valorii de 1 200 u.m. (adică 200 u.m. ar reprezenta prima de risc în numerar). În acest caz, participantul pe piață nu manifestă preferințe în ceea ce privește activul deținut.

▼M33

B26 În opoziţie, metoda 2 a tehnicii valorii actualizate preconizate face ajustarea la riscul sistematic (adică de piaţă) aplicând prima de risc la rata dobânzii fără risc. În consecinţă, fluxurile de trezorerie preconizate sunt actualizate la o rată care corespunde unei rate preconizate asociate fluxurilor de trezorerie ponderate cu probabilităţile (adică o rată de rentabilitate preconizată). Pentru a estima rata de rentabilitate preconizată pot fi utilizate modelele de determinare a valorilor activelor cu risc, precum modelul de determinare a valorii activelor de capital. Deoarece rata de actualizare utilizată în tehnica ajustării ratei de actualizare este o rată de rentabilitate aferentă fluxurilor de trezorerie condiţionale, este probabil ca aceasta să fie mai ridicată decât cea utilizată în metoda 2 a tehnicii valorii actualizate preconizate, care este o rată de rentabilitate preconizată aferentă fluxurilor de trezorerie preconizate sau ponderate cu probabilităţile.

B27 Pentru a ilustra metodele 1 și 2 se va presupune că un activ are fluxuri de trezorerie preconizate de 780 u.m. într-un an, determinate pe baza fluxurilor de trezorerie posibile și a probabilităţilor ilustrate mai jos. Rata dobânzii fără risc aplicabilă fluxurilor de trezorerie pe o perioadă de un an este de 5 %, iar prima de risc sistematic pentru un activ cu același profil de risc este de 3 %.

Fluxuri de trezorerie posibile	Probabilitate	Fluxuri de trezorerie ponderate cu probabilităţile
500 u.m.	15 %	X75 u.m.
800 u.m.	60 %	480 u.m.
900 u.m.	25 %	225 u.m.
Fluxuri de trezorerie preconizate		780 u.m.

B28 În această ilustrare simplă, fluxurile de trezorerie preconizate (780 u.m.) reprezintă media ponderată cu probabilităţile a trei rezultate posibile. În situaţii mai realiste, pot exista multe rezultate posibile. Cu toate acestea, pentru a aplica tehnica valorii actualizate preconizate nu este mereu necesar să se ţină cont de repartizările tuturor fluxurilor de trezorerie posibile prin utilizarea de modele și tehnici complexe. Mai degrabă, este posibil să se elaboreze un număr limitat de scenarii și probabilităţi discrete posibile prin care să se reprezinte gama de fluxuri de trezorerie posibile. De exemplu, o entitate ar putea utiliza fluxurile de trezorerie realizate în anumite perioade anterioare relevante, ajustate la modificări ulterioare ale circumstanţelor (de exemplu, modificarea factorilor externi, inclusiv condiţiile de piaţă sau economice, precum și modificarea factorilor interni care influenţează semnificativ entitatea), ţinând cont de ipotezele participanţilor pe piaţă.

B29 Teoretic, valoarea actualizată (adică valoarea justă) a fluxurilor de trezorerie ale activului este aceeași, fie că este calculată prin metoda 1, fie prin metoda 2, după cum urmează:

▼**M33**

(a) Utilizând metoda 1, fluxurile de trezorerie preconizate sunt ajustate la riscul sistematic (adică de piaţă). În lipsa unor date de piaţă care indică direct valoarea ajustării de risc, o astfel de ajustare poate fi dedusă în cadrul unui model de stabilire a preţului activului bazată pe principiul certitudinii echivalente. De exemplu, ajustarea de risc (adică, o primă de risc în numerar de 22 u.m.) ar putea fi calculată utilizând prima de risc sistematic de 3 % (780 u.m. – [780 u.m. × (1,05/1,08)]), care are drept rezultat fluxuri de trezorerie preconizate ajustate la risc de 758 u.m. (780 u.m. – 22 u.m.). Valoarea de 758 u.m. reprezintă certitudinea echivalentă a valorii de 780 u.m. și este actualizată la rata dobânzii fără risc (5 %). Valoarea actualizată (adică, valoarea justă) a activului este de 722 u.m. (758 u.m./1,05).

(b) Utilizând metoda 2, fluxurile de trezorerie preconizate nu sunt ajustate la riscul sistematic (adică de piaţă). Mai degrabă, ajustarea pentru acel risc este inclusă în rata de actualizare. Prin urmare, fluxurile de trezorerie preconizate sunt actualizate la o rata de rentabilitate de 8 % (adică o rată a dobânzii fără risc de 5 % plus o primă de risc sistematic de 3 %). Valoarea actualizată (adică, valoarea justă) a activului este 722 u.m. (780 u.m./1,08).

B30 Când se utilizează o tehnică a valorii actualizate preconizate pentru a evalua valoarea justă se poate utiliza fie metoda 1, fie metoda 2. Alegerea între metoda 1 și metoda 2 va depinde de datele și circumstanţele specifice activului sau datoriei evaluat(e), a măsurii în care sunt disponibile date suficiente și de raţionamentele aplicate.

APLICAREA TEHNICILOR VALORII ACTUALIZATE LA DATORII ȘI LA INSTRUMENTELE PROPRII DE CAPITALURI PROPRII ALE UNEI ENTITĂȚI CARE NU SUNT DEȚINUTE DE ALTE PĂRȚI SUB FORMĂ DE ACTIVE (PUNCTELE 40 ȘI 41)

B31 Atunci când se utilizează tehnica valorii actualizate pentru a evalua valoarea justă a unei datorii care nu este deţinută de o altă parte sub formă de activ (de exemplu, datorii de dezafectare), printre altele, o entitate trebuie să estimeze ieșirile de numerar viitoare pe care participanţii pe piaţă s-ar aștepta să le suporte pentru onorarea obligaţiei. Acele ieșiri de numerar viitoare trebuie să includă preconizările participanţilor pe piaţă privind costurile de onorare a obligaţiei și compensaţia pe care ar solicita-o un participant pe piaţă în schimbul preluării obligaţiei. O astfel de compensaţie include rentabilitatea solicitată un participant pe piaţă în schimbul următoarelor:

(a) preluarea activităţii (adică valoarea îndeplinirii obligaţiei; de exemplu, prin utilizarea resurselor care ar putea fi utilizate pentru alte activităţi); și

(b) asumarea riscului asociat obligaţiei (adică, o *primă de risc* care reflectă riscul ca ieșirile de numerar actuale să fie diferite de ieșirile de numerar preconizate; a se vedea punctul B33).

B32 De exemplu, o datorie nefinanciară nu cuprinde o rata de rentabilitate contractuală și nu există niciun randament observabil al pieţei pentru datoria respectivă. În unele cazuri, componentele rentabilităţii pe care ar solicita-o participanţii pe piaţă nu vor putea fi separate una de cealaltă (de exemplu, când se utilizează preţul pe care l-ar solicita un terţ contractor pe baza unui comision fix). În alte cazuri, o entitate trebuie să estimeze acele componente separat (de exemplu, atunci când se utilizează preţul pe care l-ar solicita un terţ contractor pe baza unui contract „cost plus”, deoarece în acel caz contractorul nu ar suporta riscul modificărilor viitoare ale costurilor).

▼**M33**

B33 O entitate poate să includă o primă de risc în evaluarea valorii juste a unei datorii sau a unui instrument propriu de capital care nu este deținut de altă parte sub formă de activ în unul din următoarele moduri:

(a) prin ajustarea fluxurilor de trezorerie (adică sub forma unei creșteri a valorii fluxurilor de trezorerie); sau

(b) prin ajustarea ratei utilizate pentru actualizarea fluxurilor de trezorerie viitoare la valoarea lor actualizată (adică sub forma unei reduceri a ratei de actualizare).

O entitate trebuie să se asigure că nu face o dublă contabilizare sau omite ajustările de risc. De exemplu, dacă se majorează fluxurile de trezorerie pentru a se ține cont de compensația pentru asumarea riscului asociat obligației, rata de actualizare nu trebuie ajustată pentru a reflecta acel risc.

DATE DE INTRARE PENTRU TEHNICILE DE EVALUARE (PUNCTELE 67-71)

B34 Exemple de piețe în care pot fi observabile date de intrare pentru anumite active și datorii (de exemplu, instrumente financiare) cuprind următoarele:

(a) *Piețele bursiere*. Pe o piață bursieră, prețurile de închidere sunt disponibile rapid și, în general, reprezintă valoarea justă. Un exemplu de astfel de piață este Bursa de Valori din Londra.

(b) *Piețele de dealeri*. Pe o piață de dealeri, dealerii sunt pregătiți să tranzacționeze (să cumpere și să vândă în nume propriu), furnizând astfel lichidități prin utilizarea capitalului lor, pentru a deține un stoc al elementelor pentru care constituie o piață. În mod normal, prețurile de ofertă și cele de cerere (reprezentând prețul la care dealerul este dispus să cumpere și, respectiv, prețul la care dealerul este dispus să vândă) sunt disponibile mult mai rapid decât prețurile de închidere. Piețele nereglementate (pe care prețurile sunt raportate public) sunt piețe de dealeri. Există piețe de dealeri și pentru alte active și datorii, inclusiv unele instrumente financiare, mărfuri și active fizice (de exemplu, echipament folosit).

(c) *Piețele de brokeri*. Pe o piață de brokeri, brokerii încearcă să reunească cumpărătorii cu vânzătorii, dar nu sunt pregătiți să tranzacționeze în nume propriu. Cu alte cuvinte, brokerii nu utilizează capital propriu pentru a deține un stoc al elementelor pentru care constituie o piață. Brokerul cunoaște prețul de ofertă și prețul cerut de părțile respective, dar, în general, părțile nu cunosc cerințele de preț ale celorlalți. Uneori, sunt disponibile prețurile tranzacțiilor finalizate. Piețele de brokeri cuprind rețele de comunicații electronice, în cadrul cărora se combină ordinele de cumpărare și de vânzare, precum și piețele de proprietăți imobiliare comerciale și rezidențiale.

(d) *Piețele fără intermediari*. Pe piețele fără intermediari, tranzacțiile, atât cele inițiale cât și cele de revânzare, sunt negociate independent, fără niciun intermediar. Foarte puține informații despre aceste tranzacții pot fi făcute publice.

IERARHIA VALORII JUSTE (PUNCTELE 72-90)

Date de intrare de nivel 2 (punctele 81-85)

B35 Exemple de date de intrare de nivel 2 pentru anumite active și datorii cuprind următoarele:

(a) *Contract swap pe rata dobânzii cu rată variabilă de plată și cu rată fixă de încasare pe baza ratei de swap London Interbank Offered Rate (LIBOR)*. O dată de intrare de nivel 2 ar fi rata de swap LIBOR, dacă acea rată ar fi observabilă la intervale cotate regulat, în mare măsură, pentru toată durata contractului swap.

▼M33

(b) *Contract swap pe rata dobânzii cu rată variabilă de plată și cu rată fixă de încasare pe baza unei curbe a randamentului exprimată în valută*. O informație de intrare de nivel 2 ar fi rata de swap bazată pe o curbă a randamentului exprimată în valută, dacă acea rată ar fi observabilă la intervale cotate regulat, în mare măsură pentru toate durata contractului swap. Acest fapt ar fi valabil dacă termenul contractului swap este de 10 ani, iar rata poate fi observată la intervale cotate regulat timp de 9 ani, cu condiția ca orice extrapolare rezonabilă a curbei randamentului pentru anul 10 să nu influențeze semnificativ toată evaluarea la valoarea justă a contractului swap.

(c) *Contract swap pe rata dobânzii cu rată variabilă de plată și cu rată fixă de încasare pe baza ratei preferențiale oferite de o bancă* O informație de intrare de nivel 2 ar fi rata preferențială a băncii obținută pe baza extrapolării, dacă valorile extrapolate sunt coroborate cu date observabile pe piață, de exemplu cu o rată a dobânzii observabile în mare măsură pe toată durata contractului swap.

(d) *Opțiune pe o perioadă de trei ani pentru acțiuni tranzacționate la bursă*. O dată de intrare de nivel 2 ar fi volatilitatea implicită pentru activele derivate prin extrapolarea la anul 3, dacă se îndeplinesc cumulat condițiile următoare:

(i) Prețurile la acțiuni pentru un an și pentru doi ani sunt observabile.

(ii) Volatilitatea implicită extrapolată a opțiunii pe trei ani este coroborată cu date observabile pe piață, în mare măsură, pentru tot termenul opțiunii.

În acest caz, volatilitatea implicită poate fi derivată prin extrapolare din volatilitatea implicită a opțiunilor pe un an și pe doi ani ale acțiunilor și coroborată cu volatilitatea implicită a opțiunilor pe trei ani pentru acțiuni comparabile ale entității, cu condiția să se stabilească corelarea cu volatilitățile implicite pe un an și pe doi ani.

(e) *Acord pentru acordarea licenței*. Pentru un acord de acordare a licenței obținut într-o combinare de întreprinderi și care a fost negociat recent de entitatea dobândită (parte în acordul pentru acordarea licenței) cu o parte neafiliată, o dată de intrare de nivel 2 ar fi rata redevenței contractului cu partea neafiliată la inițierea angajamentului.

(f) *Stocul de produse finite la un punct de desfacere*. Pentru un stoc de produse finite dobândit într-o combinare de întreprinderi, o dată de intrare de nivel 2 poate fi fie prețul solicitat clienților pe o piață cu amănuntul, fie prețul pentru comercianții cu amănuntul pe o piață cu ridicata, ajustat în funcție de diferențele de condiții și amplasament dintre elementul de natura stocurilor și elemente de natura stocurilor comparabile (adică similare) astfel încât evaluarea la valoarea justă să reflecte prețul ce poate fi obținut într-o tranzacție de vânzare a stocului unui alt comerciant cu amănuntul, care va finaliza eforturile necesare de vânzare. În principiu, evaluarea la valoarea justă va fi aceeași indiferent dacă ajustările sunt efectuate pentru prețul de vânzare cu amănuntul (de diminuare) sau pentru prețul de vânzare cu ridicata (de majorare). În general, pentru evaluarea la valoarea justă trebuie să se utilizeze prețul care necesită cele mai puține ajustări subiective.

(g) *O clădire deținută și utilizată*. O dată de intrare de nivel 2 poate fi prețul pe metru pătrat al clădirii (un multiplu de evaluare) dedus pe baza datelor observabile pe piață, de exemplu, multipli deduși pe baza prețurilor observate în tranzacții cu clădiri comparabile (adică similare), pe amplasamente similare.

▼M33

(h) *Unitate generatoare de numerar*. O dată de intrare de nivel 2 poate fi un multiplu de evaluare (de exemplu, un multiplu al câștigurilor și veniturilor dintr-o evaluare similară a performanței) dedus pe baza datelor observabile pe piață, de exemplu, multipli deduși pe baza prețurilor observate în tranzacții cu întreprinderi comparabile (adică similare), ținând cont de factorii operaționali, de piață, financiari și nefinanciari.

Date de intrare de nivel 3 (punctele 86-90)

B36 Exemple de date de intrare de nivel 3 pentru anumite active și datorii cuprind următoarele:

(a) *Swap valutar pe termen lung*. O dată de intrare de nivel 3 ar fi rata dobânzii într-o monedă specificată, neobservabilă și care nu poate fi coroborată cu date observabile ale pieței la intervale cotate regulat sau altminteri pentru toată durata contractului swap valutar. Ratele dobânzii într-un contract swap valutar sunt ratele de swap calculate pe baza curbei randamentului țării respective.

(b) *Opțiune pe o perioadă de trei ani pentru acțiuni tranzacționate la bursă*. O dată de intrare de nivel 3 poate fi volatilitatea istorică, adică volatilitatea acțiunilor dedusă pe baza prețurilor istorice ale acțiunilor. În mod normal, volatilitatea istorică nu reprezintă estimările actuale ale participanților pe piață cu privire la volatilitatea viitoare, chiar dacă acestea sunt singurele informații disponibile pentru a stabili valoarea unei opțiuni.

(c) *Contract swap pe rata dobânzii*. O dată de intrare de nivel 3 poate fi prețul de consens mediu de pe piață (neobligatoriu) al contractului swap elaborat pe baza datelor neobservabile direct și care nu poate fi coroborat cu date observabile ale pieței.

(d) *Datorie de dezafectare asumată într-o combinare de întreprinderi*. O dată de intrare de nivel 3 poate fi o estimare actuală efectuată pe baza datelor entității privind ieșirile de numerar viitoare care urmează să fie plătite pentru a onora obligația (inclusiv estimările participanților pe piață privind costurile de onorare a obligației și compensația pe care ar solicita-o un participant pe piață pentru a prelua obligația de a dezafecta activul) dacă nu există informații disponibile în mod rezonabil care să indice că participanții pe piață ar utiliza ipoteze diferite. Data de intrare de nivel 3 ar fi utilizată într-o tehnică a valorii actualizate împreună cu alte date de intrare, de exemplu, o rată a dobânzii fără risc actuală sau o rată fără risc ajustată la credit, dacă efectul solvabilității entității asupra valorii juste a datoriei este reflectat mai degrabă în rata de actualizare, decât în estimarea ieșirilor de numerar viitoare.

(e) *Unitate generatoare de numerar*. O dată de intrare de nivel 3 poate fi o previziune financiară (de exemplu, de fluxuri de trezorerie sau de profit sau de pierdere) elaborată pe baza datelor entității, dacă nu există informații disponibile în mod rezonabil care să indice că participanții pe piață ar utiliza ipoteze diferite.

▼**M33**

EVALUAREA VALORII JUSTE ATUNCI CÂND VOLUMUL SAU NIVELUL DE ACTIVITATE AL UNUI ACTIV SAU AL UNEI DATORII A SCĂZUT SEMNIFICATIV

B37 Valoarea justă a unui activ sau a unei datorii poate fi afectată atunci când volumul sau nivelul de activitate al unui activ sau al unei datorii scade semnificativ comparativ cu activitatea normală a activului sau datoriei (sau a activelor sau datoriilor similare). Pentru a stabili dacă, pe baza informaţiilor disponibile, volumul sau nivelul de activitate al activului sau al datoriei a scăzut semnificativ, o entitate trebuie să evalueze importanța și relevanța unor factori, precum:

(a) Există puţine tranzacţii recente.

(b) Cotaţiile de preţ nu sunt determinate pe baza informaţiilor recente.

(c) Cotaţiile de preţ variază semnificativ fie în timp, fie între cele ale cumpărătorilor sau vânzătorilor pe piaţă (de exemplu, unele pieţe de brokeri).

(d) Se demonstrează că indicii care erau anterior bine corelaţi cu valorile juste ale activului sau datoriei nu mai sunt corelaţi cu indicaţiile recente ale valorii juste a activului sau datoriei respective.

(e) Se înregistrează o creștere semnificativă a primelor de risc de lichiditate implicite, a indicatorilor de rentabilitate sau performanţă (precum ratele de neplată sau dimensiunea pierderilor) a tranzacţiilor observate sau a preţurilor cotate, când sunt comparate cu valoarea estimată a entităţii privind fluxurile de trezorerie preconizate, ținând cont de toate datele disponibile pe piaţă privind riscul de credit sau alte riscuri de neperformanţă ale activului sau datoriei.

(f) Există o marjă de licitaţie extinsă sau marja de licitaţie s-a majorat semnificativ.

(g) Se înregistrează un declin al activităţii sau o lipsă de activitate a unei pieţe pentru elemente noi (adică o piaţă principală) a activului sau datoriei sau a unor active sau datorii similare.

(h) Sunt disponibile puţine informaţii publice (de exemplu, privind tranzacţii care au loc pe o piaţă fără intermediari).

B38 Dacă o entitate ajunge la concluzia că volumul sau nivelul de activitate al activului sau al datoriei a scăzut semnificativ comparativ cu activitatea normală pe piaţă a activului sau datoriei (sau a unor active sau datorii similare), este necesară o analiză mai aprofundată a tranzacţiilor sau a preţurilor cotate. Este posibil ca o scădere a volumului sau nivelului de activitate pe cont propriu să nu însemne că preţul tranzacţiei sau preţul cotat nu reprezintă valoarea justă sau că nu este o tranzacţie normală pe acea piaţă. Cu toate acestea, dacă o entitate stabileşte că un preţ al tranzacţiei sau un preţ cotat nu reprezintă valoarea justă (de exemplu, pot exista tranzacţii nesistematice), este necesară o ajustare a preţurilor tranzacţiei sau a preţurilor cotate, în cazul în care entitatea utilizează acele preţuri drept bază în evaluarea la valoarea justă, iar ajustarea respectivă poate influenţa semnificativ toată evaluarea la valoarea justă. Pot fi necesare ajustări și în alte circumstanţe (de exemplu, atunci când un preţ al unui activ similar trebuie ajustat substanţial pentru a deveni comparabil cu activul evaluat sau atunci când preţul este învechit).

▼M33

B39 Prezentul IFRS nu prevede o metodologie pentru efectuarea ajustărilor substanţiale la preţurile tranzacţiilor sau la preţurile cotate. A se vedea punctele 61-66 și B5-B11 pentru o dezbatere privind utilizarea tehnicilor de evaluare în evaluarea valorii juste. Indiferent de tehnica de evaluare folosită, o entitate trebuie să includă ajustări corespunzătoare de risc, inclusiv o primă de risc care să reflecte valoarea pe care ar solicita-o participanţii pe piaţă drept compensaţie pentru incertitudinea implicită a fluxurilor de trezorerie ale activului sau datoriei (a se vedea punctul B17). Altfel, evaluarea nu reprezintă fidel valoarea justă. În unele cazuri poate fi dificil să se stabilească ajustarea de risc adecvată. Cu toate acestea, numai gradul de dificultate nu este suficient pentru a nu include o ajustare de risc. Ajustarea de risc trebuie să reflecte o tranzacţie normală între participanţi pe piaţă, la data de evaluare, în condiţii de piaţă actuale.

B40 Dacă volumul sau nivelul de activitate al activului sau al datoriei a scăzut semnificativ, poate fi adecvată schimbarea tehnicii de evaluare sau utilizarea mai multor tehnici de evaluare (de exemplu, utilizarea unei abordări pe bază de piaţă și a unei tehnici a valorii actualizate). Atunci când analizează indiciile de valoare justă rezultate în urma utilizării mai multor tehnici de evaluare, o entitate trebuie să ţină cont de caracterul rezonabil al evaluărilor la valoarea justă. Obiectivul este de a stabili punctul din acel interval care este cel mai reprezentativ pentru valoarea justă în condiţii de piaţă actuale. O varietate de evaluări la valoarea justă pot să indice necesitatea unei analize mai aprofundate.

B41 Chiar și atunci când volumul sau nivelul de activitate al activului sau al datoriei a scăzut semnificativ, obiectivul unei evaluări la valoarea justă rămâne neschimbat. Valoarea justă reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie normală (adică nu o lichidare sau vânzare forţată) între participanţi pe piaţă, la data evaluării, în condiţii de piaţă actuale.

B42 Estimarea preţului la care participanţii pe piaţă ar fi dispuși să încheie o tranzacţie la data de evaluare, în condiţii de piaţă actuale, dacă volumul sau nivelul de activitate al activului sau al datoriei a scăzut semnificativ, depinde de datele și de circumstanţele de la data evaluării și necesită raţionamente. Intenţia unei entităţi de a deţine activul sau de a deconta ori de a onora în alt mod obligaţia nu este relevantă în evaluarea valorii juste, deoarece valoarea justă este o evaluare în funcţie de piaţă, nu o evaluare specifică unei entităţi.

Identificarea tranzacţiilor care nu sunt normale

B43 Este mai dificil să se stabilească dacă o tranzacţie este (sau nu este) normală în cazul în care volumul sau nivelul de activitate al unui activ sau al unei datorii scade semnificativ comparativ cu activitatea normală a activului sau datoriei (sau a activelor sau datoriilor similare). În astfel de circumstanţe nu este adecvat să se concluzioneze că toate tranzacţiile pieţei sunt nesistematice (adică lichidare sau vânzare forţată) Circumstanţe care pot indica faptul că o tranzacţie nu este normală cuprind următoarele:

(a) Nu a existat o expunere adecvată la piaţă pe o perioadă anterioară datei de evaluare pentru a permite desfășurarea activităţilor de marketing normale și regulate pentru o tranzacţie care implică astfel de active și datorii, în condiţii de piaţă actuale.

(b) A existat o perioadă normală și regulată de marketing, dar vânzătorul a prezentat activul sau datoria numai unui singur participant pe piaţă.

▼M33

(c) Vânzătorul se află sau este aproape în faliment sau în regim de administrare judiciară (adică vânzătorul este pus sub sechestru).

(d) Vânzătorul a fost obligat să vândă pentru a îndeplini dispoziţii reglementare sau juridice (adică, vânzătorul a fost forţat).

(e) Preţul tranzacţiei este o valoare excepţională atunci când este comparat cu alte tranzacţii recente cu un activ sau o datorie identic(ă) sau similar(ă).

O entitate trebuie să evalueze circumstanţele pentru a stabili dacă, în funcţie de dovezile disponibile, tranzacţia este normală.

B44 O entitate trebuie să ţină cont de următoarele atunci când evaluează valoarea justă sau estimează primele de risc de piaţă:

(a) Dacă dovezile indică faptul că o tranzacţie nu este normală, o entitate trebuie să atribuie preţului tranzacţiei o pondere redusă sau nicio pondere (în comparaţie cu alţi indicatori ai valorii juste).

(b) Dacă dovezile indică faptul că o tranzacţie este normală, o entitate trebuie să ţină cont de preţul tranzacţiei. Ponderea atribuită preţului tranzacţiei atunci când este comparat cu alţi indicatori ai valorii juste va depinde de date și circumstanţe, cum ar fi următoarele:

(i) volumul tranzacţiei.

(ii) comparabilitatea tranzacţiei cu activul sau datoria evaluat(ă).

(iii) cât de recentă este tranzacţia faţă de data de evaluare.

(c) Dacă o entitate nu deţine suficiente informaţii pentru a decide dacă o tranzacţie este normală, aceasta trebuie să ţină cont de preţul tranzacţiei. Cu toate acestea, este posibil ca preţul respectiv al tranzacţiei să nu reprezinte valoarea justă (adică preţul tranzacţiei nu este în mod necesar valoarea unică și principală pe baza căreia se evaluează valoarea justă sau se estimează primele de risc de piaţă). Atunci când o entitate nu deţine informaţii suficiente pentru a decide dacă anumite tranzacţii sunt normale, entitatea trebuie să aloce o pondere mai mică acelor tranzacţii atunci când le compară cu alte tranzacţii despre care cunoaște că sunt normale.

Nu este necesar ca o entitate să facă eforturi excesive pentru a stabili dacă o tranzacţie este normală, dar nu va ignora informaţiile disponibile în mod rezonabil. Atunci când o entitate este parte într-o tranzacţie, se presupune că deţine informaţii suficiente pentru a decide dacă tranzacţia este normală.

Utilizarea preţurilor cotate furnizate de terţe părţi

B45 Prezentul IFRS nu interzice utilizarea preţurilor cotate furnizate de terţe părţi, cum ar fi servicii de stabilire a preţului sau brokeri, dacă o entitate a stabilit că preţurile cotate furnizate de părţile respective sunt elaborate în conformitate cu prezentul IFRS.

B46 Dacă volumul sau nivelul de activitate al activului sau al datoriei a scăzut semnificativ, o entitate trebuie să evalueze dacă preţurile cotate furnizate de terţe părţi sunt elaborate pe baza unor informaţii recente care reflectă tranzacţii normale sau pe baza unei tehnici de evaluare care reflectă ipoteze ale participanţilor pe piaţă (inclusiv ipoteze privind riscul). Atunci când alocă o pondere preţului cotat utilizat ca informaţie de intrare într-o evaluare la valoarea justă, o entitate va aloca o pondere mai scăzută (atunci când face o comparaţie cu alţi indicatori ai valorii juste care reflectă rezultatele tranzacţiilor) cotaţiilor care nu reflectă rezultatele tranzacţiilor.

B47 În plus, atunci când se alocă ponderi pentru informaţiile disponibile, trebuie să se ţină cont de natura unei cotaţii (de exemplu, dacă cotaţia este un preţ orientativ sau o ofertă irevocabilă) și se va plasa o pondere mai mare cotaţiilor care reprezintă oferte irevocabile, furnizate de terţe părţi.

▼M33

Anexa C

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă constituie parte integrantă a IFRS și are aceeași putere de impunere ca și celelalte secțiuni ale IFRS-uri.

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, aceasta va prezenta acest fapt.

C2 Prezentul IFRS trebuie aplicat în mod prospectiv de la începutul perioadei anuale în care este aplicat inițial.

C3 Dispozițiile de furnizare de informații din prezentul IFRS nu trebuie aplicate informațiilor comparative furnizate pentru perioade anterioare aplicării inițiale a prezentului IFRS.

▼M42

C4 Prin *Îmbunătățirile anuale aduse IFRS-urilor. Ciclul 2011-2013*, emise în decembrie 2013, s-a modificat punctul 52. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior acestei date. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă în mod prospectiv de la începutul perioadei anuale în care s-a aplicat inițial IFRS 13. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectiva modificare pentru o perioadă anterioară, entitatea respectivă trebuie să prezinte acest fapt.

▼M53

C5 IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctul 52. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 9.

▼M54

C6 IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼M52

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 15

Venituri din contractele cu clienții

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a stabili principiile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru a raporta informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare cu privire la natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea *veniturilor* și fluxurilor de trezorerie generate de un *contract* cu un *client*.

Îndeplinirea obiectivului

2. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, principiul esențial al prezentului standard este că o entitate trebuie să recunoască venituri pentru a ilustra transferul de bunuri sau servicii promise către clienți la o valoare care reflectă contraprestația la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul în schimbul acelor bunuri sau servicii.

3. O entitate trebuie să ia în considerare termenii contractului, precum și toate faptele și circumstanțele relevante atunci când aplică prezentul standard. O entitate trebuie să aplice în mod consecvent prezentul standard, inclusiv utilizarea oricăror soluții practice, pentru contractele cu caracteristici similare și în circumstanțe similare.

4. Prezentul standard specifică modul de contabilizare a unui contract individual cu un client. Totuși, ca o soluție practică, o entitate poate aplica prezentul standard pentru un portofoliu de contracte (sau *obligații de executare*) cu caracteristici similare dacă entitatea preconizează, în mod rezonabil, că efectele asupra situațiilor financiare determinate de aplicarea prezentului standard pentru portofoliul respectiv nu vor fi semnificativ diferite de cele determinate de aplicarea prezentului standard pentru contractele (sau obligațiile de executare) individuale din cadrul respectivului portofoliu. La contabilizarea unui portofoliu, o entitate trebuie să utilizeze estimări și ipoteze care reflectă dimensiunea și structura portofoliului respectiv.

DOMENIU DE APLICARE

▼M54

5. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru toate contractele cu clienții, cu excepția următoarelor:

(a) contractele de leasing care intră sub incidența IFRS 16 *Contracte de leasing*;

▼M52

(b) contractele de asigurare care intră sub incidența IFRS 4 *Contracte de asigurare*;

(c) instrumentele financiare și alte drepturi sau obligații contractuale care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare*, IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IFRS 11 *Angajamente comune*, IAS 27 *Situații financiare individuale* și IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*; și

(d) schimburile nemonetare dintre entitățile cu aceeași linie de activitate care au ca scop facilitarea vânzărilor către clienți sau potențiali clienți. De exemplu, prezentul standard nu s-ar aplica unui contract între două companii petroliere care convin asupra unui schimb de țiței pentru a satisface în timp util cererea clienților lor din locații diferite specifice.

▼**M52**

6. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru un contract (în afara contractelor enumerate la punctul 5) numai în cazul în care co-contractantul este un client. Un client este o parte care a încheiat un contract cu o entitate pentru a obține bunuri sau servicii care reprezintă un produs generat de activitățile curente ale entității în schimbul unei contraprestații. Un co-contractant nu este un client dacă, de exemplu, co-contractantul a încheiat un contract cu entitatea pentru a participa la o activitate sau la un proces în care părțile contractului împart riscurile și beneficiile generate de acea activitate sau acel proces (cum ar fi dezvoltarea unui activ în cadrul unui angajament de colaborare) mai degrabă decât pentru a obține produsul generat de activitățile curente ale entității.

7. Un contract cu un client poate intra parțial sub incidența prezentului standard și parțial sub incidența celorlalte standarde enumerate la punctul 5.

(a) Dacă alte standarde specifică modul în care trebuie să se separe și/sau să se evalueze inițial una sau mai multe părți ale contractului, o entitate trebuie să aplice mai întâi dispozițiile referitoare la separare și/sau evaluare din acele standarde. O entitate trebuie să excludă din *prețul tranzacției* valoarea părții (sau părților) contractului care se evaluează inițial în conformitate cu alte standarde și trebuie să aplice punctele 73-86 pentru a aloca valoarea rămasă din prețul tranzacției (dacă există) pentru fiecare obligație de executare care intră sub incidența prezentului standard și pentru orice alte părți ale contractului identificate de punctul 7 litera (b).

(b) Dacă alte standarde nu specifică modul în care trebuie să se separe și/sau să se evalueze inițial una sau mai multe părți ale contractului, entitatea trebuie să aplice prezentul standard pentru separarea și/sau evaluarea inițială a părții (sau părților) contractului.

8. Prezentul standard specifică modul de contabilizare a costurilor marginale ale obținerii unui contract cu un client și a costurilor suportate pentru a îndeplini un contract cu un client dacă acele costuri nu intră sub incidența unui alt standard (a se vedea punctele 91-104). O entitate trebuie să aplice aceste puncte numai pentru costurile suportate care se referă la un contract cu un client (sau la o parte a acelui contract) care intră sub incidența prezentului standard.

RECUNOAȘTERE

Identificarea contractului

9. O entitate trebuie să contabilizeze un contract cu un client care intră sub incidența prezentului standard numai atunci când sunt îndeplinite toate criteriile următoare:

(a) părțile din contract au aprobat contractul (în scris, verbal sau în conformitate cu alte practici obișnuite de afaceri) și se angajează să îndeplinească obligațiile care le revin;

(b) entitatea poate identifica drepturile fiecărei părți în ceea ce privește bunurile sau serviciile care vor fi transferate;

(c) entitatea poate identifica termenii de plată pentru bunurile sau serviciile care vor fi transferate;

▼M52

(d) contractul are conținut comercial (adică se preconizează că riscul, plasarea în timp sau valoarea fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității se vor modifica în urma contractului); și

(e) este probabil ca entitatea să colecteze contraprestația la care va avea dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor care vor fi transferate clientului. La evaluarea măsurii în care colectarea unei anumite contraprestații este probabilă, o entitate trebuie să ia în considerare doar capacitatea și intenția clientului de a plăti acea contraprestație la scadență. Valoarea contraprestației la care va avea dreptul entitatea poate fi mai mică decât prețul specificat în contract în cazul în care contraprestația este variabilă, deoarece entitatea poate oferi clientului o concesie de preț (a se vedea punctul 52).

10. Un contract reprezintă un acord între două sau mai multe părți care creează drepturi și obligații exercitabile. Exercitarea drepturilor și obligațiilor dintr-un contract este o problemă de drept. Contractele pot fi scrise, verbale sau tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri ale unei entități. Practicile și procesele pentru stabilirea contractelor cu clienții variază între diferite jurisdicții, industrii și entități. În plus, ele ar putea varia în cadrul unei entități (de exemplu, ele pot depinde de categoria de clienți sau de natura bunurilor sau serviciilor promise). O entitate trebuie să ia în considerare aceste practici și procese atunci când determină dacă și când un acord cu un client creează drepturi și obligații exercitabile.

11. Unele contracte cu clienții ar putea să nu aibă o durată fixă și pot fi reziliate sau modificate de oricare dintre părți în orice moment. Alte contracte se pot reînnoi automat pe o bază periodică specificată în contract. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru durata contractului (adică perioada contractuală) în care părțile la contract au drepturi și obligații exercitabile actuale.

12. În sensul aplicării prezentului standard, un contract nu există dacă fiecare parte la contract are dreptul exercitabil unilateral de a rezilia un contract în întregime neexecutat fără a compensa cealaltă parte (sau celelalte părți). Un contract este în întregime neexecutat dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:

(a) entitatea nu a transferat încă niciun bun sau serviciu promis către client; și

(b) entitatea nu a primit încă, și nu are încă dreptul de a primi, nicio contraprestație în schimbul bunurilor sau serviciilor promise.

13. Dacă un contract cu un client îndeplinește criteriile de la punctul 9 la începutul contractului, o entitate nu trebuie să reevalueze acele criterii, cu excepția cazului în care există o indicație a unei modificări majore a faptelor și circumstanțelor. De exemplu, în cazul în care capacitatea unui client de a plăti contraprestația s-ar deteriora semnificativ, o entitate ar reevalua dacă este probabil ca entitatea să colecteze contraprestația la care va avea dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor rămase care vor fi transferate clientului.

▼M52

14. Dacă un contract cu un client nu îndeplinește criteriile de la punctul 9, o entitate trebuie să continue să evalueze contractul pentru a determina dacă sunt îndeplinite ulterior criteriile de la punctul 9.

15. Atunci când un contract cu un client nu îndeplinește criteriile de la punctul 9, iar o entitate primește o contraprestație de la client, entitatea trebuie să recunoască contraprestația primită ca venit numai dacă a avut loc oricare dintre evenimentele următoare:

(a) entitatea nu mai are nicio obligație rămasă de a transfera bunuri sau servicii clientului și toată, sau aproape toată, contraprestația promisă de client a fost primită de entitate și este nerambursabilă; sau

(b) contractul a fost reziliat, iar contraprestația primită de la client este nerambursabilă.

16. O entitate trebuie să recunoască contraprestația primită de la un client ca datorie până ce are loc unul dintre evenimentele de la punctul 15 sau până ce criteriile de la punctul 9 sunt îndeplinite ulterior (a se vedea punctul 14). În funcție de faptele și circumstanțele referitoare la contract, datoria recunoscută reprezintă obligația entității fie de a transfera bunuri sau servicii în viitor, fie de a rambursa contraprestația primită. În orice caz, datoria trebuie evaluată la valoarea contraprestației primite de la client.

Combinarea contractelor

17. O entitate trebuie să combine două sau mai multe contracte încheiate în același moment sau aproape în același moment cu același client (sau părți afiliate clientului) și să contabilizeze contractele ca pe un singur contract dacă sunt îndeplinite unul sau mai multe dintre următoarele criterii:

(a) contractele sunt negociate ca un pachet cu un singur obiectiv comercial;

(b) valoarea contraprestației de plată dintr-un contract depinde de prețul sau de executarea celuilalt contract; sau

(c) bunurile sau serviciile promise în contracte (sau anumite bunuri sau servicii promise în fiecare dintre contracte) reprezintă o singură obligație de executare în conformitate cu punctele 22-30.

Modificări contractuale

18. Modificarea unui contract este o schimbare a domeniului de aplicare sau a prețului unui contract (sau a ambelor) care este aprobată de părțile contractului. În unele industrii și jurisdicții, modificarea unui contract poate fi descrisă ca un ordin de modificare, o variație sau un amendament. O modificare a unui contract există atunci când părțile la un contract aprobă o modificare care fie creează noi drepturi și obligații executabile pentru părțile contractului, fie le modifică pe cele existente. O modificare a unui contract poate fi aprobată în scris, prin acord verbal sau tacit, ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri. Dacă părțile contractului nu au aprobat o modificare a contractului, o entitate trebuie să continue să aplice prezentul standard contractului existent până ce se aprobă modificarea contractului.

▼**M52**

19. O modificare a contractului poate exista chiar dacă părţile contractului au o dispută referitoare la domeniul de aplicare sau preţul modificării (sau ambele) sau dacă părţile au aprobat o modificare a domeniului de aplicare al contractului, dar nu au determinat încă modificarea de preţ aferentă. Atunci când determină dacă drepturile și obligaţiile create sau schimbate de o modificare sunt exercitabile, o entitate trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanţele relevante, inclusiv termenii contractului și alte probe. Dacă părţile unui contract au aprobat o modificare a domeniului de aplicare al contractului, însă nu au determinat încă modificarea de preţ aferentă, o entitate trebuie să estimeze modificarea preţului tranzacţiei care rezultă din modificare în conformitate cu punctele 50-54 privind estimarea contraprestaţiei variabile și punctele 5658 privind limitarea estimărilor contraprestaţiei variabile.

20. O entitate trebuie să contabilizeze o modificare a contractului ca pe un contract separat dacă sunt îndeplinite următoarele două condiţii:

(a) domeniul de aplicare al contractului se extinde ca urmare a adăugării unor bunuri sau servicii promise distincte (în conformitate cu punctele 26-30); și

(b) preţul contractului creşte cu o valoare a contraprestaţiei care reflectă *preţurile individuale de vânzare* ale entităţii pentru bunurile sau serviciile suplimentare promise și orice ajustări corespunzătoare ale preţului respectiv pentru reflectarea circumstanţelor acelui contract. De exemplu, o entitate poate ajusta preţul individual de vânzare al oricărui bun sau serviciu suplimentar cu o reducere pe care o primește clientul, deoarece nu este necesar ca entitatea să suporte costurile generate de vânzare pe care le-ar suporta la vânzarea unui bun sau serviciu similar unui nou client.

21. Dacă o modificare a unui contract nu este contabilizată ca un contract separat în conformitate cu punctul 20, o entitate trebuie să contabilizeze bunurile sau serviciile promise care nu au fost încă transferate la data modificării contractului (adică bunurile sau serviciile promise rămase) în oricare dintre modalităţile următoare care poate fi aplicată:

(a) O entitate trebuie să contabilizeze modificarea contractului ca și cum ar reprezenta o reziliere a contractului actual și crearea unui nou contract dacă bunurile sau serviciile rămase sunt distincte de bunurile sau serviciile transferate la data modificării contractului sau anterior acestei date. Valoarea contraprestaţiei care trebuie alocată obligaţiilor de executare rămase [sau bunurilor sau serviciilor distincte rămase aferente unei singure obligaţii de executare identificate în conformitate cu punctul 22 litera (b)] este suma dintre:

(i) contraprestaţia promisă de client (inclusiv sumele primite deja de la client) care a fost inclusă în estimarea preţului tranzacţiei și care nu a fost recunoscută la venituri; și

(ii) contraprestaţia promisă ca parte a modificării contractului.

▼M52

(b) O entitate trebuie să contabilizeze modificarea contractului ca și cum ar fi o parte a contractului existent dacă bunurile sau serviciile rămase nu sunt distincte și, prin urmare, fac parte dintr-o singură obligație de executare care este parțial îndeplinită la data modificării contractului. Efectul pe care îl are modificarea contractului asupra prețului tranzacției și asupra evaluării de către entitate a progresului către îndeplinirea obligației de executare în întregime este recunoscut ca o ajustare a veniturilor (fie ca o creștere, fie ca o scădere a veniturilor) la data modificării contractului (adică ajustarea veniturilor se face pe o bază cumulativă de recuperare a diferențelor).

(c) Dacă bunurile sau serviciile rămase reprezintă o combinare a literelor (a) și (b), entitatea trebuie să contabilizeze efectele modificării asupra obligațiilor de executare nesatisfăcute (sau parțial nesatisfăcute) din contractul modificat într-o manieră consecventă cu obiectivele prezentului punct.

Identificarea obligațiilor de executare

22. La începutul contractului, o entitate trebuie să evalueze bunurile sau serviciile promise într-un contract cu un client și trebuie să identifice drept o obligație de executare fiecare promisiune de a transfera clientului fie:

(a) un bun sau serviciu (sau un pachet de bunuri sau servicii) distinct; fie

(b) o serie de bunuri sau servicii distincte care sunt în esență identice și care au același tipar de transfer către client (a se vedea punctul 23).

23. O serie de bunuri sau servicii distincte are același tipar de transfer către client dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:

(a) fiecare bun sau serviciu distinct din serie pe care entitatea promite să îl transfere clientului ar îndeplini criteriile de la punctul 35 pentru a reprezenta o obligație de executare îndeplinită în timp; și

(b) în conformitate cu punctele 39-40, aceeași metodă ar fi utilizată pentru a evalua progresul entității către îndeplinirea în întregime a obligației de executare de a transfera fiecare bun sau serviciu distinct din serie către client.

Promisiuni în contractele cu clienții

24. Un contract cu un client stipulează, în general, în mod explicit bunurile sau serviciile pe care o entitate promite să le transfere unui client. Totuși, obligațiile de executare identificate într-un contract cu un client ar putea să nu fie limitate la bunurile sau serviciile stipulate explicit în acel contract. Aceasta deoarece un contract cu un client poate include, de asemenea, promisiuni tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri, politicilor publicate sau declarațiilor specifice ale unei entități dacă, la momentul încheierii contractului, acele promisiuni creează o așteptare validă din partea clientului că entitatea va transfera un bun sau un serviciu clientului.

▼M52

25. Obligaţiile de executare nu includ activităţile pe care o entitate trebuie să le realizeze pentru a îndeplini un contract, cu excepţia cazului în care acele activităţi transferă un bun sau un serviciu unui client. De exemplu, un furnizor de servicii poate fi nevoit să execute diferite sarcini administrative pentru constituirea unui contract. Executarea acestor sarcini nu transferă un serviciu clientului pe măsura executării lor. Prin urmare, aceste activităţi de constituire nu reprezintă o obligaţie de executare.

Bunuri sau servicii distincte

▼M55

26. În funcţie de contract, bunurile sau serviciile promise pot include, fără a se limita la, următoarele:

(a) vânzarea de bunuri produse de o entitate (de exemplu, stocurile unui producător);

(b) revânzarea de bunuri achiziţionate de o entitate (de exemplu, mărfurile unui comerciant);

(c) revânzarea drepturilor la bunuri sau servicii achiziţionate de o entitate (de exemplu, un bilet revândut de o entitate care acţionează în nume propriu, conform descrierii de la punctele B34B38);

(d) executarea unei (sau unor) sarcini convenite contractual pentru un client;

(e) furnizarea serviciului de a fi gata să ofere bunuri sau servicii (de exemplu, actualizări nespecificate ale programelor informatice care sunt furnizate atunci când și dacă sunt disponibile) sau de a pune la dispoziţia clientului bunuri sau servicii pe care acesta să le utilizeze așa cum și când decide;

(f) furnizarea serviciului de a aranja ca o altă parte să transfere bunuri sau servicii unui client (de exemplu, acţionarea ca intermediar pentru o altă parte, conform descrierii de la punctele B34B38);

(g) acordarea unor drepturi la bunuri sau servicii care vor fi furnizate în viitor pe care un client le poate revinde sau furniza unui client de-al său (de exemplu, o entitate care vinde un produs unui comerciant promite să transfere un bun sau un serviciu suplimentar unei persoane care achiziţionează produsul de la comerciant);

(h) construirea, producţia sau dezvoltarea unui activ în numele unui client;

(i) acordarea de licenţe (a se vedea punctele B52–B63B); și

(j) acordarea opţiunilor de a achiziţiona bunuri sau servicii suplimentare (atunci când opţiunile respective oferă unui client un drept semnificativ, conform descrierii de la punctele B39–B43).

27. Un bun sau un serviciu promis unui client este distinct dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:

(a) clientul poate obţine beneficii de pe urma bunului sau serviciului luat fie individual, fie împreună cu alte resurse disponibile imediat clientului (adică bunul sau serviciul are capacitatea de a fi distinct); și

▼M55

(b) promisiunea entităţii de a transfera bunul sau serviciul clientului este identificabilă în mod distinct faţă de alte promisiuni din contract (adică promisiunea de a transfera bunul sau serviciul este distinctă în contextul contractului).

▼M52

28. Un client poate obţine beneficii de pe urma unui bun sau serviciu în conformitate cu punctul 27 litera (a) dacă bunul sau serviciul poate fi utilizat, consumat, vândut pentru o sumă mai mare decât valoarea reziduală sau deţinut în alt mod care să genereze beneficii economice. Pentru unele bunuri sau servicii, un client ar putea obţine beneficii de pe urma unui bun sau serviciu în sine. Pentru alte bunuri sau servicii, un client ar putea obţine beneficii de pe urma bunului sau serviciului numai în conjuncţie cu alte resurse disponibile imediat. O resursă disponibilă imediat este un bun sau un serviciu vândut separat (de entitate sau de o altă entitate) sau o resursă pe care clientul a obţinut-o deja de la entitate (inclusiv bunuri sau servicii pe care entitatea le va fi transferat deja clientului conform contractului) sau din alte tranzacţii sau evenimente. Diferiţi factori ar putea demonstra că un client poate obţine beneficii de pe urma unui bun sau serviciu luat fie individual, fie în conjuncţie cu alte resurse disponibile imediat. De exemplu, faptul că entitatea vinde în mod obişnuit a un bun sau un serviciu separat ar indica faptul că un client poate obţine beneficii de pe urma bunului sau serviciului luat individual sau în conjuncţie cu alte resurse disponibile imediat.

▼M55

29. Pentru a evalua dacă promisiunile unei entităţi de a transfera bunuri sau servicii clientului sunt identificabile în mod distinct în conformitate cu punctul 27 litera (b), obiectivul este de a determina dacă natura promisiunii, în contextul contractului, este de a transfera fiecare dintre bunurile sau serviciile respective în mod individual sau, dimpotrivă, de a transfera un element sau elemente combinat(e) pentru care bunurile sau serviciile promise reprezintă intrări. Factorii care indică faptul că două sau mai multe promisiuni de a transfera bunuri sau servicii unui client nu sunt identificabile în mod distinct includ, fără a se limita la, următoarele:

(a) entitatea furnizează un serviciu semnificativ de integrare a bunurilor sau serviciilor cu alte bunuri sau servicii promise în contract într-un pachet de bunuri sau servicii care să reprezinte produsul sau produsele combinat(e) contractat(e) de client. Cu alte cuvinte, entitatea utilizează bunurile sau serviciile ca intrare pentru producerea sau livrarea produsului sau produselor combinat(e) specificat(e) de client. Produsul sau produsele combinat(e) ar putea include mai multe etape, elemente sau unităţi;

(b) unul sau mai multe bunuri sau servicii modifică sau adaptează în mod semnificativ unul sau mai multe alte bunuri sau servicii promise în contract ori este(sunt) modificat(e) sau adaptat(e) în mod semnificativ de către acesta (acestea);

(c) bunurile sau serviciile sunt în mare măsură interdependente sau în mare măsură intercorelate. Cu alte cuvinte, fiecare bun sau serviciu este afectat în mod semnificativ de unul sau mai multe alte bunuri sau servicii din contract. De exemplu, în unele cazuri, două sau mai multe bunuri sau servicii sunt afectate în mod semnificativ unele de altele, deoarece entitatea nu ar fi în măsură să îşi îndeplinească promisiunea prin transferarea fiecăruia dintre bunurile sau serviciile respective în mod independent.

▼M52

30. Dacă un bun sau un serviciu promis nu este distinct, o entitate trebuie să combine acel bun sau serviciu cu alte bunuri sau servicii promise până în momentul în care identifică un pachet de bunuri sau servicii care să fie distinct. În unele cazuri, acest lucru ar determina entitatea să contabilizeze toate bunurile sau serviciile promise într-un contract ca pe o singură obligație de executare.

Îndeplinirea obligațiilor de executare

31. O entitate trebuie să recunoască venituri atunci când (sau pe măsură ce) aceasta îndeplinește o obligație de executare prin transferul unui bun sau al unui serviciu promis (adică un activ) către un client. Un activ este transferat atunci când (sau pe măsură ce) clientul obține controlul asupra acelui activ.

32. Pentru fiecare obligație de executare identificată în conformitate cu punctele 22-30, o entitate trebuie să determine la începutul contractului dacă va îndeplini obligația de executare în timp (în conformitate cu punctele 35-37) sau dacă o va îndeplini la un moment specific (în conformitate cu punctul 38). Dacă o entitate nu îndeplinește o obligație de executare în timp, obligația de executare este îndeplinită la un moment specific.

33. Bunurile și serviciile sunt active, chiar dacă doar temporar, atunci când sunt primite și utilizate (ca în cazul multor servicii). Controlul asupra unui activ se referă la capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Controlul include capacitatea de a împiedica alte entități să stabilească utilizarea activului și să obțină beneficii de pe urma acestuia. Beneficiile unui activ sunt fluxurile de trezorerie potențiale (intrări de numerar sau economii aferente ieșirilor de numerar) care pot fi obținute direct sau indirect în mai multe moduri, cum ar fi prin:

(a) utilizarea activului pentru a produce bunuri sau a furniza servicii (inclusiv servicii publice);

(b) utilizarea activului pentru a îmbunătăți valoarea altor active;

(c) utilizarea activului pentru a deconta datorii sau pentru a reduce cheltuieli;

(d) vânzarea sau schimbul activului;

(e) depunerea activului drept garanție pentru a obține un împrumut; și

(f) deținerea activului.

34. Atunci când se evaluează dacă un client obține controlul asupra unui activ, o entitate trebuie să ia în considerare orice acord de a recumpăra activul (a se vedea punctele B64-B76).

Obligații de executare îndeplinite în timp

35. O entitate transferă controlul asupra unui bun sau serviciu în timp și, prin urmare, îndeplinește o obligație de executare și recunoaște venituri în timp, dacă este îndeplinit unul dintre următoarele criterii:

▼**M52**

(a) clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de executarea de către entitate pe măsură ce entitatea execută (a se vedea punctele B3-B4);

(b) executarea de către entitate creează sau îmbunătățește un activ (de exemplu, producția în curs de execuție) pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătățit (a se vedea punctul B5); sau

(c) executarea de către entitate nu creează un activ cu o utilizare alternativă pentru entitate (a se vedea punctul 36), iar entitatea are un drept exercitabil la plată pentru executarea realizată până la data respectivă (a se vedea punctul 37).

36. Un activ creat prin executarea de către o entitate nu are o utilizare alternativă pentru entitate dacă entitatea fie este restricționată contractual de la hotărârea unei utilizări alternative pe parcursul creării sau îmbunătățirii acelui activ, fie există o limitare practică pentru a hotărî utilizarea alternativă a activului finalizat. Evaluarea măsurii în care un activ are o utilizare alternativă pentru entitate este realizată la începerea contractului. După începerea contractului, o entitate nu trebuie să actualizeze evaluarea utilizării alternative a unui activ, cu excepția cazului în care părțile contractului aprobă o modificare la contract care modifică substanțial obligația de executare. Punctele B6-B8 oferă îndrumări pentru evaluarea măsurii în care un activ are o utilizare alternativă pentru o entitate.

37. O entitate trebuie să analizeze termenii contractului, precum și orice legi aplicabile contractului atunci când evaluează dacă are un drept exercitabil la o plată pentru executarea realizată până la acea dată în conformitate cu punctul 35 litera (c). Nu este necesar ca Dreptul la plată pentru executarea realizată până la acea dată să fie pentru o sumă fixă. Totuși, în orice moment al duratei contractului, entitatea trebuie să aibă dreptul la o sumă care cel puțin să compenseze entitatea pentru executarea realizată până la acea dată în cazul rezilierii contractului de către client sau de o altă parte din alte motive decât incapacitatea entității de a executa conform promisiunii. Punctele B9-B13 oferă îndrumări pentru evaluarea existenței și forței de executare a unui drept la plată și a măsurii în care dreptul la plată al unei entități ar îndreptăți entitatea să fie plătită pentru executarea realizată până la acea dată.

Obligații de executare îndeplinite la un moment specific

38. Dacă o obligație de executare nu este îndeplinită în timp în conformitate cu punctele 35-37, o entitate îndeplinește obligația de executare la un moment specific. Pentru a determina momentul specific în care un client obține controlul asupra unui activ promis și entitatea îndeplinește o obligație de executare, entitatea trebuie să ia în considerare dispozițiile privind controlul de la punctele 31-34. În plus, o entitate trebuie să analizeze indicatorii de transfer al controlului, care includ, dar fără a se limita la, următoarele:

(a) Entitatea are un drept curent la plată pentru activ – dacă un client are o obligație curentă de a plăti pentru un activ, acest lucru ar putea să indice că acel client a obținut capacitatea de a stabili utilizarea activului primit în schimb și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia.

▼**M52**

(b) Clientul are dreptul legal la activ – dreptul legal poate să indice care dintre părţile unui contract are capacitatea de a stabili utilizarea unui activ și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia sau de a restricționa accesul altor entități la acele beneficii. Prin urmare, transferul dreptului legal asupra unui activ poate să indice că un client a obţinut controlul asupra activului. Dacă o entitate păstrează dreptul legal doar ca protecție împotriva nerealizării plății de către client, acele drepturi ale entității nu ar împiedica acel client să obțină controlul asupra unui activ.

(c) Entitatea a transferat posesia fizică a activului – posesia fizică a unui activ de către client poate să indice că acesta are capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia sau de a restricționa accesul altor entități la acele beneficii. Totuși, posesia fizică poate să nu coincidă cu controlul asupra unui activ. De exemplu, în unele acorduri de recumpărare și în unele angajamente de consignație, un client sau un beneficiar poate avea posesia fizică a unui activ controlat de entitate. Invers, în unele acorduri cu facturare înainte de livrare, entitatea poate avea posesia fizică a unui activ controlat de client. Punctele B64-B76, B77-B78 și B79-B82 oferă îndrumări privind contabilizarea acordurilor de recumpărare, a angajamentelor de consignație și, respectiv, a acordurilor cu facturare înainte de livrare.

(d) Riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului îi revin clientului – transferul către client al riscurilor și recompenselor semnificative aferente dreptului de proprietate asupra unui activ ar putea să indice că acel client a obținut capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Totuși, la evaluarea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ promis, o entitate trebuie să excludă orice riscuri care generează o obligație de executare separată, pe lângă obligația de executare de a transfera activul. De exemplu, o entitate poate să fi transferat controlul asupra unui activ către un client, dar să nu fi îndeplinit încă o obligație de executare suplimentară de a oferi serviciile de întreținere aferente activului transferat.

(e) Clientul a acceptat activul – acceptarea de către client a unui activ ar putea să indice că acesta a obținut capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Pentru a evalua efectul unei clauze contractuale privind acceptarea de către client asupra momentului în care este transferat controlul unui activ, o entitate trebuie să ia în considerare îndrumările de la punctele B83-B86.

Evaluarea progresului către îndeplinirea unei obligații de executare în întregime

39. Pentru fiecare obligație de executare îndeplinită în timp în conformitate cu punctele 35-37, o entitate trebuie să recunoască veniturile în timp prin evaluarea progresului către îndeplinirea în întregime a acelei obligații de executare. Obiectivul evaluării progresului este de a ilustra executarea de către entitate a transferului de control asupra bunurilor sau serviciilor promise unui client (adică îndeplinirea obligației de executare de către entitate).

▼**M52**

40. O entitate trebuie să aplice o singură metodă de evaluare a progresului pentru fiecare obligație de executare îndeplinită în timp și entitatea trebuie să aplice acea metodă consecvent obligațiilor de executare similare și în circumstanțe similare. La finalul fiecărei perioade de raportare, o entitate trebuie să își reevalueze progresul către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare îndeplinite în timp.

Metode pentru evaluarea progresului

41. Metodele adecvate de evaluare a progresului includ metode bazate pe rezultate și metode bazate pe intrări. Punctele B14-B19 oferă îndrumări pentru utilizarea metodelor bazate pe rezultate și a metodelor bazate pe intrări pentru evaluarea progresului unei entități către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare. Pentru determinarea metodei adecvate de evaluare a progresului, o entitate trebuie să ia în considerare natura bunului sau serviciului pe care entitatea a promis să îl transfere clientului.

42. La aplicarea unei metode de evaluare a progresului, o entitate trebuie să excludă din evaluarea progresului orice bunuri sau servicii pentru care entitatea nu transferă controlul către un client. În schimb, o entitate trebuie să includă în evaluarea progresului orice bunuri sau servicii pentru care entitatea transferă controlul către un client atunci când îndeplinește obligația de executare respectivă.

43. Pe măsură ce circumstanțele se modifică în timp, o entitate trebuie să își actualizeze evaluarea progresului pentru a reflecta orice modificări ale rezultatului obligației de executare. Astfel de modificări la evaluarea progresului de către o entitate trebuie contabilizate ca o modificare în estimarea contabilă, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.*

Evaluări rezonabile ale progresului

44. O entitate trebuie să recunoască veniturile pentru o obligație de executare îndeplinită în timp numai dacă entitatea poate evalua, în mod rezonabil, progresul său către îndeplinirea în întregime a obligației de executare. O entitate nu ar avea capacitatea de a-și evalua în mod rezonabil progresul către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare dacă aceasta nu ar deține informațiile fiabile necesare pentru aplicarea unei metode adecvate de evaluare a progresului.

45. În anumite circumstanțe (de exemplu, în stadiile incipiente ale unui contract), o entitate ar putea să nu aibă capacitatea de a evalua în mod rezonabil rezultatul unei obligații de executare, dar entitatea preconizează că va recupera costurile suportate pentru îndeplinirea obligației de executare. În aceste circumstanțe, entitatea trebuie să recunoască venituri doar în măsura în care a suportat costuri, până când va putea evalua în mod rezonabil rezultatul obligației de executare.

EVALUARE

46. Atunci când (sau pe măsură ce) o obligație de executare este îndeplinită, o entitate trebuie să recunoască la venituri valoarea prețului tranzacției (care exclude estimările contraprestației variabile care sunt limitate în conformitate cu punctele 56-58) care este alocat acelei obligații de executare.

▼M52

Determinarea prețului tranzacției

47. O entitate trebuie să ia în considerare termenii contractului și practicile sale obișnuite de afaceri pentru a determina prețul tranzacției. Prețul tranzacției reprezintă valoarea contraprestației la care o entitate se așteaptă să aibă dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un client, neincluzând sumele colectate în numele unor terțe părți (de exemplu, unele taxe de vânzare). Contraprestația promisă într-un contract cu un client ar putea include componente fixe, componente variabile, sau ambele.

48. Natura, plasarea în timp și valoarea contraprestației promise de un client afectează estimarea prețului tranzacției. La determinarea prețului tranzacției, o entitate trebuie să ia în considerare efectele tuturor elementelor următoare:

(a) contraprestația variabilă (a se vedea punctele 50-55și 59);

(b) limitarea estimărilor contraprestației variabile (a se vedea punctele 56-58);

(c) existența unei componente semnificative de finanțare în contract (a se vedea punctele 60-65);

(d) contraprestația nemonetară (a se vedea punctele 66-69); și

(e) contraprestația datorată unui client (a se vedea punctele 70-72).

49. În sensul determinării prețului tranzacției, o entitate trebuie să presupună că bunurile sau serviciile vor fi transferate clientului așa cum s-a promis în conformitate cu contractul existent și că acest contract nu va fi anulat, reînnoit sau modificat.

Contraprestația variabilă

50. În cazul în care contraprestația promisă într-un contract include o componentă variabilă, o entitate trebuie să estimeze valoarea contraprestației la care ar avea dreptul entitatea în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un client.

51. Valoarea unei contraprestații poate varia ca urmare a reducerilor, rabaturilor, rambursărilor, creditelor, concesiilor de preț, stimulentelor, primelor de performanță, penalizărilor sau altor elemente similare. Contraprestația promisă poate varia, de asemenea, dacă dreptul unei entități la contraprestație depinde de măsura în care va avea loc sau nu un eveniment viitor. De exemplu, valoarea unei contraprestații ar fi variabilă fie dacă un produs ar fi vândut cu un drept de retur, fie dacă s-ar promite o sumă fixă ca primă de performanță pentru atingerea unui obiectiv specific.

52. Variabilitatea contraprestației promise de un client poate fi stabilită explicit în contract. Pe lângă termenii contractului, contraprestația promisă este variabilă dacă există oricare dintre următoarele circumstanțe:

▼M52

(a) clientul are o așteptare validă care rezultă din practicile obișnuite de afaceri, politicile publicate sau declarațiile specifice ale entității că entitatea va accepta o valoare a contraprestației mai mică decât prețul specificat în contract. Adică se preconizează că entitatea va oferi o concesie de preț. În funcție de jurisdicție, industrie sau client, această ofertă poate fi considerată o reducere, un rabat, o rambursare sau un credit.

(b) alte fapte și circumstanțe indică faptul că intenția entității, la încheierea contractului cu clientul, este de a-i oferi clientului o concesie de preț.

53. O entitate trebuie să estimeze valoarea unei contraprestații variabile utilizând oricare dintre următoarele metode, în funcție de metoda despre care entitatea preconizează că va estima cel mai bine valoarea contraprestației la care va avea dreptul:

(a) valoarea preconizată – valoarea preconizată este suma valorilor ponderate în funcție de probabilitate dintr-o gamă de valori posibile ale contraprestației. O valoare preconizată poate reprezenta o estimare adecvată a valorii contraprestației variabile dacă o entitate are un număr mare de contracte cu caracteristici similare.

(b) Cea mai probabilă valoare – cea mai probabilă valoare este valoarea unică cea mai probabilă dintr-o gamă de valori posibile ale contraprestației (adică rezultatul unic cel mai probabil al contractului). Cea mai probabilă valoare poate fi o estimare adecvată a valorii contraprestației variabile în cazul în care contractul are doar două rezultate posibile (de exemplu, o entitate fie obține o primă de performanță, fie nu).

54. O entitate trebuie să aplice consecvent o metodă pe parcursul contractului atunci când estimează efectul unei incertitudini asupra unei valori a contraprestației variabile la care va avea dreptul entitatea. În plus, o entitate trebuie să analizeze toate informațiile (istorice, curente și prognozate) disponibile în mod rezonabil entității și trebuie să identifice un număr rezonabil de valori posibile ale contraprestației. Informațiile pe care le utilizează o entitate pentru a estima valoarea contraprestației variabile ar fi similare, în mod obișnuit, informațiilor utilizate de conducerea entității pe parcursul procesului de propunere și licitare și la stabilirea prețurilor pentru bunurile sau serviciile promise.

Datorii de rambursare

55. O entitate trebuie să recunoască o datorie de rambursare dacă entitatea primește o contraprestație de la un client și preconizează că îi va rambursa o parte din contraprestație sau întreaga contraprestație clientului. O datorie de rambursare este evaluată la valoarea contraprestației primite (sau de primit) la care entitatea nu se așteaptă să aibă dreptul (adică sume neincluse în prețul tranzacției). Datoria de rambursare (și modificarea aferentă a prețului tranzacției și, prin urmare, *datoria aferentă contractului*) trebuie actualizată la finalul fiecărei perioade de raportare pentru modificările circumstanțelor. Pentru contabilizarea unei datorii de rambursare legate de o vânzare cu un drept de retur, o entitate trebuie să aplice îndrumările de la punctele B20-B27.

▼M52

Limitarea estimărilor contraprestației variabile

56. O entitate trebuie să includă în prețul tranzacției o parte sau întreaga valoare a unei contraprestații variabile estimate în conformitate cu punctul 53 doar în măsura în care este foarte probabil să nu aibă loc o reluare semnificativă în valoarea veniturilor cumulate recunoscute atunci când incertitudinea asociată contraprestației variabile este soluționată ulterior.

57. La evaluarea măsurii în care este foarte probabil să nu aibă loc o reluare semnificativă în valoarea veniturilor cumulate recunoscute atunci când incertitudinea asociată contraprestației variabile este soluționată ulterior, o entitate trebuie să ia în considerare atât probabilitatea, cât și mărimea reluării veniturilor. Factorii care ar putea crește probabilitatea sau mărimea unei reluări a veniturilor includ, fără a se limita la, următoarele:

(a) valoarea contraprestației este foarte sensibilă la factori care sunt în afara sferei de influență a entității. Factorii respectivi pot include volatilitatea unei piețe, raționamentele sau acțiunile terților, condițiile meteo și un risc ridicat de uzură morală a bunului sau serviciului promis.

(b) nu se preconizează că incertitudinea legată de valoarea contraprestației va fi rezolvată pentru o lungă perioadă de timp.

(c) experiența entității (sau altă probă) cu tipuri similare de contracte este limitată sau experiența respectivă (sau altă probă) are o valoare predictivă limitată.

(d) entitatea are o practică fie de a oferi o gamă amplă de concesii de preț, fie de a modifica termenii și condițiile de plată pentru contracte similare în circumstanțe similare.

(e) contractul are un număr mare și o gamă amplă de posibile valori ale contraprestației.

58. O entitate trebuie să aplice punctul B63 pentru a contabiliza contraprestația sub forma unei redevențe bazate pe vânzări sau pe utilizare care a fost promisă în schimbul unei licențe de proprietate intelectuală.

Reevaluarea contraprestației variabile

59. La finalul fiecărei perioade de raportare, o entitate trebuie să actualizeze prețul estimat al tranzacției (inclusiv să actualizeze evaluarea măsurii în care o estimare a contraprestației variabile este limitată) pentru a reprezenta exact circumstanțele curente de la finalul perioadei de raportare și modificările circumstanțelor pe parcursul perioadei de raportare. Entitatea trebuie să contabilizeze modificările în prețul tranzacției în conformitate cu punctele 87-90.

▼**M52**

Existența unei componente de finanțare semnificativă în contract

60. La determinarea prețului tranzacției, o entitate trebuie să ajusteze valoarea promisă a contraprestației pentru efectele valorii-timp a banilor dacă plasarea în timp a plăților convenită de părțile contractului (fie explicit, fie implicit) îi oferă clientului sau entității un beneficiu semnificativ de finanțare a transferului de bunuri sau servicii către client. În acele circumstanțe, contractul conține o componentă de finanțare semnificativă. O componentă de finanțare semnificativă poate exista indiferent de măsura în care promisiunea de finanțare este stabilită explicit în contract sau este tacită, ca urmare a termenilor de plată convenți de părțile contractului.

61. Obiectivul, atunci când se ajustează valoarea promisă a contraprestației pentru o componentă de finanțare semnificativă, este ca o entitate să recunoască venituri la o valoare care să reflecte prețul pe care l-ar fi plătit un client pentru bunurile sau serviciile promise în cazul în care clientul ar fi plătit în numerar pentru acele bunuri sau servicii atunci când (sau pe măsură ce) s-a realizat transferul către client (adică prețul de vânzare în numerar). O entitate trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele relevante atunci când evaluează măsura în care un contract conține o componentă de finanțare și măsura în care acea componentă de finanțare este semnificativă pentru contract, inclusiv următoarele două aspecte:

(a) diferența, dacă există, dintre valoarea contraprestației promise și prețul de vânzare în numerar al bunurilor sau serviciilor promise; și

(b) efectul combinat al ambelor elemente de mai jos:

(i) durata de timp preconizată dintre momentul în care entitatea transferă bunurile sau serviciile promise clientului și momentul în care clientul plătește pentru acele bunuri sau servicii; și

(ii) ratele dobânzii de referință de pe piața relevantă.

62. Fără a aduce atingere evaluării de la punctul 61, un contract cu un client nu are o componentă de finanțare semnificativă dacă există oricare dintre următorii factori:

(a) clientul a plătit pentru bunuri sau servicii în avans, iar plasarea în timp a transferului acelor bunuri sau servicii este la discreția clientului.

(b) o parte substanțială din contraprestația promisă de client este variabilă și valoarea sau plasarea în timp a acelei contraprestații variază în funcție de apariția sau absența unui eveniment viitor care nu este în mod substanțial sub controlul clientului sau al entității (de exemplu, în cazul în care contraprestația este o redevență pe bază de vânzări).

▼**M52**

(c) diferența dintre contraprestația promisă și prețul de vânzare în numerar al bunului sau serviciului (conform descrierii de la punctul 61) rezultă din alte motive decât furnizarea de fonduri clientului sau entității, iar diferența dintre acele valori este proporțională cu motivul diferenței. De exemplu, termenii de plată i-ar putea asigura entității sau clientului o protecție față de incapacitatea celeilalte părți de a finaliza corespunzător o parte din sau toate obligațiile sale conform contractului.

63. Ca o soluție practică, nu este necesar ca o entitate să ajusteze valoarea contraprestației promise pentru efectele unei componente de finanțare semnificative dacă entitatea preconizează, la începerea contractului, că perioada dintre momentul în care entitatea transferă un bun sau un serviciu promis unui client și momentul în care clientul plătește bunul sau serviciul respectiv va fi de cel mult un an.

64. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 61 atunci când ajustează valoarea contraprestației promise pentru o componentă de finanțare semnificativă, o entitate trebuie să utilizeze o rată de actualizare care să fie reflectată într-o tranzacție de finanțare separată dintre entitate și clientul său la începerea contractului. Acea rată ar reflecta caracteristicile de creditare ale părții care primește finanțarea în cadrul contractului, precum și orice garanție reală sau altă garanție oferită de client sau de entitate, inclusiv activele transferate în contract. O entitate ar putea determina rata respectivă prin identificarea ratei care actualizează valoarea nominală a contraprestației promise la prețul pe care clientul l-ar plăti în numerar pentru bunurile sau serviciile respective atunci când (sau pe măsură ce) acestea îi sunt transferate clientului. După începerea contractului, o entitate nu trebuie să actualizeze rata de actualizare pentru modificări ale ratelor dobânzii sau ale altor circumstanțe (cum ar fi o modificare în evaluarea riscului de credit al clientului).

65. O entitate trebuie să prezinte efectele finanțării (veniturile din dobânzi sau cheltuielile cu dobânzile) separat de veniturile din contractele cu clienții în situația rezultatului global. Veniturile din dobânzi sau cheltuielile cu dobânzile sunt recunoscute numai în măsura în care un *activ aferent contractului* (sau o creanță) sau o datorie aferentă contractului este recunoscut(ă) în contabilitate pentru un contract cu un client.

Contraprestația nemonetară

66. Pentru a determina prețul tranzacției pentru contractele în care un client promite o contraprestație sub o altă formă decât în numerar, o entitate trebuie să evalueze contraprestația nemonetară (sau promisiunea unei contraprestații nemonetare) la valoarea justă.

67. Dacă o entitate nu poate estima în mod rezonabil valoarea justă a contraprestației nemonetare, entitatea trebuie să evalueze contraprestația indirect în funcție de prețul individual de vânzare al bunurilor sau serviciilor promise clientului (sau clasei de clienți) în schimbul contraprestației.

68. Valoarea justă a contraprestației nemonetare poate varia din cauza formei contraprestației (de exemplu, o modificare a prețului unei acțiuni pe care o entitate are dreptul să o primească de la un client). Dacă valoarea justă a contraprestației nemonetare promise de un client variază din alte motive decât doar forma contraprestației (de exemplu, valoarea justă poate varia ca urmare a performanței entității), o entitate poate aplica dispozițiile de la punctele 56-58.

▼M52

69. În cazul în care un client contribuie cu bunuri sau servicii (de exemplu, materiale, echipament sau mână de lucru) pentru a facilita îndeplinirea unui contract de către o entitate, entitatea trebuie să evalueze dacă obține controlul asupra acelor bunuri sau servicii la care s-a contribuit. Dacă da, entitatea trebuie să contabilizeze bunurile sau serviciile la care s-a contribuit ca pe o contraprestație nemonetară primită de la client.

Contraprestația datorată unui client

70. Contraprestația datorată unui client include sumele în numerar pe care o entitate le plătește sau preconizează să le plătească clientului (sau altor părți care achiziționează bunurile sau serviciile entității de la client). Contraprestația datorată unui client include, de asemenea, creditul sau alte elemente (de exemplu, un cupon sau un voucher) care poate fi aplicat (pot fi aplicate) în raport cu sumele datorate entității (sau altor părți care achiziționează bunurile sau serviciile entității de la client). O entitate trebuie să contabilizeze contraprestația datorată unui client ca pe o reducere a prețului tranzacției și, prin urmare, a veniturilor, cu excepția cazului în care plata către client este în schimbul unui bun sau serviciu distinct (conform descrierii de la punctele 26-30) pe care clientul îl transferă entității. În cazul în care contraprestația datorată unui client include o componentă variabilă, o entitate trebuie să estimeze prețul tranzacției (inclusiv evaluarea măsurii în care estimarea contraprestației variabile este limitată) în conformitate cu punctele 50-58.

71. În cazul în care contraprestația datorată unui client reprezintă o plată pentru un bun sau un serviciu distinct de la client, entitatea trebuie să contabilizeze achiziția bunului sau serviciului în același mod în care contabilizează alte achiziții de la furnizori. Dacă valoarea contraprestației datorate clientului depășește valoarea justă a bunului sau serviciului distinct pe care entitatea îl primește de la client, atunci entitatea trebuie să contabilizeze un astfel de exces ca pe o reducere a prețului tranzacției. Dacă entitatea nu poate estima în mod rezonabil valoarea justă a bunului sau serviciului primit de la client, aceasta trebuie să contabilizeze toată contraprestația datorată clientului drept o reducere a prețului tranzacției.

72. În consecință, dacă o contraprestație datorată unui client este contabilizată ca o reducere a prețului tranzacției, o entitate trebuie să recunoască reducerea veniturilor atunci când (sau pe măsură ce) are loc ultimul dintre oricare dintre următoarele evenimente:

(a) entitatea recunoaște veniturile pentru transferul bunurilor sau serviciilor aferente către client; și

(b) entitatea plătește sau promite că va plăti contraprestația (chiar dacă plata este condiționată de un eveniment ulterior). Această promisiune ar putea fi tacită, ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri ale entității.

Alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile de executare

73. Obiectivul, atunci când se alocă prețul tranzacției, este ca o entitate să aloce prețul tranzacției pentru fiecare obligație de executare (sau bun sau serviciu distinct) la o valoare care să ilustreze valoarea contraprestației la care entitatea preconizează că va avea dreptul în schimbul transferării bunurilor sau serviciilor promise clientului.

▼**M52**

74. Pentru a îndeplini obiectivul alocării, o entitate trebuie să aloce prețul tranzacției pentru fiecare obligație de executare identificată în contract pe baza unui preț individual de vânzare relativ, în conformitate cu punctele 76-80, cu excepția celor specificate la punctele 81-83 (pentru alocarea reducerilor)și la punctele 84-86 (pentru alocarea contraprestației care include componente variabile).

75. Punctele 76-86 nu se aplică în cazul în care un contract are o singură obligație de executare. Totuși, punctele 84-86 s-ar putea aplica dacă o entitate promite să transfere o serie de bunuri sau servicii distincte identificate ca o singură obligație de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) și contraprestația promisă include componente variabile.

Alocarea pe baza prețurilor individuale de vânzare

76. Pentru a aloca prețul tranzacției pentru fiecare obligație de executare pe baza unui preț individual de vânzare relativ, o entitate trebuie să determine prețul individual de vânzare la începerea contractului pentru bunul sau serviciul distinct care stă la baza fiecărei obligații de executare din contract și să aloce prețul tranzacției proporțional pentru acele prețuri individuale de vânzare.

77. Prețul individual de vânzare este prețul la care o entitate ar vinde separat un bun sau un serviciu promis unui client. Cea mai bună dovadă a unui preț individual de vânzare este prețul observabil al unui bun sau serviciu atunci când entitatea vinde acel bun sau serviciu separat în circumstanțe similare și către clienți similari. Un preț stabilit contractual sau un preț de catalog pentru un bun sau un serviciu poate fi (dar nu trebuie să se presupună că este) prețul individual de vânzare al bunului sau serviciului respectiv.

78. Dacă un preț individual de vânzare nu este observabil direct, o entitate trebuie să estimeze prețul individual de vânzare la o valoare care ar determina ca alocarea prețului tranzacției să îndeplinească obiectivul alocării de la punctul 73. La estimarea unui preț individual de vânzare, o entitate trebuie să ia în considerare toate informațiile (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității și informațiile despre client sau clasa de clienți) disponibile, în mod rezonabil, entității. Astfel, entitatea va maximiza utilizarea datelor de intrare observabile și va aplica metodele de estimare în mod consecvent în circumstanțe similare.

79. Metodele corespunzătoare pentru estimarea prețului individual de vânzare al unui bun sau serviciu includ, fără a se limita la, următoarele:

(a) abordarea evaluării ajustate a pieței – o entitate poate evalua piața pe care vinde bunuri sau servicii și poate estima prețul pe care un client de pe acea piață ar fi dispus să îl plătească pentru acele bunuri sau servicii. Această abordare ar putea include, de asemenea, referiri la prețurile concurenților entității pentru bunuri sau servicii similare și ajustarea prețurilor respective după necesități pentru a reflecta costurile și marjele entității.

(b) abordarea costului preconizat plus o marjă – o entitate ar putea prognoza costurile preconizate pentru satisfacerea unei obligații de executare și apoi ar putea adăuga o marjă corespunzătoare pentru acel bun sau serviciu.

▼**M52**

(c) abordarea reziduală – o entitate poate estima prețul individual de vânzare în raport cu prețul total al tranzacției minus suma prețurilor individuale de vânzare observabile ale altor bunuri sau servicii promise în contract. Totuși, o entitate poate utiliza o abordare reziduală pentru a estima, în conformitate cu punctul 78, prețul individual de vânzare al unui bun sau serviciu numai dacă este îndeplinit unul dintre criteriile de mai jos:

(i) entitatea vinde același bun sau serviciu unor clienți diferiți (în același timp sau aproape în același timp) pentru o gamă amplă de valori (adică prețul de vânzare este foarte variabil deoarece nu se poate distinge un preț individual de vânzare reprezentativ din tranzacții anterioare sau din alte dovezi observabile); sau

(ii) entitatea nu a stabilit încă un preț pentru acel bun sau serviciu, iar bunul sau serviciul nu a fost vândut anterior pe o bază de sine stătătoare (adică prețul de vânzare este incert).

80. Poate fi necesară utilizarea unei combinații de metode pentru a estima prețurile individuale de vânzare ale bunurilor sau serviciilor promise în contract dacă două sau mai multe dintre aceste bunuri sau servicii au prețuri individuale de vânzare foarte variabile sau incerte. De exemplu, o entitate poate utiliza o abordare reziduală pentru a estima prețul individual de vânzare agregat pentru acele bunuri sau servicii promise cu prețuri individuale de vânzare foarte variabile sau incerte și poate utiliza apoi o altă metodă pentru a estima prețurile individuale de vânzare ale bunurilor sau serviciilor individuale în raport cu prețul individual de vânzare agregat estimat, determinat prin abordarea reziduală. Atunci când o entitate utilizează o combinație de metode pentru a estima prețul individual de vânzare al fiecărui bun sau serviciu promis din contract, entitatea trebuie să evalueze dacă alocarea prețului tranzacției la acele prețuri individuale de vânzare estimate ar fi consecventă cu obiectivul alocării de la punctul 73 și cu dispozițiile privind estimarea prețurilor individuale de vânzare de la punctul 78.

Alocarea unei reduceri

81. Un client primește o reducere pentru achiziționarea unui pachet de bunuri sau servicii dacă suma prețurilor individuale de vânzare ale acelor bunuri sau servicii promise în contract depășește contraprestația promisă în contract. Cu excepția cazului în care o entitate are dovezi observabile în conformitate cu punctul 82 că întreaga reducere se referă doar la una sau mai multe dintre obligațiile de executare din contract, dar nu la toate, entitatea trebuie să aloce o reducere proporțional tuturor obligațiilor de executare din contract. Alocarea proporțională a reducerii în acele circumstanțe este o consecință a alocării de către entitate a prețului tranzacției pentru fiecare obligație de executare pe baza prețurilor individuale de vânzare relative ale bunurilor sau serviciilor de bază distincte.

82. O entitate trebuie să aloce o reducere în întregime uneia sau mai multor obligații de executare din contract, dar nu tuturor, dacă sunt îndeplinite toate criteriile următoare:

(a) entitatea vinde periodic fiecare bun sau serviciu distinct (sau fiecare pachet de bunuri sau servicii distincte) din contract pe o bază de sine stătătoare;

▼**M52**

(b) entitatea vinde, de asemenea, periodic, pe o bază de sine stătătoare, un pachet (sau pachete) format(e) din o parte a acelor bunuri sau servicii distincte la o reducere față de prețurile individuale de vânzare ale bunurilor și serviciilor din fiecare pachet; și

(c) reducerea atribuibilă fiecărui pachet de bunuri sau servicii descris la punctul 82 litera (b) este în esență aceeași ca reducerea din contract și o analiză a bunurilor sau serviciilor din fiecare pachet oferă dovezi observabile ale obligației de executare (sau obligațiilor de executare) de care aparține întreaga reducere din contract.

83. Dacă o reducere este alocată în întregime uneia sau mai multor obligații de executare din contract în conformitate cu punctul 82, o entitate trebuie să aloce reducerea înainte de a utiliza abordarea reziduală pentru a estima prețul individual de vânzare al unui bun sau serviciu în conformitate cu punctul 79 litera (c).

Alocarea contraprestației variabile

84. O contraprestație variabilă care este promisă într-un contract poate fi atribuită întregului contract sau unei anumite părți din contract, fie ca:

(a) una sau mai multe obligații de executare din contract, dar nu toate (de exemplu, o primă poate depinde de transferarea de către o entitate a unui bun sau serviciu promis în cadrul unei perioade specifice); fie ca

(b) unul sau mai multe bunuri sau servicii distincte promise, dar nu toate, dintr-o serie de bunuri sau servicii distincte care fac parte dintr-o singură obligație de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) (de exemplu, contraprestația promisă pentru al doilea an dintr-un contract de servicii de curățenie pe doi ani va crește pe baza modificărilor unui indice de inflație specificat).

85. O entitate trebuie să aloce o componentă variabilă (și modificările ulterioare ale acesteia) în întregime unei obligații de executare sau unui bun sau serviciu distinct care face parte dintr-o singură obligație de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) dacă sunt îndeplinite ambele criterii de mai jos:

(a) termenii unei plăți variabile se referă în mod specific la eforturile entității de a îndeplini obligația de executare sau de a transfera bunul sau serviciul distinct (sau la un rezultat specific ca urmare a îndeplinirii obligației de executare sau transferării bunului sau serviciului distinct); și

(b) alocarea componentei variabile a contraprestației în întregime obligației de executare sau bunului sau serviciului distinct este consecventă cu obiectivul alocării de la punctul 73 atunci când se iau în considerare toate obligațiile de executare și termenii de plată din contract.

86. Dispozițiile privind alocarea de la punctele 73-83 trebuie aplicate pentru alocarea părții rămase din prețul tranzacției care nu îndeplinește criteriile de la punctul 85.

▼M52

Modificări în preţul tranzacţiei

87. După începerea contractului, preţul tranzacţiei se poate modifica din diferite motive, inclusiv soluţionarea evenimentelor incerte sau alte modificări ale circumstanţelor care determină o modificare a valorii contraprestaţiei la care o entitate se aşteaptă să aibă dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor promise.

88. O entitate trebuie să aloce la obligaţiile de executare din contract orice modificări ulterioare în preţul tranzacţiei pe aceeaşi bază ca la începerea contractului. În consecinţă, o entitate nu trebuie să realoce preţul tranzacţiei pentru a reflecta modificările în preţurile individuale de vânzare după începerea contractului. Sumele alocate unei obligaţii de executare îndeplinite trebuie recunoscute ca venituri sau ca o reducere a veniturilor în perioada în care se modifică preţul tranzacţiei.

89. O entitate trebuie să aloce o modificare în preţul tranzacţiei în întregime către una sau mai multe dintre, dar nu toate, obligaţiile de executare sau bunurile sau serviciile distincte promise într-o serie care face parte dintr-o singură obligaţie de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) numai dacă sunt îndeplinite criteriile de la punctul 85 privind alocarea contraprestaţiei variabile.

90. O entitate trebuie să contabilizeze o modificare în preţul tranzacţiei care apare ca urmare a unei modificări în contract în conformitate cu punctele 18-21. Totuşi, pentru o modificare în preţul tranzacţiei care apare după o modificare în contract, o entitate trebuie să aplice punctele 87-89 pentru a aloca modificarea în preţul tranzacţiei în oricare mod aplicabil dintre următoarele:

(a) o entitate trebuie să aloce modificarea în preţul tranzacţiei la obligaţiile de executare identificate în contract înainte de modificarea contractului dacă, și în măsura în care, modificarea în preţul tranzacţiei este atribuibilă valorii contraprestaţiei variabile promise înainte de modificarea contractului, iar modificarea contractului este contabilizată în conformitate cu punctul 21 litera (a).

(b) în toate celelalte cazuri în care modificarea contractului nu a fost contabilizată ca un contract separat în conformitate cu punctul 20, o entitate trebuie să aloce modificarea în preţul tranzacţiei la obligaţiile de executare din contractul modificat (adică obligaţiile de executare neîndeplinite sau parţial neîndeplinite imediat după modificarea contractului).

COSTURI CONTRACTUALE

Costurile marginale ale obţinerii unui contract

91. O entitate trebuie să recunoască drept un activ costurile marginale ale obţinerii unui contract cu un client dacă entitatea preconizează să recupereze aceste costuri.

92. Costurile marginale ale obţinerii unui contract sunt acele costuri pe care le suportă o entitate pentru a obţine un contract cu un client pe care nu le-ar fi suportat dacă nu ar fi obţinut contractul (de exemplu, un comision de vânzare).

93. Costurile obţinerii unui contract care ar fi suportate indiferent de obţinerea sau nu a contractului trebuie recunoscute drept o cheltuială atunci când sunt suportate, cu excepţia cazului în care aceste costuri îi pot fi imputate explicit clientului indiferent de obţinerea sau nu a contractului.

▼M52

94. Ca o soluție practică, o entitate poate recunoaște costurile marginale ale obținerii unui contract drept o cheltuială atunci când sunt suportate dacă perioada de amortizare a activului care ar fi recunoscut altfel de entitate este de cel mult un an.

Costurile de îndeplinire a unui contract

95. În cazul în care costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract cu un client nu intră sub incidența unui alt standard (de exemplu, IAS 2 *Stocuri*, IAS 16 *Imobilizări corporale* sau IAS 38 *Imobilizări necorporale*), o entitate trebuie să recunoască un activ din costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract numai dacă aceste costuri îndeplinesc toate criteriile următoare:

(a) costurile sunt corelate direct cu un contract sau cu un contract anticipat pe care entitatea îl poate identifica în mod specific (de exemplu, costurile legate de serviciile care vor fi prestate în baza reînnoirii unui contract existent sau costurile de proiectare a unui activ care va fi transferat conform unui contract specific ce nu a fost încă aprobat);

(b) costurile generează sau sporesc resursele entității care vor fi utilizate pentru a se îndeplini (sau pentru a continua să se îndeplinească) obligațiile de executare în viitor; și

(c) se preconizează că aceste costuri vor fi recuperate.

96. Pentru costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract cu un client care intră sub incidența unui alt standard, o entitate trebuie să contabilizeze acele costuri în conformitate cu standardele respective.

▼M54

97. Costurile corelate direct cu un contract (sau cu un contract anticipat specific) includ oricare dintre următoarele:

▼M52

(a) forța de muncă directă (de exemplu, salariile și remunerațiile săptămânale ale angajaților care vor presta serviciile promise direct clientului);

(b) materialele directe (de exemplu, stocurile folosite pentru a presta serviciile promise unui client);

▼M54

(c) alocări de costuri care sunt corelate direct cu contractul sau cu activități aferente contractului (de exemplu, costurile cu administrarea și supravegherea contractului, asigurarea și amortizarea instrumentelor, și echipamentelor și activelor aferente dreptului de utilizare utilizate pentru îndeplinirea contractului);

▼M52

(d) costurile care îi pot fi imputate explicit clientului conform contractului; și

(e) alte costuri care sunt suportate numai pentru că o entitate a încheiat contractul respectiv (de exemplu, plăți către subcontractanți).

98. O entitate trebuie să recunoască următoarele costuri drept cheltuieli la momentul suportării lor:

(a) costurile generale și administrative (cu excepția cazului în care acele costuri îi pot fi imputate explicit clientului conform contractului, caz în care o entitate trebuie să evalueze costurile respective în conformitate cu punctul 97);

▼M52

(b) costurile materialelor, forţei de muncă și altor resurse irosite la îndeplinirea contractului care nu au fost reflectate în preţul contractului;

(c) costurile legate de obligaţiile de executare îndeplinite (sau obligațiile de executare parţial îndeplinite) din contract (adică acele costuri care se referă la executarea anterioară); și

(d) costurile pentru care o entitate nu poate distinge dacă se referă la obligaţii de executare neîndeplinite sau la obligaţii de executare îndeplinite (sau obligaţii de executare parţial îndeplinite).

Amortizare și depreciere

99. Un activ recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95 trebuie amortizat pe o bază sistematică consecventă cu transferul către client al bunurilor sau serviciilor la care se referă activul. Activul se poate referi la bunuri sau servicii care trebuie transferate conform unui contract anticipat specific [conform descrierii de la punctul 95 litera (a)].

100. O entitate trebuie să actualizeze amortizarea pentru a reflecta o modificare semnificativă a plasării în timp preconizate de entitate pentru transferul către client al bunurilor sau serviciilor la care se referă activul. O astfel de modificare trebuie contabilizată drept o modificare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8.

101. O entitate trebuie să recunoască o pierdere din depreciere în profit sau pierdere în măsura în care valoarea contabilă a unui activ recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95 depășește:

(a) valoarea rămasă a contraprestaţiei pe care entitatea preconizează să o primească în schimbul bunurilor sau serviciilor la care se referă activul; minus

(b) costurile care se referă direct la furnizarea acelor bunuri sau servicii și care nu au fost recunoscute drept cheltuieli (a se vedea punctul 97).

102. În sensul aplicării punctului 101 pentru determinarea valorii contraprestaţiei pe care o entitate preconizează să o primească, o entitate trebuie să utilizeze principiile pentru determinarea preţului tranzacţiei (cu excepţia dispoziţiilor de la punctele 56-58 privind limitarea estimărilor contraprestaţiei variabile) și să ajusteze valoarea respectivă pentru a reflecta efectele riscului de credit al clientului.

103. Înainte ca o entitate să recunoască o pierdere din depreciere pentru un activ recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95, entitatea trebuie să recunoască orice pierdere din depreciere pentru activele aferente contractului care sunt recunoscute în conformitate cu un alt standard (de exemplu, IAS 2, IAS 16 și IAS 38). După aplicarea testului de depreciere de la punctul 101, o entitate trebuie să includă valoarea contabilă rezultată a activului recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95 în valoarea contabilă a unităţii generatoare de numerar de care aparţine în sensul aplicării IAS 36 *Deprecierea activelor* pentru acea unitate generatoare de numerar.

▼**M52**

104. O entitate trebuie să recunoască la profit sau pierdere o reluare a unei părți sau a întregii pierderi din depreciere recunoscute anterior în conformitate cu punctul 101 atunci când condițiile de depreciere nu mai există sau s-au îmbunătățit. Valoarea contabilă mărită a activului nu trebuie să depășească valoarea care ar fi fost determinată (minus amortizarea) dacă nu s-ar fi recunoscut anterior nicio pierdere din depreciere.

PREZENTARE

105. Atunci când oricare dintre părțile la un contract și-a executat obligațiile, o entitate trebuie să prezinte contractul în situația poziției financiare drept un activ aferent contractului sau o datorie aferentă contractului, în funcție de relația dintre executarea obligațiilor de către entitate și efectuarea plății de către client. O entitate trebuie să prezinte orice drepturi necondiționate la o contraprestație separat, drept creanțe.

106. Dacă un client plătește o contraprestație sau o entitate are dreptul la o contraprestație care este necondiționată (adică o creanță), înainte ca entitatea să transfere un bun sau un serviciu clientului, entitatea trebuie să prezinte contractul ca o datorie aferentă contractului în momentul efectuării plății sau la termenul de scadență al acesteia (oricare are loc primul). O datorie aferentă contractului reprezintă obligația unei entități de a transfera unui client bunurile sau serviciile pentru care entitatea a primit o contraprestație (sau pentru care este scadentă o anumită contraprestație) de la client.

107. Dacă o entitate își execută obligațiile prin transferarea unor bunuri sau servicii la un client înainte ca acesta să plătească o contraprestație sau înainte de scadența plății, entitatea trebuie să prezinte contractul drept un activ aferent contractului, excluzând orice sume prezentate drept creanțe. Un activ aferent contractului reprezintă dreptul unei entități la o contraprestație în schimbul bunurilor sau serviciilor transferate de entitate unui client. O entitate trebuie să evalueze un activ aferent contractului pentru depreciere în conformitate cu IFRS 9. O depreciere a unui activ aferent contractului trebuie evaluată, prezentată și descrisă pe aceeași bază ca un activ financiar care intră sub incidența IFRS 9 [a se vedea, de asemenea, punctul 113 litera (b)].

108. O creanță reprezintă dreptul necondiționat al unei entități la o contraprestație. Dreptul la o contraprestație este necondiționat dacă este necesară doar trecerea timpului înainte ca plata acelei contraprestații să devină scadentă. De exemplu, o entitate ar recunoaște o creanță dacă ar avea un drept curent la o plată, chiar dacă suma respectivă ar putea face obiectul unei rambursări în viitor. O entitate trebuie să contabilizeze o creanță în conformitate cu IFRS 9. La recunoașterea inițială a unei creanțe dintr-un contract cu un client, orice diferență dintre evaluarea creanței în conformitate cu IFRS 9 și valoarea veniturilor aferente recunoscute trebuie prezentată drept o cheltuială (de exemplu, ca o pierdere din depreciere).

109. Prezentul standard utilizează termenii „activ aferent contractului” și „datorie aferentă contractului”, dar nu îi interzice unei entități să utilizeze descrieri alternative în situația poziției financiare pentru aceste elemente. Dacă o entitate utilizează o descriere alternativă pentru un activ aferent contractului, entitatea trebuie să ofere suficiente informații pentru ca un utilizator al situațiilor financiare să poată distinge între creanțe și activele aferente contractului.

▼M52

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

110. Obiectivul dispoziţiilor de prezentare a informaţiilor este ca o entitate să prezinte suficiente informaţii pentru a permite utilizatorilor situaţiilor financiare să înţeleagă natura, valoarea, plasarea în timp şi incertitudinea veniturilor şi fluxurilor de trezorerie care rezultă din contractele cu clienţii. Pentru a îndeplini acest obiectiv, o entitate trebuie să prezinte informaţii calitative şi cantitative despre toate aspectele următoare:

(a) contractele sale cu clienţii (a se vedea punctele 113-122);

(b) raţionamentele semnificative, precum şi modificările acestora, care au fost efectuate la aplicarea prezentului standard acestor contracte (a se vedea punctele 123-126); şi

(c) orice active recunoscute din costurile pentru a obţine sau a îndeplini un contract cu un client în conformitate cu punctul 91 sau 95 (a se vedea punctele 127-128).

111. O entitate trebuie să analizeze nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini obiectivul prezentării de informaţii şi nivelul de atenţie pe care trebuie să îl acorde fiecăreia dintre diferitele dispoziţii. O entitate trebuie să prezinte informaţii agregate sau dezagregate astfel încât să nu obstrucţioneze informaţiile utile, fie prin includerea unui număr mare de detalii nesemnificative, fie prin agregarea elementelor care au caracteristici substanţial diferite.

112. Nu este necesar ca o entitate să prezinte informaţii în conformitate cu prezentul standard dacă a furnizat informaţiile în conformitate cu un alt standard.

Contractele cu clienţii

113. O entitate trebuie să prezinte toate sumele de mai jos pentru perioada de raportare, cu excepţia cazului în care aceste sume sunt prezentate separat în situaţia rezultatului global în conformitate cu alte standarde:

(a) veniturile recunoscute din contractele cu clienţii, pe care entitatea trebuie să le prezinte separat de alte surse de venituri; şi

(b) orice pierderi din depreciere recunoscute (în conformitate cu IFRS 9) pentru orice creanţe sau active aferente contractului care rezultă din contractele unei entităţi cu clienţii, pe care entitatea trebuie să le prezinte separat de pierderile din depreciere din alte contracte.

Dezagregarea veniturilor

114. O entitate trebuie să dezagrege veniturile recunoscute din contractele cu clienţii în categorii care să ilustreze modul în care natura, valoarea, plasarea în timp şi incertitudinea veniturilor şi fluxurilor de trezorerie sunt afectate de factorii economici. O entitate trebuie să aplice îndrumările de la punctele B87-B89 atunci când selectează categoriile pe care le va utiliza pentru dezagregarea veniturilor.

▼M52

115. În plus, o entitate trebuie să prezinte informații suficiente pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă relația dintre prezentarea veniturilor dezagregate (în conformitate cu punctul 114) și informațiile referitoare la venituri care sunt prezentate pentru fiecare segment raportabil, dacă entitatea aplică IFRS 8 *Segmente de activitate*.

Soldurile contractelor

116. O entitate trebuie să prezinte toate informațiile următoare:

(a) soldurile de deschidere sau de închidere ale creanțelor, activelor aferente contractului și datoriilor aferente contractului din contractele cu clienții, dacă nu sunt prezentate sau descrise separat;

(b) veniturile recunoscute în perioada de raportare care au fost incluse în soldul datoriei aferente contractului la începutul perioadei; și

(c) veniturile recunoscute în perioada de raportare din obligațiile de executare îndeplinite (sau parțial îndeplinite) în perioadele anterioare (de exemplu, modificări în prețul tranzacției).

117. O entitate trebuie să explice cum este corelată plasarea în timp a îndeplinirii obligației sale de executare [a se vedea punctul 119 litera (a)] cu plasarea tipică în timp a plății [a se vedea punctul 119 litera (b)] și efectul pe care acești factori îl au asupra soldurilor activului aferent contractului și datoriei aferente contractului. Explicația furnizată poate utiliza informații calitative.

118. O entitate trebuie să furnizeze o explicație a modificărilor semnificative în soldurile activului aferent contractului și datoriei aferente contractului de pe parcursul perioadei de raportare. Explicația trebuie să includă informații calitative și cantitative. Exemplele de modificări în soldurile entității ale activelor aferente contractului și datoriilor aferente contractului includ oricare dintre următoarele:

(a) modificările determinate de combinările de întreprinderi;

(b) ajustările de recuperare cumulative ale veniturilor care afectează activul asociat aferent contractului sau datoria asociată aferentă contractului, inclusiv ajustările care rezultă dintr-o modificare a evaluării progresului, o modificare a unei estimări a prețului tranzacției (inclusiv orice modificări în evaluarea măsurii în care o estimare a contraprestației variabile este limitată) sau o modificare a contractului;

(c) deprecierea unui activ aferent contractului;

(d) o modificare a cadrului temporal în care un drept la o contraprestație va deveni necondiționat (adică în care un activ aferent contractului va fi reclasificat drept creanță); și

(e) o modificare a cadrului temporal în care o obligație de executare va fi îndeplinită (adică în care vor fi recunoscute veniturile rezultate dintr-o datorie aferentă contractului).

▼**M52**

Obligații de executare

119. O entitate trebuie să prezinte informații despre obligațiile sale de executare din contractele cu clienții, inclusiv o descriere a tuturor aspectelor de mai jos:

(a) momentul în care entitatea își îndeplinește de obicei obligațiile de executare (de exemplu, la expediere, la livrare, pe măsura prestării serviciilor sau la finalizarea serviciului), inclusiv momentul în care sunt îndeplinite obligațiile de executare într-un acord cu facturare înainte de livrare;

(b) termenii de plată semnificativi (de exemplu, scadența obișnuită a plății, măsura în care contractul conține o componentă de finanțare semnificativă, măsura în care valoarea contraprestației este variabilă și măsura în care estimarea contraprestației variabile este de obicei limitată în conformitate cu punctele 56-58);

(c) natura bunurilor sau serviciilor pe care entitatea a promis să le transfere, evidențiind orice obligație de executare de a se asigura că o altă parte transferă bunuri sau servicii (adică dacă entitatea acționează ca un intermediar);

(d) obligațiile legate de returi, rambursări sau alte obligații similare; și

(e) tipurile de garanții și obligațiile conexe.

Prețul tranzacției alocat obligațiilor de executare rămase

120. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații despre obligațiile sale de executare rămase:

(a) valoarea agregată a prețului tranzacției alocat obligațiilor de executare rămase neîndeplinite (sau parțial neîndeplinite) la finalul perioadei de raportare; și

(b) o explicație referitoare la momentul în care entitatea preconizează că va recunoaște ca venituri valoarea prezentată în conformitate cu punctul 120 litera (a), pe care entitatea îl va descrie în oricare dintre următoarele moduri:

(i) pe o bază cantitativă, utilizând intervalele de timp cele mai adecvate pentru durata obligațiilor de executare rămase; sau

(ii) prin utilizarea de informații calitative.

121. Ca o soluție practică, nu este necesar ca o entitate să prezinte informațiile de la punctul 120 pentru o obligație de executare dacă se îndeplinește oricare dintre condițiile de mai jos:

(a) obligația de executare face parte dintr-un contract care are o durată preconizată inițial de cel mult un an; sau

(b) entitatea recunoaște venituri din îndeplinirea obligației de executare în conformitate cu punctul B16.

▼M52

122. O entitate trebuie să ofere o explicație calitativă referitoare la măsura în care aplică soluția practică de la punctul 121 și la măsura în care există vreo contraprestație din contractele cu clienții care nu este inclusă în prețul tranzacției și, prin urmare, nu este inclusă în informațiile prezentate în conformitate cu punctul 120. De exemplu, o estimare a prețului tranzacției nu ar include niciuna dintre valorile estimate pentru contraprestația variabilă care sunt limitate (a se vedea punctele 56-58).

Raționamente semnificative în aplicarea prezentului standard

123. O entitate trebuie să prezinte raționamentele și orice modificări ale raționamentelor utilizate în aplicarea prezentului standard care afectează în mod semnificativ determinarea valorii și plasării în timp ale veniturilor din contractele cu clienții. o entitate trebuie să explice, în special, raționamentele și modificările raționamentelor utilizate pentru a determina următoarele două aspecte:

(a) plasarea în timp a îndeplinirii obligațiilor de executare (a se vedea punctele 124-125); și

(b) prețul tranzacției și sumele alocate obligațiilor de executare (a se vedea punctul 126).

Determinarea plasării în timp a îndeplinirii obligațiilor de executare

124. Pentru obligațiile de executare pe care o entitate le îndeplinește în timp, o entitate trebuie să prezinte următoarele două aspecte:

(a) metodele utilizate pentru recunoașterea veniturilor (de exemplu, o descriere a metodelor bazate pe rezultate sau a metodelor bazate pe intrări care au fost utilizate și modul în care au fost aplicate aceste metode); și

(b) o explicație a motivului pentru care metodele utilizate ilustrează exact transferul de bunuri sau servicii.

125. Pentru obligațiile de executare îndeplinite la un moment specific, o entitate trebuie să prezinte raționamentele semnificative utilizate pentru a evalua momentul în care un client obține controlul asupra bunurilor sau serviciilor promise.

Determinarea prețului tranzacției și a sumelor alocate obligațiilor de executare

126. O entitate trebuie să prezinte informații despre metodele, datele de intrare și ipotezele utilizate pentru toate acțiunile următoare:

(a) determinarea prețului tranzacției, care include, dar fără a se limita la, estimarea contraprestației variabile, ajustarea contraprestației pentru efectele valorii-timp a banilor și evaluarea contraprestației nemonetare;

(b) evaluarea măsurii în care o estimare a contraprestației variabile este limitată;

(c) alocarea prețului tranzacției, inclusiv estimarea prețurilor individuale de vânzare ale bunurilor sau serviciilor promise și alocarea reducerilor și contraprestației variabile unei părți specifice a contractului (dacă se aplică); și

▼M52

(d) evaluarea obligaţiilor legate de retururi, rambursări și a altor obligaţii similare.

Active recunoscute din costurile de obţinere sau îndeplinire a unui contract cu un client

127. O entitate trebuie să prezinte următoarele două aspecte:

(a) raţionamentele efectuate pentru a determina valoarea costurilor suportate pentru a obţine sau a îndeplini un contract cu un client (în conformitate cu punctul 91 sau 95); și

(b) metoda pe care o utilizează pentru a determina amortizarea pentru fiecare perioadă de raportare.

128. O entitate trebuie să prezinte toate informaţiile următoare:

(a) soldurile de închidere ale activelor recunoscute din costurile suportate pentru a obţine sau pentru a îndeplini un contract cu un client (în conformitate cu punctul 91 sau 95), pe categorii principale de active (de exemplu, costuri de obţinere a contractelor cu clienţii, costuri precontractuale și costuri de constituire); și

(b) valoarea amortizării și orice pierderi din depreciere recunoscute în perioada de raportare.

Soluţii practice

129. Dacă o entitate alege să folosească fie soluţia practică de la punctul 63 (despre existenţa unei componente de finanţare semnificative), fie pe cea de la punctul 94 (despre costurile marginale ale obţinerii unui contract), entitatea trebuie să prezinte acest lucru.

Anexa A

Termeni definiţi

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard.

contract	Un acord între două sau mai multe părţi care creează drepturi și obligaţii exercitabile.
activ aferent contractului	Dreptul unei entităţi la o contraprestaţie în schimbul bunurilor sau serviciilor transferate de entitate unui **client**, atunci când dreptul respectiv este condiţionat de altceva decât de trecerea timpului (de exemplu, de executarea viitoare a obligaţiilor de către entitate).
datorie aferentă contractului	Obligaţia unei entităţi de a transfera unui **client** bunurile sau serviciile pentru care entitatea a primit o contraprestaţie de la client (sau pentru care această sumă este scadentă).
client	O parte care a încheiat un contract cu o entitate pentru a obţine bunuri sau servicii care reprezintă un produs generat de activităţile curente ale entităţii în schimbul unei contra-prestaţii.

▼M52

venit	Majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma intrărilor de active sau a măririi valorii activelor sau a diminuării datoriilor, care au drept rezultat o creștere a capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuţii ale participanţilor la capitalurile proprii.
obligaţie de executare	O promisiune dintr-un **contract** cu un **client** de a transfera clientului fie: (a) un bun sau serviciu (sau un pachet de bunuri sau servicii) distinct; fie (b) o serie de bunuri sau servicii distincte care sunt în esenţă identice și care au același tipar de transfer către client.
venituri	**Venitul** rezultat în decursul activităţilor curente ale unei entităţi.
preţ individual de vânzare (al unui bun sau al unui serviciu)	Preţul la care o entitate ar vinde separat un bun sau un serviciu promis unui **client**.
preţul tranzacţiei (pentru un contract cu un client)	Valoarea contraprestaţiei la care o entitate preconizează să aibă dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un **client**, neincluzând sumele colectate în numele unor terţe părţi.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-129 și are aceeași autoritate ca celelalte secţiuni ale standardului.

▼M55

B1 Prezentele îndrumări de aplicare sunt organizate în următoarele categorii:

▼M52

(a) obligaţii de executare îndeplinite în timp (punctele B2-B13);

(b) metode de evaluare a progresului către îndeplinirea unei obligaţii de executare în întregime (punctele B14-B19);

(c) vânzare cu drept de retur (punctele B20-B27);

(d) garanţii (punctele B28-B33);

(e) considerente de tip entitate care acţionează în nume propriu versus intermediar (punctele B34-B38);

(f) opţiunile clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare (punctele B39-B43);

▼**M52**

(g) drepturi neexercitate ale clienţilor (punctele B44-B47);

(h) avansuri nerambursabile (și unele costuri aferente) (punctele B48-B51);

▼**M55**

(i) cesionare prin contract de licenţă (punctele B52–B63B);

▼**M52**

(j) acorduri de recumpărare (punctele B64-B76);

(k) angajamente de consignaţie (punctele B77-B78);

(l) acorduri cu facturare înainte de livrare (punctele B79-B82);

(m) acceptarea de către client (punctele B83-B86); și

(n) prezentarea informaţiilor despre veniturile dezagregate (punctele B87-B89).

Obligaţii de executare îndeplinite în timp

B2 În conformitate cu punctul 35, o obligaţie de executare este îndeplinită în timp dacă este respectat unul dintre criteriile de mai jos:

(a) clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de executarea de către entitate pe măsură ce entitatea execută (a se vedea punctele B3-B4);

(b) executarea de către entitate creează sau îmbunătățește un activ (de exemplu, producţia în curs de execuţie) pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătăţit (a se vedea punctul B5); sau

(c) executarea de către entitate nu creează un activ cu o utilizare alternativă pentru entitate (a se vedea punctele B6-B8), iar entitatea are un drept exercitabil la plată pentru executarea realizată până la data respectivă (a se vedea punctele B9-B13).

Primirea și consumul simultan al beneficiilor generate de executarea de către entitate [punctul 35 litera (a)]

B3 Pentru unele tipuri de obligaţii de executare, evaluarea măsurii în care un client primește beneficiile executării obligaţiilor de către o entitate pe măsură ce entitatea le execută și consumă simultan acele beneficii pe măsură ce le primește va fi clară. Exemplele includ serviciile de rutină sau recurente (cum ar fi serviciile de curăţenie) pentru care primirea și consumul simultan de către client al beneficiilor executării de către entitate pot fi identificate cu uşurinţă.

▼**M52**

B4 Pentru alte tipuri de obligaţii de executare este posibil ca o entitate să nu poată identifica uşor dacă un client primește și consumă simultan beneficiile generate de executarea de către entitate pe măsură ce aceasta execută. În aceste circumstanţe, o obligaţie de executare este îndeplinită în timp dacă o entitate determină că nu este necesar ca o altă entitate să reexecute o parte semnificativă din activitatea finalizată de entitate până la data curentă în cazul în care cealaltă entitate ar îndeplini obligaţia de executare rămasă către client. Pentru a determina dacă nu este necesar ca o altă entitate să reexecute o parte semnificativă din activitatea finalizată de entitate până la data curentă, o entitate trebuie să utilizeze ambele ipoteze de mai jos:

(a) să ignore posibilele restricţii contractuale sau limitări practice care ar împiedica altfel entitatea să transfere obligaţia de executare rămasă unei alte entităţi; și

(b) să presupună că o altă entitate care îndeplinește obligaţia de executare rămasă nu ar beneficia de niciun activ controlat în prezent de entitate și care ar rămâne controlat de entitate dacă obligaţia de executare ar fi transferată unei alte entităţi.

Clientul controlează activul pe măsură ce este creat sau îmbunătăţit [punctul 35 litera (b)]

B5 Pentru a determina măsura în care un client controlează un activ pe măsură ce este creat sau îmbunătăţit în conformitate cu punctul 35 litera (b), o entitate trebuie să aplice dispoziţiile privind controlul de la punctele 31-34 și 38. Activul care este creat sau îmbunătăţit (de exemplu, un activ în curs de execuţie) poate fi fie corporal, fie necorporal.

Executarea de către entitate nu creează un activ cu o utilizare alternativă [punctul 35 litera (c)]

B6 Pentru a evalua măsura în care un activ are o utilizare alternativă pentru o entitate în conformitate cu punctul 36, o entitate trebuie să analizeze efectele restricţiilor contractuale și ale limitărilor practice asupra capacităţii entităţii de a stabili cu uşurinţă o altă utilizare pentru acel activ, cum ar fi vânzarea acestuia unui alt client. Posibilitatea rezilierii contractului cu clientul nu reprezintă un considerent relevant pentru evaluarea măsurii în care entitatea ar putea stabili cu uşurinţă o altă utilizare pentru activ.

B7 O restricţie contractuală asupra capacităţii unei entităţi de a stabili o altă utilizare pentru un activ trebuie să fie substanţială pentru ca activul să nu aibă o utilizare alternativă pentru entitate. O restricţie contractuală este substanţială dacă un client și-ar putea exercita drepturile asupra activului promis în cazul în care entitatea ar încerca să stabilească o altă utilizare pentru acesta. Invers, o restricţie contractuală nu este substanţială dacă, de exemplu, un activ poate fi în mare măsură înlocuit cu alte active pe care entitatea le-ar putea transfera unui alt client fără a încălca prevederile contractului și fără a suporta costuri semnificative care altfel nu ar fi fost suportate în legătură cu contractul respectiv.

▼**M52**

B8 Există o limitare practică a capacității unei entități de a stabili o altă utilizare pentru un activ dacă o entitate ar suporta pierderi economice semnificative pentru a stabili o altă utilizare pentru activ. O pierdere economică semnificativă poate apărea deoarece entitatea fie ar suporta costuri semnificative pentru a reutiliza activul, fie ar putea vinde activul doar cu o pierdere semnificativă. De exemplu, o entitate poate fi limitată practic de la redirecționarea activelor care fie au specificații de proiectare unice pentru un anumit client, fie sunt localizate în zone izolate.

Dreptul la plată pentru executarea realizată până la data curentă [punctul 35 litera (c)]

B9 În conformitate cu punctul 37, o entitate are un drept la plată pentru executarea realizată până la data curentă dacă entitatea are dreptul la o sumă care cel puțin să compenseze entitatea pentru executarea realizată până la data curentă în situația în care clientul sau o altă parte reziliază contractul din alte motive decât incapacitatea entității de a asigura executarea promisă. O sumă care ar compensa o entitate pentru executarea realizată până la data curentă ar fi o sumă care aproximează prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor transferate până la data curentă (de exemplu, recuperarea costurilor suportate de o entitate pentru a îndeplini obligația de executare plus o marjă de profit rezonabilă) mai degrabă decât o compensație numai pentru pierderea potențială de profit a entității în cazul în care contractul ar fi reziliat. Nu este necesar ca o compensare pentru o marjă de profit rezonabilă să fie egală cu marja de profit preconizată în cazul în care contractul ar fi îndeplinit conform promisiunii, dar o entitate trebuie să aibă dreptul la o compensare pentru oricare dintre următoarele sume:

(a) o parte din marja de profit preconizată din contract care reflectă în mod rezonabil măsura executării de către entitate aferente contractului înainte de rezilierea de către client (sau de către o altă parte); sau

(b) o rentabilitate rezonabilă aferentă costului capitalului entității pentru contracte similare (sau marjei obișnuite de exploatare a entității pentru contracte similare) dacă marja specifică contractului este mai mare decât rentabilitatea generată de obicei de entitate pentru contracte similare.

B10 Nu este necesar ca dreptul la plată al unei entități pentru executarea realizată până la data curentă să fie un drept necondiționat curent la plată. În multe cazuri, o entitate va avea un drept necondiționat la plată numai la atingerea unui obiectiv convenit sau la îndeplinirea în întregime a obligației de executare. Pentru a evalua dacă are dreptul la o plată pentru executarea realizată până la data curentă, o entitate trebuie să analizeze dacă ar avea un drept exercitabil de a solicita sau de a reține o plată pentru executarea realizată până la data curentă în cazul în care contractul ar fi reziliat înainte de finalizare din alte motive decât incapacitatea entității de a realiza executarea conform promisiunii.

▼**M52**

B11 în unele contracte, un client ar putea avea un drept de a rezilia contractul numai în momente specifice ale duratei de viață a contractului sau clientul s-ar putea să nu aibă niciun drept de a rezilia contractul. Dacă un client acționează în vederea rezilierii unui contract fără a avea dreptul de a rezilia contractul la momentul respectiv (inclusiv atunci când un client nu își îndeplinește obligațiile conform promisiunii), contractul (sau alte legi) i-ar putea da dreptul entității să continue să îi transfere clientului bunurile sau serviciile promise în contract și să îi solicite clientului să plătească contraprestația promisă în schimbul bunurilor sau serviciilor respective. În acele circumstanțe, o entitate are dreptul la o plată pentru executarea realizată până la data respectivă deoarece entitatea are un drept de a continua să își execute obligațiile în conformitate cu contractul și de a-i impune clientului să își execute obligațiile (care includ plata contraprestației promise).

B12 Pentru a evalua existența și forța executorie a unui drept la plată pentru executarea realizată până la data curentă, o entitate trebuie să analizeze termenii contractuali, precum și orice legislație sau orice precedent legal care ar putea completa sau prevala față de acei termeni contractuali. Aceasta ar include o evaluare a măsurii în care:

(a) legislația, practicile administrative sau un precedent legal îi oferă entității un drept la o plată pentru executarea până la data curentă, chiar dacă acel drept nu este specificat în contractul cu clientul;

(b) precedentul legal relevant indică faptul că drepturile similare la plată pentru executarea realizată până la data curentă din contracte similare nu au un efect juridic obligatoriu; sau

(c) practicile obișnuite de afaceri ale entității de a alege să nu își exercite dreptul la plată au determinat faptul că dreptul devine neexercitabil în mediul juridic respectiv. Totuși, deși o entitate poate alege să renunțe la dreptul său la plată din contracte similare, o entitate ar continua să aibă un drept la plată la data curentă dacă, în contractul cu clientul, dreptul său la plată pentru executarea până la data curentă rămâne exercitabil.

B13 Graficul de plată specificat într-un contract nu indică neapărat dacă o entitate are un drept exercitabil la plată pentru executarea realizată până la data curentă. Deși graficul de plată dintr-un contract specifică plasarea în timp și valoarea contraprestației datorate de un client, se poate ca graficul de plată să nu demonstreze neapărat dreptul la plată al unei entități pentru executarea realizată până la acea dată. Aceasta deoarece, de exemplu, contractul ar putea specifica faptul că contraprestația primită de la client este rambursabilă pentru alte motive decât incapacitatea entității de a executa conform promisiunilor din contract.

Metode de evaluare a progresului către îndeplinirea unei obligații de executare în întregime

B14 Metodele care pot fi utilizate pentru a evalua progresul unei entități către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare îndeplinite în timp, în conformitate cu punctele 35-37, includ următoarele:

▼**M52**

(a) metode bazate pe rezultate (a se vedea punctele B15-B17); și

(b) metode bazate pe intrări (a se vedea punctele B18-B19).

Metode bazate pe rezultate

B15 Metodele bazate pe rezultate recunosc veniturile pe baza evaluărilor directe ale valorii, din punctul de vedere al clientului, a bunurilor sau serviciilor transferate până la data curentă în raport cu bunurile sau serviciile rămase promise prin contract. Metodele bazate pe rezultate includ metode precum studiile privind executarea realizată până la data curentă, evaluări ale rezultatelor obținute, ale obiectivelor îndeplinite, ale timpului trecut și ale unităților produse sau unităților livrate. Atunci când o entitate evaluează dacă să aplice o metodă bazată pe rezultate pentru a-și evalua progresul, entitatea trebuie să analizeze dacă rezultatul selectat ar ilustra exact progresul entității către îndeplinirea în întregime a obligației de executare. O metodă bazată pe rezultate nu ar ilustra exact executarea de către entitate dacă rezultatul selectat nu ar reuși să evalueze o parte din bunurile sau serviciile al căror control a fost transferat clientului. De exemplu, metodele bazate pe rezultate care utilizează unitățile produse sau unitățile livrate nu ar ilustra exact progresul unei entități către îndeplinirea unei obligații de executare dacă, la finalul perioadei de raportare, executarea de către entitate a generat producție în curs de execuție sau produse finite controlate de client care nu sunt incluse în evaluarea rezultatului.

B16 Ca o soluție practică, dacă o entitate are dreptul la o contraprestație de la un client la o valoare care corespunde direct valorii acordate de client executării realizate de entitate până la data curentă (de exemplu, un contract de servicii în care o entitate facturează o sumă fixă pentru fiecare oră de serviciu prestat), entitatea poate recunoaște veniturile la valoarea pe care entitatea are dreptul să o factureze.

B17 Dezavantajele metodelor bazate pe rezultate sunt generate de faptul că rezultatele utilizate pentru evaluarea progresului ar putea să nu fie observabile direct, iar informațiile necesare pentru a le aplica ar putea să nu îi fie disponibile entității fără costuri nejustificate. Prin urmare, ar putea fi necesară o metodă bazată pe intrări.

Metode bazate pe intrări

B18 Metodele bazate pe intrări recunosc venituri pe baza intrărilor sau a eforturilor entității pentru îndeplinirea unei obligații de executare (de exemplu, resurse consumate, ore de lucru petrecute, costuri suportate, timp scurs sau ore de utilizare a mașinilor) în raport cu intrările totale preconizate pentru îndeplinirea obligației de executare respective. Dacă intrările sau eforturile entității sunt utilizate uniform pe toată perioada executării, ar putea fi adecvat ca entitatea să recunoască venituri pe o bază liniară.

B19 Un punct slab al metodelor bazate pe intrări este faptul că s-ar putea să nu existe o relație directă între intrările unei entități și transferul controlului asupra bunurilor sau serviciilor către un client. Prin urmare, o entitate trebuie să excludă dintr-o metodă bazată pe intrări efectele oricăror intrări care, în conformitate cu obiectivul de evaluare a progresului de la punctul 39, nu ilustrează executarea de către entitate a transferului de control asupra bunurilor sau serviciilor către client. De exemplu, la utilizarea unei metode bazate pe intrări fundamentate pe costuri, ar putea fi necesară o ajustare a evaluării progresului în următoarele circumstanțe:

▼M52

(a) Atunci când un cost suportat nu contribuie la progresul unei entități în îndeplinirea obligației de executare. De exemplu, o entitate nu ar recunoaște venituri pe baza costurilor suportate atribuibile unei lipse de randament semnificative în executarea de către entitate care nu au fost reflectate în prețul contractului (de exemplu, costurile unor cantități neprevăzute de materiale, forță de muncă și alte resurse irosite care au fost suportate pentru a îndeplini obligația de executare).

(b) Atunci când un cost suportat nu este proporțional cu progresul unei entități în îndeplinirea obligației de executare. În aceste circumstanțe, cel mai bun mod de a ilustra executarea de către entitate ar putea fi ajustarea metodei bazate pe intrări pentru a recunoaște venituri doar în măsura costurilor suportate. De exemplu, o ilustrare exactă a executării de către o entitate ar putea fi recunoașterea veniturilor la o valoare egală cu costul unui bun utilizat pentru a îndeplini o obligație de executare dacă entitatea preconizează la începerea contractului că vor fi îndeplinite toate condițiile de mai jos:

(i) bunul nu este distinct;

(ii) se preconizează că clientul va obține un control semnificativ asupra bunului înainte de a primi serviciile aferente bunului;

(iii) costul bunului transferat este semnificativ în raport cu costurile totale preconizate pentru îndeplinirea obligației de executare în întregime; și

(iv) entitatea procură bunul de la o terță parte și nu este implicată în mod semnificativ în proiectarea și producția bunului (însă entitatea acționează în nume propriu în conformitate cu punctele B34-B38).

Vânzare cu drept de retur

B20 În unele contracte, o entitate transferă controlul unui produs către un client și îi acordă, de asemenea, clientului dreptul de a returna produsul din diferite motive (cum ar fi nemulțumirea cu privire la produsul respectiv) și de a primi orice combinație a următoarelor elemente:

(a) o rambursare parțială sau totală a oricărei contraprestații plătite;

(b) un credit care poate fi aplicat contra sumelor datorate sau care vor fi datorate entității; și

(c) un alt produs în schimb.

B21 Pentru a contabiliza transferul de produse cu drept de retur (și pentru unele servicii furnizate care fac obiectul unei rambursări), o entitate trebuie să recunoască toate elementele următoare:

(a) venituri pentru produsele transferate la valoarea contraprestației la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul (prin urmare, veniturile nu ar fi recunoscute pentru produsele preconizate să fie returnate);

▼**M52**

(b) o datorie de rambursare; și

(c) un activ (și o ajustare corespunzătoare a costului vânzărilor) pentru dreptul său de a recupera produsele de la clienți la decontarea datoriei de rambursare.

B22 Promisiunea unei entități de a fi pregătită să accepte un produs returnat în timpul perioadei de retur nu va fi contabilizată ca o obligație de executare pe lângă obligația de a oferi o rambursare.

B23 O entitate trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 47-72 (inclusiv dispozițiile privind limitarea estimărilor contraprestației variabile de la punctele 56-58) pentru a determina valoarea contraprestației la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul (adică exclusiv produsele preconizate să fie returnate). Pentru orice sume primite (sau de primit) la care o entitate nu se așteaptă să aibă dreptul, entitatea nu trebuie să recunoască venituri atunci când transferă produsele la clienți, ci trebuie să recunoască sumele primite (sau de primit) ca o datorie de rambursare. Ulterior, la finalul fiecărei perioade de raportare, entitatea trebuie să își actualizeze evaluarea sumelor la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul produselor transferate și să modifice corespunzător prețul tranzacției și, prin urmare, valoarea veniturilor recunoscute.

B24 O entitate trebuie să actualizeze evaluarea datoriei de rambursare la finalul fiecărei perioade de raportare pentru modificări ale așteptărilor legate de valoarea rambursărilor. O entitate trebuie să recunoască ajustările corespunzătoare ca venituri (sau reduceri ale veniturilor).

B25 Un activ recunoscut pentru dreptul unei entități de a recupera produse de la un client la decontarea unei datorii de rambursare trebuie evaluat inițial în raport cu valoarea contabilă anterioară a produsului (de exemplu, stocuri) minus orice costuri preconizate pentru recuperarea acelor produse (inclusiv posibilele scăderi în valoarea pentru entitate a produselor returnate). La finalul fiecărei perioade de raportare, o entitate trebuie să actualizeze evaluarea activului rezultată din modificarea așteptărilor cu privire la produsele care vor fi returnate. O entitate trebuie să prezinte activul separat de datoria de rambursare.

B26 Schimbarea de către clienți a unui produs cu un alt produs de același tip, aceeași calitate, aceeași condiție și același preț (de exemplu, o anumită culoare sau mărime pentru o alta) nu sunt considerate retururi în sensul aplicării prezentului standard.

B27 Contractele în care un client poate returna un produs defect în schimbul unui produs funcțional trebuie evaluate în conformitate cu îndrumările referitoare la garanții de la punctele B28-B33.

▼**M52**

Garanţii

B28 Este un lucru obișnuit ca o entitate să ofere (în conformitate cu contractul, legea sau practicile obișnuite de afaceri ale entității) o garanţie în legătură cu vânzarea unui produs (indiferent dacă este vorba despre un bun sau un serviciu). Natura unei garanţii poate varia semnificativ între industrii și contracte diferite. Unele garanţii îi oferă unui client certificarea că produsul aferent va funcţiona așa cum au intenţionat părţile deoarece se conformează specificaţiilor convenite. Alte garanţii îi oferă clientului un serviciu în plus pe lângă certificarea conformității produsului cu specificaţiile convenite.

B29 Dacă un client are opţiunea de a cumpăra separat o garanţie (de exemplu, deoarece garanția are un preţ stabilit sau este negociată separat), garanţia reprezintă un serviciu distinct, deoarece entitatea promite să ofere serviciul clientului în plus față de produsul a cărui funcţionalitate este descrisă în contract. În acele circumstanţe, o entitate trebuie să contabilizeze garanţia promisă ca pe o obligaţie de executare în conformitate cu punctele 22-30 și să aloce o parte a preţului tranzacţiei acelei obligaţii de executare în conformitate cu punctele 73-86.

B30 Dacă un client nu are opţiunea de a cumpăra o garanţie separat, o entitate trebuie să contabilizeze garanţia în conformitate cu IAS 37*Provizioane, datorii contingente și active contingente*, cu excepţia cazului în care garanţia promisă sau o parte a garanţiei promise îi oferă clientului un serviciu în plus față de certificarea conformității produsului cu specificaţiile convenite.

B31 La evaluarea măsurii în care o garanţie îi oferă unui client un serviciu în plus față de certificarea conformității produsului cu specificaţiile convenite, o entitate trebuie să ia în considerare factori precum:

(a) măsura în care garanţia este impusă prin lege – dacă entității i se impune prin lege să ofere o garanţie, existența acelei legi indică faptul că garanţia promisă nu reprezintă o obligaţie de executare, deoarece astfel de dispoziţii există de obicei pentru a proteja clienţii de riscul achiziţionării unor produse defecte.

(b) durata perioadei de acoperire a garanţiei – cu cât este mai lungă perioada de acoperire, cu atât este mai probabil ca garanţia promisă să fie o obligaţie de executare, deoarece este mai probabil să ofere un serviciu în plus față de certificarea conformității produsului cu specificaţiile convenite.

(c) natura sarcinilor pe care entitatea promite să le execute – dacă este necesar ca o entitate să execute sarcini specificate pentru a oferi certificarea conformității unui produs cu specificaţiile convenite (de exemplu, un serviciu de expediere pentru returul unui produs defect), atunci acele sarcini probabil nu generează o obligaţie de executare.

▼M52

B32 Dacă o garanţie sau o parte a unei garanţii îi oferă unui client un serviciu în plus faţă de certificarea conformităţii produsului cu specificaţiile convenite, serviciul promis reprezintă o obligaţie de executare. Prin urmare, o entitate trebuie să aloce preţul tranzacţiei produsului şi serviciului. Dacă o entitate promite atât o garanţie de tip certificare, cât și o garanţie de tip serviciu, dar nu le poate contabiliza separat în mod rezonabil, entitatea trebuie să contabilizeze ambele garanţii împreună ca pe o singură obligaţie de executare.

B33 O lege care impune unei entităţi să plătească o compensaţie dacă produsele sale cauzează pagube sau vătămări nu generează o obligaţie de executare. De exemplu, un producător ar putea vinde produse într-o jurisdicţie în care legea consideră producătorul răspunzător pentru orice pagube (aduse, de exemplu, proprietăţii personale) care ar putea fi determinate de utilizarea de către un consumator a unui produs în scopul intenţionat. În mod similar, promisiunea unei entităţi de a plăti o indemnizaţie clientului pentru datoriile şi pagubele generate de pretenţiile ridicate cu privire la un brevet, un drept de autor, o marcă înregistrată sau orice altă încălcare de către produsele entităţii nu generează o obligaţie de executare. Entitatea trebuie să contabilizeze astfel de obligaţii în conformitate cu IAS 37.

Considerente de tip entitate care acţionează în nume propriu versus intermediar

▼M55

B34 Atunci când o altă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client, entitatea determină dacă natura promisiunii sale reprezintă o obligaţie de executare de a furniza ea însăși bunurile sau serviciile specificate (adică entitatea acţionează în nume propriu) sau de a aranja ca bunurile sau serviciile respective să fie furnizate de o altă parte (adică entitatea este un intermediar). O entitate determină dacă acţionează în nume propriu sau ca intermediar pentru fiecare bun sau serviciu promis clientului. Un bun sau serviciu specificat este un bun sau un serviciu distinct (sau un pachet distinct de bunuri sau servicii) care urmează să fie furnizat clientului (a se vedea punctele 27-30). În cazul în care un contract cu un client include mai multe bunuri sau servicii specificate, o entitate poate acţiona în nume propriu pentru unele bunuri sau servicii specificate și ca intermediar pentru altele.

B34A Pentru a determina natura promisiunii sale (astfel cum este descris la punctul B34), entitatea:

(a) identifică bunurile sau serviciile specificate care urmează să fie furnizate clientului [ceea ce ar putea fi, de exemplu, un drept la bunuri sau servicii care urmează să fie furnizate de o altă parte (a se vedea punctul 26)]; și

(b) evaluează dacă controlează (astfel cum este descris la punctul 33) fiecare bun sau serviciu specificat înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat clientului.

B35 O entitate acţionează în nume propriu dacă controlează un bun sau un serviciu specificat înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat unui client. Totuși, o entitate nu controlează neapărat un bun specificat dacă entitatea obţine dreptul legal asupra bunului respectiv doar pentru scurt timp înainte ca dreptul legal să fie transferat unui client. O entitate care acţionează în nume propriu își poate îndeplini obligaţia de a furniza ea însăși bunul sau serviciul specificat sau poate angaja o altă parte (de exemplu, un subcontractant) pentru a îndeplini obligaţia de executare, parţial sau în întregime, în numele său.

▼M55

B35A Atunci când cealaltă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client, o entitate care acţionează în nume propriu obţine controlul asupra oricăruia dintre următoarele:

(a) un bun sau un alt activ de la cealaltă parte, care este apoi transferat clientului;

(b) un drept la un serviciu care urmează să fie furnizat de către cealaltă parte, care îi conferă entităţii capacitatea de a impune părţii respective să furnizeze serviciul clientului în numele entităţii;

(c) un bun sau serviciu de la cealaltă parte, pe care îl combină apoi cu alte bunuri sau servicii atunci când furnizează clientului bunul sau serviciul specificat. De exemplu, în cazul în care o entitate furnizează un serviciu semnificativ de integrare a bunurilor sau serviciilor [a se vedea punctul 29 litera (a)] furnizate de o altă parte în bunul sau serviciul specificat contractat de către client, entitatea controlează bunul sau serviciul specificat înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat clientului. Acest lucru se datorează faptului că entitatea obţine mai întâi controlul asupra intrărilor aferente bunului sau serviciului specificat (care include bunuri sau servicii de la alte părţi) și stabilește utilizarea acestora pentru a crea produsul combinat care reprezintă bunul sau serviciul specificat.

B35B Atunci când (sau pe măsură ce) o entitate care acţionează în nume propriu îndeplinește o obligaţie de executare, entitatea recunoaște venituri la valoarea brută a contraprestaţiei la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul bunului sau serviciului specificat transferat.

B36 O entitate este un intermediar dacă obligaţia de executare a entităţii este de a aranja furnizarea bunului sau serviciului specificat de către o altă parte. O entitate care este un intermediar nu controlează bunul sau serviciul specificat furnizat de o altă parte înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat clientului. Atunci când (sau pe măsură ce) o entitate care este un intermediar îndeplinește o obligaţie de executare, entitatea recunoaște venituri la valoarea onorariilor sau comisioanelor la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul aranjării ca bunurile sau serviciile specificate să fie furnizate de către cealaltă parte. Onorariul sau comisionul unei entităţi poate fi valoarea netă a contraprestaţiei reţinute de entitate după ce îi plătește celeilalte părţi contraprestaţia primită în schimbul bunurilor sau serviciilor furnizate de acea parte.

B37 Indicatorii faptului că o entitate controlează bunul sau serviciul specificat înainte ca acesta să fie transferat clientului [și acţionează, aşadar, în nume propriu (a se vedea punctul B35)] includ, dar nu se limitează la, următoarele:

(a) entitatea este responsabilul principal pentru îndeplinirea promisiunii de a furniza bunul sau serviciul specificat. Acest lucru include, de regulă, responsabilitatea pentru acceptabilitatea bunului sau serviciului specificat (de exemplu, responsabilitatea principală pentru faptul că bunul sau serviciul îndeplinește specificaţiile clientului). Dacă entitatea este responsabilul principal pentru îndeplinirea promisiunii de a furniza bunul sau serviciul specificat, acest lucru ar putea indica faptul că cealaltă parte implicată în furnizarea bunului sau serviciului specificat acţionează în numele entităţii;

▼M55

(b) entitatea are riscul legat de stocuri înainte ca bunul sau serviciul specificat să fie transferat unui client sau după ce controlul a fost transferat clientului (de exemplu, în cazul în care clientul are un drept de retur). De exemplu, dacă o entitate obţine sau se angajează să obţină bunul sau serviciul specificat înainte de a obţine un contract cu un client, acest lucru ar putea indica faptul că entitatea are capacitatea de a stabili utilizarea bunului sau serviciului și de a obţine, în esenţă, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia înainte de a fi transferat clientului;

(c) entitatea are libertatea de a stabili preţul bunului sau serviciului specificat. Stabilirea preţului pe care clientul îl plătește pentru bunul sau serviciul specificat poate indica faptul că entitatea are capacitatea de a stabili utilizarea bunului sau serviciului respectiv și de a obţine, în esenţă, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Cu toate acestea, un intermediar poate avea libertatea de a stabili preţurile în anumite cazuri. De exemplu, un intermediar poate dispune de o anumită flexibilitate în stabilirea preţurilor pentru a genera venituri suplimentare din serviciul prin care aranjează ca bunurile sau serviciile să fie furnizate clienţilor de către alte părţi.

B37A Indicatorii de la punctul B37 ar putea avea o relevanţă mai mare sau mai mică pentru evaluarea controlului, în funcţie de natura bunului sau serviciului specificat și de termenii și condiţiile contractului. În plus, indicatori diferiţi pot constitui elemente de probă mai convingătoare în contracte diferite.

B38 Dacă o altă entitate își asumă obligaţiile de executare ale entităţii și drepturile din contract astfel încât entitatea nu mai este obligată să îndeplinească obligaţia de executare de a transfera bunul sau serviciul specificat clientului (adică entitatea nu mai acţionează în nume propriu), entitatea nu recunoaște venituri pentru acea obligaţie de executare. În schimb, entitatea trebuie să evalueze dacă să recunoască venituri pentru îndeplinirea unei obligaţii de executare de a obţine un contract pentru o altă parte (adică dacă entitatea acţionează în calitate de intermediar).

▼M52

Opţiunile clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare

B39 Opţiunile clientului pentru dobândirea de bunuri sau servicii suplimentare gratuit sau cu o reducere iau multe forme, inclusiv stimulente de vânzări, credite-premiu (sau puncte-premiu) pentru clienţi, opţiuni de reînnoire a contractului sau alte reduceri pentru bunuri sau servicii viitoare.

B40 Dacă într-un contract o entitate îi acordă unui client opţiunea de a dobândi bunuri sau servicii suplimentare, acea opţiune generează o obligaţie de executare în contract doar dacă opţiunea îi oferă clientului un drept semnificativ pe care acesta nu l-ar primi fără a încheia contractul respectiv (de exemplu, o reducere incrementală faţă de gama reducerilor acordate în mod obișnuit pentru acele bunuri sau servicii acelei clase de clienţi din acea zonă geografică sau de pe acea piaţă). Dacă opţiunea îi oferă clientului un drept semnificativ, clientul îi plătește practic în avans entităţii bunurile sau serviciile viitoare, iar entitatea recunoaște venituri atunci când acele bunuri sau servicii viitoare sunt transferate sau atunci când opţiunea expiră.

▼M52

B41 Dacă un client are opţiunea de a dobândi un bun sau un serviciu suplimentar la un preţ care ar reflecta preţul individual de vânzare pentru acel bun sau serviciu, opţiunea respectivă nu îi oferă clientului un drept semnificativ chiar dacă opţiunea poate fi exercitată numai prin încheierea unui contract anterior. În aceste cazuri, entitatea a făcut o ofertă de marketing pe care trebuie să o contabilizeze în conformitate cu prezentul standard doar atunci când clientul își exercită opţiunea de a achiziţiona bunurile sau serviciile suplimentare.

B42 Punctul 74 impune unei entităţi să aloce preţul tranzacţiei la obligaţiile de executare pe baza unui preţ individual de vânzare relativ. Dacă preţul individual de vânzare pentru opţiunea unui client de a dobândi bunuri sau servicii suplimentare nu este observabil direct, entitatea trebuie să îl estimeze. Această estimare trebuie să reflecte reducerea pe care clientul o va obţine atunci când își exercită opţiunea, ajustată pentru ambele elemente de mai jos:

(a) orice reducere pe care clientul ar putea să o primească fără a-și exercita opţiunea; și

(b) probabilitatea ca opţiunea să fie exercitată.

B43 Dacă un client are un drept semnificativ de a dobândi bunuri sau servicii viitoare și acele bunuri sau servicii sunt similare bunurilor sau serviciilor iniţiale din contract și sunt furnizate în conformitate cu termenii contractului iniţial, atunci o entitate poate, ca alternativă practică la estimarea preţului individual de vânzare al opţiunii, să aloce preţul tranzacţiei bunurilor sau serviciilor opţionale prin referinţă la bunurile sau serviciile preconizate să fie furnizate și la contraprestaţia preconizată aferentă. În mod obișnuit, aceste tipuri de opţiuni sunt pentru reînnoirea contractelor.

Drepturi neexercitate ale clienţilor

B44 În conformitate cu punctul 106, la primirea unei plăţi în avans de la un client, o entitate trebuie să recunoască o datorie aferentă contractului la valoarea plăţii în avans pentru obligaţia sa de executare de a transfera sau de a fi pregătită să transfere bunuri sau servicii în viitor. O entitate trebuie să derecunoască acea datorie aferentă contractului (și să recunoască venituri) atunci când transferă bunurile sau serviciile respective și, prin urmare, își îndeplinește obligaţia de executare.

B45 O plată în avans nerambursabilă a unui client către o entitate îi dă clientului un drept de a primi un bun sau un serviciu în viitor (și obligă entitatea să fie pregătită să transfere un bun sau un serviciu). Totuși, clienţii pot să nu își exercite toate drepturile contractuale. Aceste drepturi neexercitate sunt denumite adeseori drepturi neutilizate.

B46 Dacă o entitate se așteaptă să aibă dreptul la o valoare a drepturilor neexercitate ca urmare a unei datorii aferente contractului, entitatea trebuie să recunoască valoarea preconizată a drepturilor neexercitate la venituri proporţional cu tiparul drepturilor exercitate de client. Dacă o entitate nu preconizează să aibă dreptul la o valoare a drepturilor neexercitate, entitatea trebuie să recunoască valoarea preconizată a drepturilor neexercitate la venituri atunci când probabilitatea exercitării de către client a drepturilor rămase devine minimă. Pentru a determina dacă o entitate preconizează să aibă dreptul la o valoare a drepturilor neexercitate, entitatea trebuie să ia în considerare dispoziţiile de la punctele 56-58 privind limitarea estimărilor contraprestaţiei variabile.

▼M52

B47 O entitate trebuie să recunoască o datorie (și nu venituri) pentru orice contraprestație primită care poate fi atribuită drepturilor neexercitate ale unui client pentru care entității i se impune să repună în drepturi o altă parte, de exemplu, o entitate de stat în conformitate cu legile aplicabile privind proprietățile nerevendicate.

Avansuri nerambursabile (și unele costuri aferente)

B48 În unele contracte, o entitate percepe de la un client un avans nerambursabil la începutul contractului sau aproape de această dată. Exemplele includ taxele de înscriere din contractele pentru membrii cluburilor de fitness, comisioanele de activare din contractele de telecomunicații, taxele de constituire din anumite contracte de servicii și onorariile inițiale din unele contracte de furnizare.

B49 Pentru a identifica obligațiile de executare din astfel de contracte, o entitate trebuie să evalueze dacă avansul se referă la transferul unui bun sau serviciu promis. În multe cazuri, chiar dacă un avans nerambursabil se referă la o activitate pe care entității i se impune să o desfășoare la începutul contractului sau aproape de această dată pentru a îndeplini contractul, acea activitate nu are ca rezultat transferul unui bun sau serviciu promis către client (a se vedea punctul 25). În schimb, avansul reprezintă o plată în avans pentru bunuri sau servicii viitoare și, prin urmare, va fi recunoscut la venituri atunci când vor fi furnizate acele bunuri sau servicii viitoare. Perioada de recunoaștere a veniturilor va depăși perioada contractuală inițială dacă entitatea îi acordă clientului opțiunea de a reînnoi contractul și acea opțiune îi oferă clientului un drept semnificativ conform descrierii de la punctul B40.

B50 Dacă avansul nerambursabil se referă la un bun sau un serviciu, entitatea trebuie să evalueze dacă să contabilizeze bunul sau serviciul ca o obligație de executare separată, în conformitate cu punctele 22-30.

B51 O entitate poate percepe un onorariu nerambursabil ca parte a compensației pentru costurile suportate pentru constituirea unui contract (sau alte sarcini administrative, conform descrierii de la punctul 25). Dacă acele activități de constituire nu îndeplinesc o obligație de executare, entitatea trebuie să ignore acele activități (și costurile aferente) atunci când evaluează progresul în conformitate cu punctul B19. Aceasta deoarece costurile activităților de constituire nu ilustrează transferul de servicii către client. Entitatea trebuie să evalueze măsura în care costurile suportate la constituirea unui contract au avut ca rezultat un activ care trebuie recunoscut în conformitate cu punctul 95.

Cesionare prin contract de licență

▼M55

B52 O licență stabilește drepturile unui client în ceea ce privește proprietatea intelectuală a unei entități. Licențele de proprietate intelectuală pot include, dar nu se limitează la, licențe de următoarele tipuri:

(a) programe informatice și tehnologie;

(b) filme, muzică și alte forme de media și divertisment;

(c) francize; și

(d) patente, mărci comerciale și drepturi de autor.

▼M55

B53 Pe lângă promisiunea de a acorda o licență (sau licențe) unui client, o entitate poate promite, de asemenea, să transfere alte bunuri sau servicii clientului. Acele promisiuni pot fi stipulate explicit în contract sau pot fi tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri, politicilor publicate sau declarațiilor specifice ale unei entități (a se vedea punctul 24). La fel ca în cazul altor tipuri de contracte, atunci când un contract cu un client include o promisiune de a acorda o licență (sau licențe) pe lângă alte bunuri sau servicii promise, o entitate aplică punctele 22-30 pentru a identifica fiecare dintre obligațiile de executare din contract.

▼M52

B54 Dacă o promisiune de a acorda o licență nu este distinctă de alte bunuri sau servicii promise în contract în conformitate cu punctele 26-30, o entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de acordare a licenței și celelalte bunuri sau servicii promise împreună, ca pe o singură obligație de executare. Exemplele de licențe care nu sunt distincte de alte bunuri sau servicii promise în contract includ următoarele:

(a) o licență care formează o componentă a unui bun corporal și care este esențială pentru funcționalitatea bunului; și

(b) o licență de care clientul poate beneficia numai împreună cu un serviciu conex (cum ar fi un serviciu online oferit de entitate care îi permite clientului, prin acordarea unei licențe, să acceseze conținutul).

B55 Dacă o licență nu este distinctă, o entitate trebuie să aplice punctele 31-38 pentru a determina dacă obligația de executare (care include licența promisă) este o obligație de executare care este îndeplinită în timp sau la un moment dat.

B56 Dacă promisiunea de a acorda licența este distinctă de celelalte bunuri sau servicii promise în contract și, prin urmare, promisiunea de a acorda licența este o obligație de executare separată, o entitate trebuie să determine dacă licența se transferă clientului fie la un moment dat, fie în timp. Pentru a face această determinare, o entitate trebuie să analizeze dacă natura promisiunii entității în acordarea licenței unui client este de a-i oferi clientului fie:

(a) un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității așa cum aceasta există pe parcursul perioadei de licență; fie

(b) un drept de a utiliza proprietatea intelectuală a entității așa cum există la un moment specific, atunci când este acordată licența.

Determinarea naturii promisiunii unei entități

▼M55

B57 [Eliminat]

B58 Natura promisiunii unei entități la acordarea unei licențe este o promisiune de a oferi un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității dacă sunt îndeplinite toate criteriile următoare:

▼M55

(a) contractul impune sau clientul se așteaptă în mod rezonabil ca entitatea să desfășoare activități care afectează semnificativ proprietatea intelectuală asupra căreia clientul are drepturi (a se vedea punctele B59 și B59A);

(b) drepturile acordate de licență expun direct clientul la orice efecte pozitive sau negative ale activităților entității identificate la punctul B58 litera (a); și

(c) acele activități nu au ca rezultat transferul unui bun sau serviciu către client pe măsura desfășurării activităților (a se vedea punctul 25).

▼M52

B59 Factorii care ar putea să indice că un client se poate aștepta în mod rezonabil că o entitate va desfășura activități ce afectează semnificativ proprietatea intelectuală includ practicile obișnuite de afaceri, politicile publicate sau declarațiile specifice ale entității. Deși nu este determinantă, existența unui interes economic comun (de exemplu, o redevență pe bază de vânzări) între entitate și client în ceea ce privește proprietatea intelectuală asupra căreia clientul are drepturi poate indica, de asemenea, că acel client se poate aștepta în mod rezonabil ca entitatea să desfășoare astfel de activități.

▼M55

B59A Activitățile unei entități afectează semnificativ proprietatea intelectuală la care are dreptul clientul atunci când fie:

(a) se așteaptă ca activitățile respective să modifice semnificativ forma (de exemplu, proiectul sau conținutul) sau funcționalitatea (de exemplu, capacitatea de a îndeplini o funcție sau o sarcină) proprietății intelectuale; fie

(b) capacitatea clientului de a obține beneficii de pe urma proprietății intelectuale este în mod substanțial derivată din sau dependentă de aceste activități. De exemplu, beneficiile de pe urma unei mărci sunt adesea derivate din sau dependente de activitățile continue ale entității care sprijină sau mențin valoarea proprietății intelectuale.

Prin urmare, dacă proprietatea intelectuală la care clientul are drepturi deține o funcționalitate de sine stătătoare semnificativă, o parte substanțială din beneficiile generate de proprietatea intelectuală derivă din funcționalitatea respectivă. În consecință, capacitatea clientului de a obține beneficii de pe urma acelei proprietăți intelectuale nu ar fi afectată în mod semnificativ de activitățile entității, cu excepția cazului în care aceste activități modifică semnificativ forma sau funcționalitatea sa. Tipurile de proprietăți intelectuale care au adesea o funcționalitate de sine stătătoare semnificativă includ programele informatice, compușii biologici sau formulele de medicamente, precum și conținutul mediatic finalizat (de exemplu, filme, emisiuni televizate și înregistrări muzicale).

▼M52

B60 În cazul în care criteriile de la punctul B58 sunt îndeplinite, o entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de a acorda o licență ca pe o obligație de executare îndeplinită în timp, deoarece clientul va primi și va consuma simultan beneficiul generat de executarea de către entitate a furnizării accesului la proprietatea sa intelectuală pe măsura executării [a se vedea punctul 35 litera (a)]. O entitate trebuie să aplice punctele 3945 pentru a selecta o metodă adecvată de a-și evalua progresul către îndeplinirea în întregime a acelei obligații de executare de a asigura accesul.

▼M52

B61 În cazul în care criteriile de la punctul B58 nu sunt îndeplinite, natura promisiunii unei entități este de a oferi un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității așa cum există acea proprietate intelectuală (în termeni de formă și funcționalitate) la momentul specific în care licența îi este acordată clientului. Acest lucru înseamnă că acel client poate stabili utilizarea unei licențe și poate obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acesteia la momentul specific în care este transferată licența. O entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de a oferi un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității ca pe o obligație de executare îndeplinită la un moment specific. O entitate trebuie să aplice punctul 38 pentru a determina momentul specific în care licența îi este transferată clientului. Totuși, nu pot fi recunoscute venituri pentru o licență care oferă un drept de utilizare a proprietății intelectuale a unei entități înainte de începutul perioadei în care clientul poate utiliza licența și poate obține beneficii de pe urma acesteia. De exemplu, dacă perioada unei licențe aferente unui program informatic ar începe înainte ca o entitate să furnizeze (sau să pună în alt mod la dispoziția) clientului un cod care îi permite clientului să utilizeze imediat programul informatic, entitatea nu ar recunoaște venituri înainte de furnizarea (sau punerea la dispoziție în alt mod) a acelui cod.

B62 O entitate trebuie să ignore următorii factori atunci când determină dacă o licență oferă un drept de accesare a proprietății intelectuale a entității sau un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității:

(a) restricțiile de timp, regiune geografică sau utilizare – aceste restricții definesc atributele licenței promise, mai degrabă decât să definească măsura în care entitatea își îndeplinește obligația de executare la un moment specific sau în timp;

(b) garanțiile oferite de entitate care atestă că aceasta are un brevet valid pentru proprietatea intelectuală și că își va apăra acel brevet de utilizarea neautorizată – o promisiune de apărare a dreptului aferent unui brevet nu reprezintă o obligație de executare deoarece acțiunea de apărare a brevetului protejează valoarea activelor de proprietate intelectuală ale entității și îi oferă clientului certificarea că licența transferată corespunde specificațiilor licenței promise în contract.

Redevențe pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare

B63 Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctele 56-59, o entitate trebuie să recunoască venituri pentru o redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare promisă în schimbul unei licențe de proprietate intelectuală doar atunci când (sau pe măsură ce) are loc ultimul dintre evenimentele de mai jos:

(a) are loc vânzarea sau utilizarea ulterioară; și

(b) obligația de executare căreia i-a fost alocată o parte din sau întreaga redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare a fost îndeplinită (sau parțial îndeplinită).

▼M55

B63A Cerința privind redevența pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare prevăzută la punctul B63 se aplică atunci când redevența se referă numai la o licență de proprietate intelectuală sau atunci când o licență de proprietate intelectuală reprezintă elementul predominant la care se referă redevența (de exemplu, o licență de proprietate intelectuală poate reprezenta elementul predominant la care se referă redevența atunci când entitatea se așteaptă în mod rezonabil ca clientul să atribuie o valoare semnificativ mai mare licenței în comparație cu alte bunuri sau servicii la care se referă redevența).

▼M55

B63B Atunci când este îndeplinită cerința de la punctul B63A, veniturile dintr-o redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare trebuie recunoscute integral în conformitate cu punctul B63. Atunci când nu este îndeplinită cerința de la punctul B63A, cerințele privind contraprestația variabilă de la punctele 50-59 se aplică redevenței pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare.

▼M52

Acorduri de recumpărare

B64 Un acord de recumpărare este un contract în care o entitate vinde un activ și, în același timp, promite sau are opțiunea de a recumpăra activul (fie prin același contract, fie printr-un alt contract). Activul recumpărat poate fi activul vândut inițial clientului, un activ în esență identic cu acel activ, sau un alt activ în care activul vândut inițial este o componentă.

B65 Acordurile de recumpărare au, în general, trei forme:

(a) obligația unei entități de a recumpăra activul (un *forward*);

(b) dreptul unei entități de a recumpăra activul (o opțiune call); și

(c) obligația unei entități de a recumpăra activul la solicitarea clientului (o opțiune put).

Un contract forward sau o opțiune call

▼M54

B66 Dacă o entitate are o obligație sau un drept de a recumpăra activul (un forward sau o opțiune call), un client nu obține controlul asupra activului, deoarece clientul are o capacitate limitată de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia, deși clientul ar putea avea posesia fizică a activului. În consecință, entitatea trebuie să contabilizeze contractul fie:

(a) ca pe un contract de leasing, în conformitate cu IFRS 16 *Contracte de leasing*, dacă entitatea poate sau trebuie să recumpere activul pentru o sumă mai mică decât prețul de vânzare inițial al activului, cu excepția cazului în care contractul face parte dintr-o tranzacție de vânzare și leaseback. Dacă acest contract face parte dintr-o tranzacție de vânzare și leaseback, entitatea trebuie să continue să recunoască activul și trebuie să recunoască o datorie financiară pentru orice contraprestație primită de la client. Entitatea trebuie să contabilizeze datoria financiară în conformitate cu IFRS 9; sau

▼M52

(b) ca pe un acord de finanțare, în conformitate cu punctul B68, dacă entitatea poate sau trebuie să recumpere activul pentru o sumă mai mare sau egală cu prețul de vânzare inițial al activului.

B67 Atunci când se compară prețul de recumpărare cu prețul de vânzare, o entitate trebuie să ia în considerare valoarea-timp a banilor.

B68 Dacă acordul de recumpărare reprezintă un angajament de finanțare, entitatea trebuie să continue să recunoască activul și trebuie să recunoască, de asemenea, o datorie financiară pentru orice contraprestație primită de la client. Entitatea trebuie să recunoască diferența dintre valoarea contraprestației primite de la client și valoarea contraprestației datorate clientului drept dobândă și, după caz, drept costuri de procesare sau deținere (de exemplu, asigurări).

B69 Dacă opțiunea expiră neexercitată, o entitate trebuie să derecunoască datoria și să recunoască venituri.

▼M52

O opțiune put

▼M54

B70 Dacă o entitate are o obligație de a recumpăra activul la solicitarea clientului (o opțiune put) la un preț mai mic decât prețul de vânzare inițial al activului, entitatea trebuie să analizeze la începerea contractului dacă acel client are un stimulent economic suficient pentru a exercita acel drept. Exercitarea dreptului respectiv de către client are practic ca rezultat plata de către client a unei contraprestații către entitate pentru dreptul de a utiliza un activ specificat pentru o perioadă de timp. Prin urmare, în cazul în care clientul are un stimulent economic suficient pentru a exercita acel drept, entitatea trebuie să contabilizeze acordul ca pe un contract de leasing, în conformitate cu IFRS 16, cu excepția cazului în care contractul face parte dintr-o tranzacție de vânzare și leaseback. Dacă acest contract face parte dintr-o tranzacție de vânzare și leaseback, entitatea trebuie să continue să recunoască activul și trebuie să recunoască o datorie financiară pentru orice contraprestație primită de la client. Entitatea trebuie să contabilizeze datoria financiară în conformitate cu IFRS 9.

▼M52

B71 Pentru a determina dacă un client are un stimulent economic suficient pentru a-și exercita dreptul, o entitate trebuie să analizeze mai mulți factori, inclusiv relația dintre prețul de recumpărare și valoarea de piață preconizată a activului la data recumpărării și durata de timp până la expirarea dreptului. De exemplu, dacă se preconizează că prețul de recumpărare va depăși semnificativ valoarea de piață a activului, acest lucru poate să indice că există un stimulent economic suficient pentru exercitarea opțiunii put de către client.

B72 În cazul în care clientul nu are un stimulent economic semnificativ de a-și exercita dreptul la un preț mai mic decât prețul de vânzare inițial al activului, entitatea trebuie să contabilizeze acordul ca și cum ar reprezenta vânzarea unui produs cu drept de retur, așa cum se descrie la punctele B20-B27.

B73 Dacă prețul de recumpărare al activului este mai mare sau egal cu prețul de vânzare inițial și este mai mare decât valoarea de piață preconizată a activului, contractul este de fapt un angajament de finanțare și, prin urmare, trebuie contabilizat așa cum se descrie la punctul B68.

B74 Dacă prețul de recumpărare al activului este mai mare sau egal cu prețul de vânzare inițial și este mai mic sau egal cu valoarea de piață preconizată a activului, iar clientul nu are un stimulent economic suficient pentru a-și exercita dreptul, atunci entitatea trebuie să contabilizeze acordul ca și cum ar fi vânzarea unui produs cu drept de retur, așa cum se descrie la punctele B20-B27.

B75 Atunci când se compară prețul de recumpărare cu prețul de vânzare, o entitate trebuie să ia în considerare valoarea-timp a banilor.

B76 Dacă opțiunea expiră neexercitată, o entitate trebuie să derecunoască datoria și să recunoască venituri.

Angajamente de consignație

B77 Atunci când o entitate îi livrează un produs unei alte părți (cum ar fi un dealer sau un distribuitor) pentru vânzarea către clienții finali, entitatea trebuie să evalueze dacă cealaltă parte a obținut controlul asupra produsului în acel moment specific. Un produs care i-a fost livrat unei alte părți poate fi deținut într-un angajament de consignație dacă cealaltă parte nu a obținut controlul asupra produsului. În consecință, o entitate nu trebuie să recunoască venituri la livrarea unui produs unei alte părți dacă produsul livrat este deținut în consignație.

▼M52

B78 Indicatorii faptului că un angajament este un angajament de consignaţie includ, dar fără a se limita la, următoarele:

(a) produsul este controlat de entitate până ce are loc un eveniment specificat, cum ar fi vânzarea produsului către un client al dealerului, sau până la expirarea unei perioade specificate;

(b) entitatea poate solicita returul produsului sau poate transfera produsul unei terţe părţi (cum ar fi un alt dealer); și

(c) dealerul nu are o obligaţie necondiţionată de a plăti produsul (deși i s-ar putea impune să plătească un depozit).

Acorduri cu facturare înainte de livrare

B79 Un acord cu facturare înainte de livrare este un contract conform căruia o entitate facturează un client pentru un produs, dar entitatea păstrează posesia fizică a produsului până ce acesta este transferat clientului la un moment specific în viitor. De exemplu, un client îi poate solicita unei entităţi să încheie un astfel de contract ca urmare a lipsei de spaţiu disponibil a clientului pentru produsul respectiv sau ca urmare a întârzierilor din programele de producţie ale clientului.

B80 O entitate trebuie să determine când și-a îndeplinit obligaţia de executare de a transfera un produs prin evaluarea momentului în care un client obţine controlul asupra acelui produs (a se vedea punctul 38). Pentru unele contracte, controlul este transferat fie atunci când produsul este livrat la amplasamentul clientului, fie atunci când este expediat produsul, în funcţie de termenii contractului (inclusiv termenii de livrare și expediere). Totuși, pentru unele contracte, un client poate obţine controlul asupra unui produs chiar dacă produsul respectiv rămâne în posesia fizică a entităţii. În acest caz, clientul are capacitatea de a stabili utilizarea produsului și de a obţine, în esenţă, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia chiar dacă a decis să nu își exercite dreptul de a prelua posesia fizică a acelui produs. În consecinţă, entitatea nu controlează produsul. În schimb, entitatea îi oferă servicii de custodie clientului pentru activul clientului.

B81 Pe lângă aplicarea dispoziţiilor de la punctul 38, pentru ca un client să obţină controlul asupra unui produs într-un acord cu facturare înainte de livrare trebuie să fie îndeplinite toate criteriile următoare:

(a) motivul acordului cu facturare înainte de livrare trebuie să fie substanţial (de exemplu, clientul a solicitat acordul);

(b) produsul trebuie identificat în mod distinct ca aparţinând clientului;

(c) produsul trebuie să fie gata pentru transferul fizic la client în momentul curent; și

(d) entitatea nu poate avea capacitatea de a utiliza produsul sau de a-l atribui unui alt client.

▼M52

B82 Dacă o entitate recunoaște venituri pentru vânzarea unui produs pe baza facturării înainte de livrare, entitatea trebuie să analizeze dacă are obligații de executare rămase (de exemplu, servicii de custodie) în conformitate cu punctele 22-30 cărora entitatea trebuie să le aloce o parte din prețul tranzacției în conformitate cu punctele 73-86.

Acceptarea de către client

B83 În conformitate cu punctul 38 litera (e), acceptarea de către un client a unui activ poate să indice că acel client a obținut controlul asupra activului. Clauzele privind acceptarea de către client îi permit unui client să anuleze un contract sau să impună unei entități să ia măsuri de remediere dacă un bun sau un serviciu nu corespunde specificațiilor convenite. O entitate trebuie să ia în considerare astfel de clauze atunci când evaluează momentul în care un client obține controlul asupra unui bun sau serviciu.

B84 Dacă o entitate poate determina în mod obiectiv transferul controlului asupra unui bun sau serviciu către client în conformitate cu specificațiile convenite în contract, atunci acceptarea de către client reprezintă o formalitate care nu ar afecta determinarea de către entitate a momentului în care clientul a obținut controlul asupra bunului sau serviciului. De exemplu, în cazul în care clauza de acceptare de către client are la bază îndeplinirea unor caracteristici specificate privind dimensiunea și greutatea, o entitate ar putea determina dacă aceste criterii au fost îndeplinite înainte de a primi confirmarea acceptării de către client. Experiența entității cu contracte pentru bunuri sau servicii similare poate demonstra că un bun sau un serviciu furnizat clientului este conform cu specificațiile convenite în contract. Dacă veniturile sunt recunoscute înainte de acceptarea de către client, entitatea trebuie totuși să analizeze dacă există orice obligații de executare rămase (de exemplu, instalarea echipamentului) și să evalueze dacă acestea trebuie contabilizate separat.

B85 Totuși, dacă o entitate nu poate determina în mod obiectiv că un bun sau un serviciu furnizat clientului este în conformitate cu specificațiile convenite în contract, atunci entitatea nu va putea concluziona că acel client a obținut controlul până ce entitatea nu primește acceptarea de către client. Aceasta deoarece, în aceste circumstanțe, entitatea nu poate determina că acel client are capacitatea de a stabili utilizarea bunului sau serviciului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia.

B86 Dacă o entitate îi livrează produse unui client în scopul testării sau evaluării, iar clientul nu s-a angajat să plătească o contraprestație până la expirarea perioadei de testare, controlul asupra produsului nu este transferat clientului până ce clientul nu acceptă produsul sau până ce nu expiră perioada de testare.

Prezentarea informațiilor despre veniturile dezagregate

B87 Punctul 114 impune unei entități să dezagrege veniturile din contractele cu clienții în categorii care să ilustreze modul în care natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie sunt afectate de factorii economici. În consecință, măsura în care veniturile unei entități sunt dezagregate

▼**M52**

în sensul acestei prezentări de informații depinde de faptele și circumstanţele specifice contractelor entității cu clienții. Unele entități ar putea fi nevoite să utilizeze mai mult de un singur tip de categorie pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 114 pentru dezagregarea veniturilor. Alte entităţi ar putea îndeplini obiectivul utilizând doar un singur tip de categorie pentru dezagregarea veniturilor.

B88 Atunci când selectează tipul de categorie (sau categorii) de utilizat pentru dezagregarea veniturilor, o entitate trebuie să analizeze modul în care informațiile despre veniturile entității au fost prezentate în alte scopuri, inclusiv toate cele de mai jos:

(a) prezentările de informații făcute în afara situațiilor financiare (de exemplu, în comunicate privind rezultatele, rapoarte anuale sau prezentări pentru investitori);

(b) informațiile examinate periodic de principalul factor decizional operațional pentru evaluarea performanţei financiare a segmentelor de activitate; și

(c) alte informații similare tipurilor de informații identificate la punctul B88 literele (a) și (b) și care sunt utilizate de entitate sau de utilizatorii situațiilor financiare ale entității pentru a evalua performanța financiară a entității sau pentru a lua decizii de alocare a resurselor.

B89 Exemplele de categorii care ar putea fi adecvate includ, dar nu se limitează la, toate categoriile următoare:

(a) tipul de bun sau serviciu (de exemplu, linii majore de producţie);

(b) regiunea geografică (de exemplu, ţară sau regiune);

(c) piața sau tipul de client (de exemplu, clienţi guvernamentali sau neguvernamentali);

(d) tipul de contract (de exemplu, contracte cu preț fix și contracte în funcţie de timp și materiale);

(e) durata contractului (de exemplu, contracte pe termen scurt și pe termen lung);

(f) plasarea în timp a transferului de bunuri sau servicii (de exemplu, venituri din bunuri sau servicii transferate clienţilor la un moment specific și venituri din bunuri sau servicii transferate în timp); și

(g) canalele de vânzare (de exemplu, bunuri vândute direct clienţilor și bunuri vândute prin intermediari).

▼M52

Anexa C

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă din standard și are aceeași autoritate ca celelalte secțiuni ale standardului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard mai devreme, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M54

C1A IFRS 16 *Contracte de leasing*, emis în ianuarie 2016, a modificat punctele 5, 97, B66 și B70. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IFRS 16.

▼M55

C1B *Clarificările la IFRS 15* Venituri din contractele cu clienții, emise în aprilie 2016, au modificat punctele 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 și C7, au eliminat punctul B57 și au adăugat punctele B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A și C8A. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M52

TRANZIȚIA

▼M55

C2 În sensul dispozițiilor tranzitorii de la punctele C3–C8A:

(a) data aplicării inițiale este începutul perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată prezentul standard; și

(b) un contract finalizat este un contract pentru care entitatea a transferat toate bunurile sau serviciile identificate în conformitate cu IAS 11 *Contracte de construcție*, IAS 18 *Venituri* și interpretările aferente.

▼M52

C3 O entitate trebuie să aplice prezentul standard utilizând una dintre cele două metode de mai jos:

(a) retroactiv pentru fiecare perioadă de raportare anterioară prezentată în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, sub rezerva soluțiilor practice de la punctul C5; sau

(b) retroactiv, cu efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard recunoscut la data aplicării inițiale în conformitate cu punctele C7-C8.

C4 Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul 28 din IAS 8, atunci când se aplică pentru prima dată prezentul standard, este suficient ca o entitate să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 pentru perioada anuală imediat anterioară primei perioade anuale pentru care se aplică prezentul standard („perioada imediat anterioară”) și doar dacă entitatea aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (a). De asemenea, o entitate poate prezenta aceste informații pentru perioada curentă sau pentru perioade comparative anterioare, dar nu i se impune să facă acest lucru.

▼M55

C5 O entitate poate utiliza una sau mai multe dintre următoarele soluții practice atunci când aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (a):

(a) pentru contractele finalizate, nu este necesar ca o entitate să retrateze contractele care:

(i) încep și se încheie în aceeași perioadă anuală de raportare; sau

(ii) sunt contracte finalizate la începutul primei perioade prezentate;

(b) pentru contractele finalizate care au o contraprestație variabilă, o entitate poate utiliza prețul tranzacției la data finalizării contractului, mai degrabă decât să estimeze valorile contraprestației variabile din perioadele de raportare comparative;

(c) pentru contractele care au fost modificate înainte de începutul primei perioade prezentate, nu este necesar ca o entitate să retrateze retroactiv contractul pentru modificările respective ale contractului în conformitate cu punctele 20-21. În schimb, entitatea trebuie să reflecte efectul agregat al tuturor modificărilor care au loc înainte de începutul primei perioade prezentate în momentul în care:

(i) identifică obligațiile îndeplinite și neîndeplinite;

(ii) determină prețul tranzacției; și

(iii) alocă prețul tranzacției pentru obligațiile de executare îndeplinite și neîndeplinite;

(d) pentru toate perioadele de raportare prezentate înainte de data aplicării inițiale, nu este necesar ca o entitate să prezinte suma din prețul tranzacției care a fost alocată obligațiilor de executare rămase și o explicație a momentului în care entitatea preconizează că va recunoaște acea sumă ca venit (a se vedea punctul 120).

▼M52

C6 Pentru oricare dintre soluțiile practice de la punctul C5 utilizate de o entitate, entitatea trebuie să aplice soluția respectivă consecvent tuturor contractelor din cadrul tuturor perioadelor de raportare prezentate. În plus, o entitate trebuie să prezinte toate informațiile următoare:

(a) soluțiile practice utilizate; și

(b) în măsura în care este posibil în mod rezonabil, o evaluare calitativă a efectului estimat al aplicării fiecăreia dintre aceste soluții.

▼M55

C7 Dacă o entitate alege să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (b), entitatea trebuie să recunoască efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard ca o ajustare la soldul de deschidere al rezultatului reportat (sau altei componente a capitalurilor proprii, după caz) din perioada de raportare anuală care include data aplicării inițiale. Conform acestei metode de tranziție, o entitate poate alege să aplice retroactiv prezentul standard numai pentru contractele care nu sunt contracte finalizate la data aplicării inițiale (de exemplu, 1 ianuarie 2018 pentru o entitate al cărei exercițiu se încheie la 31 decembrie).

▼M55

C7A O entitate care aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (b) poate, de asemenea, să utilizeze soluția practică descrisă la punctul C5 litera (c) fie:

(a) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de începutul primei perioade prezentate; fie

(b) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de data aplicării inițiale.

Dacă o entitate utilizează această soluție practică, entitatea trebuie să aplice soluția practică în mod consecvent pentru toate contractele și să prezinte informațiile prevăzute la punctul C6.

▼M52

C8 Pentru perioadele de raportare care includ data aplicării inițiale, o entitate trebuie să furnizeze următoarele două prezentări suplimentare de informații dacă prezentul standard este aplicat retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (b):

(a) valoarea cu care este afectat fiecare element-rând din situațiile financiare în perioada de raportare curentă de aplicarea prezentului standard comparativ cu IAS 11, IAS 18 și interpretările aferente care erau în vigoare înainte de modificare; și

(b) o explicație a motivelor modificărilor semnificative identificate la punctul C8 litera (a).

▼M55

C8A O entitate aplică *Clarificările la IFRS 15* (a se vedea punctul C1B) retroactiv, în conformitate cu IAS 8. În aplicarea retroactivă a amendamentelor, o entitate aplică amendamentele ca și când acestea ar fi fost incluse în IFRS 15 la data aplicării inițiale. În consecință, o entitate nu aplică amendamentele pentru perioade de raportare sau contracte cărora nu li se aplică cerințele prevăzute în IFRS 15 în conformitate cu punctele C2C8. De exemplu, dacă o entitate aplică IFRS 15 în conformitate cu punctul C3 litera (b) numai contractelor care nu sunt contracte finalizate la data aplicării inițiale, entitatea nu retratează contractele finalizate la data aplicării inițiale a IFRS 15 pentru a ține seama de efectele acestor amendamente.

▼M52

Referințe la IFRS 9

C9 Dacă o entitate aplică prezentul standard, dar nu aplică încă IFRS 9 *Instrumente financiare*, orice referință la IFRS 9 din prezentul standard trebuie interpretată ca referință la IAS 39 *Instrumente financiare*: *recunoaștere și evaluare.*

RETRAGEREA ALTOR STANDARDE

C10 Prezentul standard înlocuiește următoarele standarde:

(a) IAS 11 *Contracte de construcție;*

(b) IAS 18 *Venituri;*

(c) IFRIC 13 *Programe de fidelizare a clienților*;

(d) IFRIC 15 *Acorduri de construcție a proprietăților imobiliare*;

(e) IFRIC 18 *Transferuri de active de la clienți*; și

(f) SIC-31 *Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate*.

▼M54

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 16

Contracte de leasing

OBIECTIV

1. **Prezentul standard prezintă principiile pentru recunoașterea, evaluarea, descrierea și prezentarea *contractelor de leasing*. Obiectivul este să se garanteze că *locatarii* și *locatorii* furnizează informații relevante, într-un mod care reprezintă exact tranzacțiile respective. Pe baza acestor informații, utilizatorii situațiilor financiare pot evalua efectul pe care îl au contractele de leasing asupra poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.**

2. O entitate trebuie să ia în considerare termenele și condițiile *contractelor* și toate faptele și circumstanțele relevante atunci când aplică prezentul standard. O entitate trebuie să aplice în mod consecvent prezentul standard pentru contractele cu caracteristici similare și în circumstanțe similare.

DOMENIU DE APLICARE

3. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru toate contractele de leasing, inclusiv contractele de leasing pentru *activele aferente dreptului de utilizare* din cadrul unui *subcontract de leasing*, cu excepția:

   (a) contractelor de leasing privind explorarea sau exploatarea minereurilor, a petrolului, a gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare;

   (b) contractelor de leasing pentru active biologice care intră sub incidența IAS 41 *Agricultura* și care sunt deținute de către un locatar;

   (c) acordurilor de concesiune a serviciilor care intră sub incidența IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*;

   (d) drepturilor de proprietate intelectuală acordate de către un locator care intră sub incidența IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*; și

   (e) drepturilor deținute de către un locatar în baza unui acord de licență care intră sub incidența IAS 38 *Imobilizări necorporale* pentru elemente precum: producțiile cinematografice, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor.

4. Un locatar poate, dar nu i se impune, să aplice prezentul standard în cazul unor contracte de leasing pentru alte imobilizări necorporale decât cele descrise la punctul 3 litera (e).

DEROGĂRI DE LA RECUNOAȘTERE (PUNCTELE B3–B8)

5. Un locatar poate alege să nu aplice dispozițiile de la punctele 22-49 pentru:

   (a) *contracte de leasing pe termen scurt*; și

   (b) contracte de leasing pentru care *activul suport* are o valoare mică (așa cum se descrie la punctele B3-B8).

6. Dacă un locatar alege să nu aplice dispozițiile de la punctele 22-49 nici în cazul contractelor de leasing pe termen scurt, nici al contractelor de leasing în care activul suport are o valoare mică, locatarul trebuie să recunoască *plățile de leasing* asociate acestor contracte de leasing ca pe o cheltuială, utilizând fie o bază liniară pe toată durata contractului de leasing, fie o altă bază sistematică. Locatarul trebuie să aplice o altă bază sistematică dacă acea bază este mai reprezentativă pentru modelul beneficiului acordat locatarului.

▼M54

7. În cazul în care un locatar contabilizează contractele de leasing pe termen scurt prin aplicarea dispozițiilor de la punctul 6, locatarul trebuie să considere că aceste contracte de leasing sunt contracte noi de leasing în sensul prezentului standard atunci când:

(a) are loc o *modificare a contractului de leasing*; sau

(b) are loc o modificare a duratei contractului de leasing (de exemplu, locatarul exercită o opțiune care nu era inclusă anterior în determinarea duratei contractului de leasing).

8. În cazul contractelor de leasing pe termen scurt, optarea trebuie să se facă pe clase de active suport asociate dreptului de utilizare. O clasă de active suport este un grup de active suport cu natură și utilizare similare folosite de entitate în activitatea sa. În cazul contractelor de leasing în care activul suport are o valoare mică, optarea se poate face pentru fiecare contract de leasing în parte.

IDENTIFICAREA UNUI CONTRACT DE LEASING (PUNCTELE B9–B33)

9. La inițierea unui contract, o entitate trebuie să evalueze dacă acel contract este, sau include, un contract de leasing. Un contract este, sau conține, un contract de leasing dacă acel contract acordă dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori. Punctele B9-B31 prezintă îndrumări pentru a evalua dacă un contract este sau conține un contract de leasing.

10. O perioadă de timp poate fi descrisă din punct de vedere al volumului de utilizare a unui activ identificat (de exemplu, numărul de unități de producție pe care le va produce o componentă de echipament).

11. O entitate trebuie să reevalueze dacă un contract este, sau include, un leasing doar dacă termenii și condițiile contractului se modifică.

Separarea componentelor unui contract

12. Pentru un contract care este sau include un leasing, o entitate trebuie să contabilizeze fiecare componentă de leasing din cadrul contractului ca pe un leasing separat de alte componente decât cele de leasing din cadrul contractului, cu excepția cazului în care entitatea aplică soluția practică de la punctul 15. Punctele B32-B33 prezintă îndrumări privind separarea componentelor unui contract.

Locatar

13. În cazul unui contract care include o componentă de leasing și una sau mai multe componente suplimentare de leasing sau alte componente decât cele de leasing, un locatar trebuie să aloce contravaloarea din contract fiecărei componente de leasing pe baza prețului individual de vânzare relativ al componentei de leasing și a prețului individual de vânzare agregat al altor componente decât cele de leasing.

14. Prețul individual de vânzare relativ al componentelor de leasing și al altor componente decât cele de leasing trebuie calculat pe baza prețului pe care locatorul sau alt furnizor similar îl va percepe unei entități pentru respectiva componentă sau pentru o componentă similară, separat. Dacă un preț individual de vânzare observabil nu este disponibil imediat, locatarul trebuie să estimeze prețul individual de vânzare, maximizând utilizarea informațiilor observabile.

▼**M54**

15. Ca soluţie practică, un locatar poate opta, în funcţie de clasa de active suport, să nu separe alte componente decât cele de leasing de componentele de leasing, ci să contabilizeze, în schimb, fiecare componentă de leasing și orice alte componente asociate ca pe o singură componentă de leasing. Un locatar nu trebuie să aplice această soluţie practică pentru instrumente derivate încorporate care îndeplinesc criteriile de la punctul 4.3.3 din IFRS 9 *Instrumente financiare*.

16. Cu excepţia cazului în care se aplică soluţia practică de la punctul 15, un locatar trebuie să contabilizeze alte componente decât cele de leasing conform celorlalte standarde aplicabile.

Locator

17. În cazul unui contract care include o componentă de leasing și una sau mai multe componente suplimentare de leasing sau alte componente decât cele de leasing, un locator trebuie să aloce contravaloarea din contract conform punctelor 73–90 din IFRS 15.

DURATA CONTRACTULUI DE LEASING (PUNCTELE B34-B41)

18. O entitate trebuie să determine durata contractului de leasing ca fiind perioada irevocabilă a unui contract de leasing, împreună cu:

(a) perioadele acoperite de o opţiune de prelungire a contractului de leasing dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita acea opţiune; și

(b) perioadele acoperite de o opţiune de reziliere a contractului de leasing dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că nu va exercita acea opţiune.

19. Atunci când evaluează măsura în care un locatar are certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune de prelungire a unui contract de leasing sau că nu va exercita o opţiune de reziliere a unui contract de leasing, o entitate trebuie să aibă în vedere toţi factorii și toate circumstanţele relevante care reprezintă un stimulent economic pentru ca locatarul să exercite opţiunea de prelungire a contractului de leasing sau să nu exercite opţiunea de reziliere a contractului de leasing, conform celor descrise la punctele B37-B40.

20. Un locatar trebuie să reevalueze dacă are certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune de prelungire sau că nu va exercita o opţiune de reziliere la apariţia unui eveniment semnificativ sau a unei modificări semnificative a circumstanţelor, care:

(a) se află sub controlul locatarului; și

(b) afectează măsura în care locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune care nu era anterior inclusă în determinarea duratei contractului de leasing sau că nu va exercita o opţiune inclusă anterior în determinarea duratei contractului de leasing (conform celor descrise la punctul B41).

21. O entitate trebuie să revizuiască durata contractului de leasing dacă are loc o modificare a perioadei irevocabile a unui contract de leasing. De exemplu, perioada irevocabilă a unui contract de leasing se va modifica dacă:

(a) locatarul exercită o opţiune care nu era anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing;

(b) locatarul nu exercită o opţiune anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing;

▼**M54**

(c) are loc un eveniment care obligă contractual locatarul să exercite o opțiune care nu era anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing; sau

(d) are loc un eveniment care interzice contractual locatarului să exercite o opțiune anterior inclusă în modul în care entitatea determina durata contractului de leasing.

LOCATAR

Recunoaștere

22. **La *data începerii derulării,* un locatar trebuie să recunoască un activ aferent dreptului de utilizare și o datorie care decurge din contractul de leasing.**

Evaluare

Evaluare inițială

Evaluarea inițială a activului aferent dreptului de utilizare

23. **La data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze la cost activul aferent dreptului de utilizare.**

24. Costul activului aferent dreptului de utilizare trebuie să includă:

(a) valoarea evaluării inițiale a datoriei care decurge din contractul de leasing, conform descrierii de la punctul 26;

(b) orice plăți de leasing efectuate la data începerii derulării sau înainte de această dată, minus orice *stimulente primite în cadrul contractului de leasing;*

(c) orice *costuri directe inițiale* suportate de către locatar; și

(d) o estimare a costurilor care urmează să fie suportate de către locatar pentru demontarea și îndepărtarea activului suport, pentru restaurarea locului în care este localizat acesta sau pentru aducerea activului suport la condiția impusă în termenii și condițiile contractului de leasing, cu excepția cazului în care aceste costuri sunt suportate pentru producerea stocurilor. Locatarul își asumă obligația pentru aceste costuri fie la data începerii derulării, fie ca urmare a folosirii activului suport pe parcursul unei anumite perioade.

25. Un locatar trebuie să recunoască costurile descrise la punctul 24 litera (d) ca parte din costul activului aferent dreptului de utilizare atunci când angajează o obligație asociată acelor costuri. Un locatar aplică IAS 2 *Stocuri* pentru costurile care sunt suportate pe parcursul unei anumite perioade ca urmare a faptului că a folosit activul aferent dreptului de utilizare pentru a produce stocuri pe parcursul acelei perioade. Obligațiile pentru astfel de costuri contabilizate în conformitate cu prezentul standard sau cu IAS 2 sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.

▼M54

Evaluarea inițială a datoriei care decurge din contractul de leasing

26. La data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze datoria care decurge din contractul de leasing la valoarea actualizată a plăților de leasing care nu sunt achitate la acea dată. Plățile de leasing trebuie actualizate utilizând *rata dobânzii implicită în contractul de leasing* dacă acea rată poate fi determinată imediat. Dacă această rată nu poate fi determinată imediat, locatarul trebuie să utilizeze *rata marginală de împrumut a locatarului*.

27. La data începerii derulării, plățile de leasing incluse în evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing cuprind următoarele plăți aferente dreptului de utilizare a activului suport pe durata contractului de leasing care nu sunt achitate la data începerii derulării:

(a) *plăți fixe* (inclusiv plăți fixe în fond, conform descrierii de la punctul B42), minus orice stimulente de leasing de primit;

(b) *plăți variabile de leasing* care depind de un indice sau de o rată, evaluate inițial pe baza indicelui sau a ratei de la data începerii derulării (conform descrierii de la punctul 28);

(c) sumele preconizate a fi plătibile de către locatar în baza unor *garanții aferente valorii reziduale*;

(d) prețul de exercitare al unei opțiuni de cumpărare dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opțiunea (evaluat în funcție de factorii descriși la punctele B37–B40); și

(e) plăți ale penalităților de reziliere a contractului de leasing, dacă durata contractului de leasing reflectă exercitarea de către locatar a unei opțiuni de reziliere a contractului de leasing.

28. Plățile variabile de leasing care depind de un indice sau o rată conform descrierii de la punctul 27 litera (b) includ, de exemplu, plăți corelate cu un indice al prețului de consum, plăți corelate cu o rată a dobânzii etalon (cum ar fi LIBOR) sau plăți care variază pentru a reflecta modificări ale ratelor de piață ale chiriilor.

Evaluare ulterioară

Evaluarea ulterioară a activului aferent dreptului de utilizare

29. După data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare aplicând modelul bazat pe cost, cu excepția cazului în care aplică unul din modelele de evaluare descrise la punctele 34 și 35.

Modelul bazat pe cost

30. Pentru a aplica un model bazat pe cost, un locatar trebuie să evalueze la cost activul aferent dreptului de utilizare:

(a) minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate; și

(b) ajustat în funcție de orice reevaluări ale datoriei care decurge din contractul de leasing specificate la punctul 36 litera (c).

31. Un locatar trebuie să aplice dispozițiile privind amortizarea din IAS 16 *Imobilizări corporale* atunci când amortizează activul aferent dreptului de utilizare, care face obiectul dispozițiilor de la punctul 32.

▼M54

32. În cazul în care contractul de leasing transferă dreptul de proprietate asupra activului suport la locatar până la încheierea duratei contractului de leasing sau costul activului aferent dreptului de utilizare reflectă faptul că locatarul va exercita o opțiune de cumpărare, locatarul trebuie să amortizeze activul aferent dreptului de utilizare de la data începerii derulării până la sfârșitul *duratei de viață utilă* a activului suport. În caz contrar, locatarul trebuie să amortizeze activul aferent dreptului de utilizare de la data începerii derulării până la prima dată dintre sfârșitul *duratei de viață utilă* a activului aferent dreptului de utilizare și sfârșitul duratei contractului de leasing.

33. Un locatar trebuie să aplice IAS 36 *Deprecierea activelor* pentru a determina dacă activul aferent dreptului de utilizare este depreciat și pentru a contabiliza orice pierdere din depreciere identificată.

Alte modele de evaluare

34. Dacă un locatar aplică pentru investiția sa imobiliară modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 *Investiții imobiliare*, locatarul trebuie să aplice modelul bazat pe valoarea justă și în cazul activelor aferente dreptului de utilizare care corespund definiției unei investiții imobiliare din IAS 40.

35. Dacă activele aferente dreptului de utilizare sunt asociate unei clase de imobilizări corporale căreia locatarul îi aplică modelul de reevaluare din IAS 16, un locatar poate opta să aplice acel model de reevaluare tuturor activelor aferente dreptului de utilizare care sunt asociate respectivei clase de imobilizări corporale.

Evaluarea ulterioară a datoriei care decurge din contractul de leasing

36. După data începerii derulării, un locatar trebuie să evalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin:

(a) majorarea valorii contabile pentru a reflecta dobânda asociată datoriei care decurge din contractul de leasing;

(b) reducerea valorii contabile pentru a reflecta plățile de leasing efectuate; și

(c) reevaluarea valorii contabile pentru a reflecta orice reevaluare sau modificări ale contractului de leasing menționate la punctele 39-46 sau pentru a reflecta plățile de leasing fixe în fond revizuite (a se vedea punctul B42).

37. Dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing pentru fiecare perioadă de-a lungul duratei contractului trebuie să fie valoarea care produce o rată periodică constantă a dobânzii pentru soldul datoriei care decurge din contractul de leasing. Rata periodică a dobânzii este rata de actualizare descrisă la punctul 26 sau, dacă se aplică, rata de actualizare revizuită, descrisă la punctul 41, punctul 43 sau punctul 45 litera (c).

38. După data începerii derulării, un locatar trebuie să recunoască ambele elemente de mai jos în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care costurile sunt incluse în valoarea contabilă a altui activ în conformitate cu alte standarde aplicabile:

(a) dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing; și

(b) plățile variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing în perioada în care apare evenimentul sau contextul care declanșează acele plăți.

▼**M54**

Reevaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing

39. După data începerii derulării, un locatar trebuie să aplice punctele 40-43 pentru a reevalua datoria care decurge din contractul de leasing pentru a reflecta modificarea plăţilor de leasing. Un locatar trebuie să recunoască valoarea reevaluării datoriei care decurge din contractul de leasing ca o ajustare a activului aferent dreptului de utilizare. Totuși, dacă valoarea contabilă a activului aferent dreptului de utilizare este redusă la zero și are loc o reducere suplimentară în evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing, un locatar trebuie să recunoască orice valoare rămasă din reevaluare în profit sau pierdere.

40. Un locatar trebuie să reevalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin actualizarea plăţilor de leasing revizuite utilizând o rată de actualizare revizuită, în cazul în care fie:

(a) are loc o modificare a duratei contractului de leasing, conform descrierii de la punctele 20-21. Un locatar trebuie să determine plăţile de leasing revizuite pe baza unei durate revizuite a contractului de leasing; fie

(b) are loc o modificare la evaluarea unei opţiuni de cumpărare a activului suport, evaluat în funcţie de evenimentele și circumstanţele descrise la punctele 20-21 în contextul unei opţiuni de cumpărare. Un locatar trebuie să determine plăţile de leasing revizuite pentru a reflecta modificarea sumelor datorate în conformitate cu opţiunea de cumpărare.

41. La aplicarea punctului 40, un locatar trebuie să determine rata de actualizare revizuită ca fiind rata dobânzii implicită în contractul de leasing pentru restul duratei contractului de leasing, dacă respectiva rată poate fi determinată imediat, sau ca rata marginală de împrumut a locatarului de la data reevaluării, dacă rata dobânzii implicită în contractul de leasing nu poate fi determinată imediat.

42. Un locatar trebuie să reevalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin actualizarea plăţilor de leasing revizuite în oricare din situaţiile de mai jos:

(a) are loc o modificare a sumelor care se preconizează că vor fi datorate în conformitate cu garanţia aferentă valorii reziduale. Un locatar trebuie să determine plăţile de leasing revizuite pentru a reflecta modificarea sumelor care se preconizează că vor fi datorate în conformitate cu garanţia aferentă valorii reziduale.

(b) are loc o modificare a plăţilor de leasing viitoare care rezultă dintr-o schimbare a unui indice sau a unei rate utilizat(e) pentru a determina acele plăţi, inclusiv, de exemplu, o modificare care să reflecte modificările ratelor de piaţă ale chiriilor ca urmare a unei revizuiri a chiriilor de pe piaţă. Locatarul trebuie să reevalueze datoriacare decurge din contractul de leasing pentru a reflecta acele plăţi de leasing revizuite doar atunci când are loc o modificare a fluxurilor de trezorerie (adică atunci când are loc ajustarea plăţilor de leasing). Un locatar trebuie să determine plăţile de leasing revizuite pentru restul duratei contractului de leasing pe baza plăţilor contractuale revizuite.

43. La aplicarea punctului 42, un locatar trebuie să utilizeze o rată de actualizare nemodificată, cu excepţia cazului în care modificarea plăţilor de leasing este rezultatul unei modificări a ratelor fluctuante ale dobânzii. În acest caz, locatarul trebuie să utilizeze o rată de actualizare revizuită care să reflecte modificările ratei dobânzii.

▼**M54**

Modificări ale contractului de leasing

44. Un locatar trebuie să contabilizeze o modificare a contractului de leasing ca pe un leasing separat dacă, concomitent:

(a) modificarea extinde obiectul contractului de leasing prin adăugarea dreptului de utilizare a unuia sau mai multor active suport; și

(b) contravaloarea contractului de leasing crește cu o valoare proporțională cu prețul individual aferent extinderii obiectului contractului și cu orice ajustări adecvate ale prețului individual pentru a reflecta circumstanțele respectivului contract.

45. Pentru modificarea unui contract de leasing care nu este contabilizată ca un leasing separat, la *data intrării în vigoare a modificării contractului de leasing,* locatarul trebuie:

(a) să aloce contravaloarea din contractul modificat aplicând dispozițiile de la punctele 13-16;

(b) să determine durata contractului de leasing modificat aplicând dispozițiile de la punctele 18-19; și

(c) să reevalueze datoria care decurge din contractul de leasing prin actualizarea plăților de leasing revizuite, utilizând o rată de actualizare revizuită. Rata de actualizare revizuită este calculată ca fiind rata dobânzii implicită în contractul de leasing pentru restul duratei contractului de leasing, dacă respectiva rată poate fi determinată imediat sau ca rata marginală de împrumut a locatarului de la data intrării în vigoare a modificării, dacă rata dobânzii implicită în contractul de leasing nu poate fi determinată imediat.

46. Pentru o modificare a contractului de leasing care nu este contabilizată ca un leasing separat, locatarul trebuie să contabilizeze reevaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing prin:

(a) scăderea valorii contabile a activului aferent dreptului de utilizare pentru a reflecta rezilierea parțială sau totală a contractului de leasing pentru modificări ale leasingului care limitează obiectul contractului de leasing. Locatarul trebuie să recunoască în profit sau pierdere orice câștiguri sau pierderi asociate rezilierii parțiale sau totale a contractului de leasing.

(b) efectuarea unei ajustări corespunzătoare asupra activului aferent dreptului de utilizare pentru toate celelalte modificări ale contractului de leasing.

▼**M72**

46A. Ca soluție practică, un locatar poate alege să nu evalueze dacă o concesie privind chiria care îndeplinește condițiile de la punctul 46B reprezintă o modificare a contractului de leasing. Un locatar care face această alegere trebuie să contabilizeze orice schimbare a plăților de leasing care rezultă din concesia privind chiria în același mod în care ar contabiliza schimbarea, aplicând prezentul standard, dacă respectiva schimbare nu ar reprezenta o modificare a contractului de leasing.

46B. Soluția practică de la punctul 46A se aplică numai în cazul concesiilor privind chiria care reprezintă o consecință directă a pandemiei de COVID-19 și numai dacă sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

(a) modificarea plăților de leasing are ca rezultat o contraprestație revizuită pentru leasing care este, în mod substanțial, similară sau inferioară contraprestației pentru leasing imediat anterioară modificării;

(b) orice reducere a plăților de leasing afectează doar plățile datorate inițial la 30 iunie 2021 sau înainte de această dată (de exemplu, o concesie privind chiria ar îndeplini această condiție dacă are ca rezultat reducerea plăților de leasing la 30 iunie 2021 sau înainte de această dată și creșterea plăților de leasing care se extind după data de 30 iunie 2021); și

(c) nu s-a produs nicio modificare de fond a celorlalți termeni și condiții ale contractului de leasing.

▼M54

Prezentare

47. Un locatar trebuie să prezinte fie în situaţia poziţiei financiare, fie în note:

(a) activele aferente dreptului de utilizare separat de alte active. Dacă un locatar nu prezintă separat activele aferente dreptului de utilizare în situaţia poziţiei financiare, locatarul trebuie:

(i) să includă activele aferente dreptului de utilizare la același element-rând ca cel la care ar fi fost prezentate activele suport dacă acestea ar fi fost proprii; și

(ii) să prezinte care elemente-rând din situaţia poziţiei financiare includ acele active aferente dreptului de utilizare.

(b) datoriile care decurg din contractele de leasing separat de alte datorii. Dacă locatarul nu prezintă separat în situaţia poziţiei financiare datoriile care decurg din contractele de leasing, locatarul trebuie să prezinte care elemente-rând din situaţia poziţiei financiare includ acele datorii.

48. Dispoziţia de la punctul 47 litera (a) nu se aplică activelor aferente dreptului de utilizare care se încadrează în definiţia unei investiţii imobiliare și care vor fi prezentate în situaţia poziţiei financiare ca investiţie imobiliară.

49. În situaţia profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global un locatar trebuie să prezinte cheltuiala cu dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing separat de cheltuiala cu amortizarea pentru activul aferent dreptului de utilizare. Cheltuiala cu dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing este o componentă a costurilor de finanţare care, conform punctului 82 litera (b) din IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*, trebuie prezentate separat în situaţia profitului sau pierderii și altor elemente ale rezultatului global.

50. În situaţia fluxurilor de trezorerie, un locatar trebuie să clasifice:

(a) plăţile în numerar pentru partea de principal a datoriei care decurge din contractul de leasing în cadrul activităţilor de finanţare;

(b) plăţile în numerar pentru partea de dobândă a datoriei care decurge din contractul de leasing în conformitate cu dispoziţiile din IAS 7 *Situaţia aferentă fluxurilor de trezorerie* pentru dobânda plătită; și

(c) plăţile aferente contractelor de leasing pe termen scurt, plăţile aferente contractelor de leasing pentru active cu valoare mică și plăţile variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea datoriei care decurge din contractul de leasing în cadrul activităţilor de exploatare.

Prezentarea informaţiilor

51. Obiectivul prezentărilor de informaţii este ca locatarul să prezinte în note informaţii care, împreună cu informaţiile furnizate în situaţia poziţiei financiare, situaţia profitului sau pierderii și situaţia fluxurilor de trezorerie, oferă utilizatorilor situaţiilor financiare o bază de evaluare a efectului pe care îl au contractele de leasing asupra poziţiei financiare, a performanţei financiare și a fluxurilor de trezorerie ale locatarului. Punctele 52-60 stipulează dispoziţii cu privire la modul în care poate fi îndeplinit acest obiectiv.

52. Un locatar trebuie să prezinte informaţii despre contractele sale de leasing pentru care deţine calitatea de locatar într-o singură notă sau într-o secţiune separată a situaţiilor sale financiare. Totuși, un locatar nu este obligat să dubleze informaţiile pe care le-a prezentat în altă parte din situaţiile financiare, cu condiţia ca informaţiile să fie încorporate prin referinţe încrucișate în nota unică sau în secţiunea separată referitoare la contracte de leasing.

▼**M54**

53. Un locatar trebuie să prezinte următoarele valori pentru perioada de raportare:

(a) cheltuiala cu amortizarea pentru activele aferente dreptului de utilizare, pe clase de activ suport;

(b) cheltuiala cu dobânda aferentă datoriei care decurge din contractul de leasing;

(c) cheltuiala aferentă contractelor de leasing pe termen scurt contabilizate în conformitate cu punctul 6. Nu este necesar ca această cheltuială să includă cheltuieli legate de contracte de leasing cu termen de o lună sau mai puțin;

(d) cheltuiala aferentă contractelor de leasing pentru active cu valoare mică contabilizate în conformitate cu punctul 6. Această cheltuială nu trebuie să includă cheltuieli legate de contractele de leasing pe termen scurt pentru active cu valoare mică care sunt menționate la punctul 53 litera (c);

(e) cheltuielile legate de plăți variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing;

(f) veniturile din subcontractarea activelor aferente dreptului de utilizare;

(g) ieșirile totale de numerar aferente contractelor de leasing;

(h) suplimentările activelor aferente dreptului de utilizare;

(i) câștigurile sau pierderile generate de tranzacții de vânzare și leaseback; și

(j) valoarea contabilă a activelor aferente dreptului de utilizare la finalul perioadei de raportare, în funcție de clasa activului suport.

54. Un locatar trebuie să prezinte informațiile prevăzute la punctul 53 sub formă de tabel, cu excepția cazului în care este mai potrivit un alt format. Valorile prezentate trebuie să includă costurile pe care le-a inclus un locatar în valoarea contabilă a unui alt activ pe parcursul perioadei de raportare.

55. Un locatar trebuie să prezinte valoarea angajamentelor sale de leasing pentru contractele de leasing pe termen scurt contabilizate în conformitate cu punctul 6 dacă portofoliul de contracte de leasing pe termen scurt față de care este angajat la finalul perioadei de raportare nu este similar cu portofoliul de contracte de leasing pe termen scurt căruia îi este asociată cheltuiala aferentă contractului de leasing pe termen scurt prezentată conform dispozițiilor de la punctul 53 litera (c).

56. Dacă activele aferente dreptului de utilizare corespund definiției investiției imobiliare, un locatar trebuie să aplice dispozițiile de prezentare a informațiilor din IAS 40. În acest caz, nu este obligatoriu ca un locatar să prezinte informațiile menționate la punctul 53 litera (a), (f), (h) sau (j) pentru acele active aferente dreptului de utilizare.

57. Dacă un locatar evaluează activele aferente dreptului de utilizare la valori reevaluate în conformitate cu IAS 16, locatarul trebuie să prezinte pentru acele active aferente dreptului de utilizare informațiile prevăzute la punctul 77 din IAS 16.

58. Un locatar trebuie să prezinte o analiză a scadențelor datoriilor care decurg din contractele de leasing în conformitate cu punctele 39 și B11 din IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*, separat de analizele scadențelor altor datorii financiare.

▼M54

59. În plus față de prezentările de informații prevăzute la punctele 53-58, un locatar trebuie să prezinte informații calitative și cantitative suplimentare despre activitățile sale de leasing, necesare pentru îndeplinirea obiectivului de prezentare a informațiilor de la punctul 51 (conform descrierii de la punctul B48). Aceste informații suplimentare pot include, fără a se limita la, informații care ajută utilizatorii situațiilor financiare să evalueze:

(a) natura activităților de leasing ale locatarului;

(b) viitoarele fluxuri de trezorerie la care ar putea fi expus locatarul care nu sunt reflectate de evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing. Aici este inclusă expunerea generată de:

(i) plățile variabile de leasing (conform descrierii de la punctul B49);

(ii) opțiunile de prelungire și opțiunile de reziliere (conform descrierii de la punctul B50);

(iii) garanțiile aferente valorii reziduale (conform descrierii de la punctul B51); și

(iv) contractele de leasing care nu au început încă față de care locatarul este angajat.

(c) restricțiile sau clauzele restrictive impuse prin contractele de leasing; și

(d) tranzacțiile de vânzare și leaseback (conform descrierii de la punctul B52).

60. Un locatar care contabilizează contracte de leasing pe termen scurt sau contracte de leasing pentru active cu valoare mică în conformitate cu punctul 6 trebuie să prezinte acest aspect.

▼M72

60A. Dacă un locatar aplică soluția practică de la punctul 46A, acesta trebuie să prezinte:

(a) faptul că a aplicat soluția practică în cazul tuturor concesiilor privind chiria care îndeplinesc condițiile de la punctul 46B sau, dacă nu a aplicat soluția în cazul tuturor concesiilor privind chiria, informații privind natura contractelor cărora le-a aplicat soluția practică (a se vedea punctul 2); și

(b) cuantumul sumei recunoscute în profit sau pierdere, corespunzător perioadei de raportare, pentru reflectarea schimbărilor plăților de leasing rezultate din concesiile privind chiria în cazul cărora locatarul a aplicat soluția practică de la punctul 46A.

▼M54

LOCATOR

Clasificarea contractelor de leasing (punctele B53-B58)

61. Un locator trebuie să clasifice fiecare din contractele sale de leasing fie ca *leasing operațional*, fie ca *leasing financiar*.

62. Un contract de leasing este clasificat drept un leasing financiar dacă transferă în esență toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ suport. Un contract de leasing este clasificat drept leasing operațional dacă nu transferă în esență toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ suport.

▼**M54**

63. Măsura în care un contract de leasing este un leasing financiar sau un leasing operaţional depinde mai degrabă de fondul tranzacţiei decât de forma contractului. Exemple de situaţii care, individual sau corelate, ar conduce, de obicei, la clasificarea unui leasing drept leasing financiar sunt:

(a) contractul de leasing transferă locatarului titlul de proprietate asupra activului suport până la sfârșitul duratei contractului de leasing;

(b) locatarul are opţiunea de a cumpăra activul suport la un preţ preconizat a fi suficient de scăzut faţă de *valoarea justă* la data la care opţiunea devine exercitabilă încât, la *data iniţierii contractului de leasing*, există certitudinea rezonabilă că opţiunea va fi exercitată;

(c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, *durata de viaţă economică* a activului suport, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;

(d) la data iniţierii contractului de leasing, valoarea actualizată a plăţilor de leasing este cel puţin egală cu întreaga valoare justă a activului suport; și

(e) activul suport are un caracter atât de specializat încât numai locatarul îl poate utiliza fără modificări majore.

64. Aspectele ce indică situaţii care, 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 variaţia valorii juste reziduale cad în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalente 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 substanţial mai redusă decât chiria pieţei.

65. Exemplele și indicatorii de la punctele 63 și 64 nu sunt întotdeauna concludenţi. Dacă din alte caracteristici reiese clar că leasingul nu transferă în esenţă toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra activului suport, atunci leasingul este clasificat drept operaţional. De exemplu, acesta poate fi cazul dacă dreptul de proprietate asupra activului suport este transferat la sfârșitul contractului de leasing în schimbul unei plăţi variabile egale cu valoarea sa justă la acel moment, sau dacă există plăţi variabile de leasing care au ca rezultat faptul că locatorul nu transferă în esenţă toate aceste riscuri și beneficii.

66. Clasificarea contractului de leasing se face la data iniţierii și este reevaluată doar dacă are loc o modificare a contractului de leasing. Modificările estimărilor (de exemplu, modificări ale duratei de viaţă economică estimate sau ale valorii reziduale estimate a activului suport) sau modificările de circumstanţe (de exemplu neîndeplinirea obligaţiilor de către locatar) nu determină o nouă clasificare a leasingului în scopuri contabile.

▼M54

Contracte de leasing financiar

Recunoaștere și evaluare

67. La data începerii derulării unui contract de leasing, un locator trebuie să recunoască, în situația poziției financiare, activele deținute în sistem de leasing financiar și să le prezinte drept o creanță la o valoare egală cu *investiția netă în leasing.*

Evaluare inițială

68. Locatorul trebuie să utilizeze rata dobânzii implicită în contractul de leasing pentru a evalua investiția netă în leasing. În cazul unui subcontract de leasing, dacă rata de actualizare implicită din subcontractul de leasing nu poate fi determinată imediat, un locator intermediar poate utiliza rata de actualizare folosită pentru contractul principal de leasing (ajustată în funcție de orice costuri directe inițiale asociate subcontractului) pentru a evalua investiția netă în subcontractul de leasing.

69. Costurile directe inițiale, altele decât cele angajate de către locatori producători sau dealeri, sunt incluse în evaluarea inițială a investiției nete în leasing și reduc valoarea 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 investiția netă în leasing; nu este necesar să fie adăugate separat.

Evaluarea inițială a plăților de leasing incluse în investiția netă în leasing

70. La data începerii derulării contractului de leasing, plățile de leasing incluse în evaluarea investiției nete în leasing cuprind următoarele plăți aferente dreptului de utilizare a activului suport pe durata contractului de leasing și care nu sunt achitate la începerea derulării contractului de leasing:

(a) plăți fixe (inclusiv plăți fixe în fond, astfel cum sunt descrise la punctul B42), minus orice datorii aferente stimulentelor care decurg din contracte de leasing;

(b) plăți variabile de leasing care depind de un indice sau de o rată, evaluate inițial pe baza indicelui sau a ratei de la data începerii derulării contractului de leasing;

(c) orice garanții aferente valorii reziduale furnizate locatorului de către locatar, o parte asociată locatarului sau o terță parte neasociată locatorului care este capabilă din punct de vedere financiar să achite obligațiile asociate garanției;

(d) prețul de exercitare al unei opțiuni de cumpărare dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opțiunea (evaluat în funcție de factorii descriși la punctul B37); și

(e) plăți ale penalităților de reziliere a contractului de leasing, dacă durata contractului de leasing reflectă exercitarea de către locatar a unei opțiuni de reziliere a contractului de leasing.

▼**M54**

Locatori producători sau dealeri

71. La data începerii derulării unui contract de leasing, un locator producător sau dealer trebuie să recunoască următoarele pentru fiecare din contractele sale de leasing financiar:

(a) veniturile care reprezintă valoarea justă a activului suport sau, dacă este mai mică, valoarea actualizată a plăților de leasing care îi revin locatorului, actualizată utilizând o rată a dobânzii de pe piață;

(b) costul vânzării care este costul activului suport sau valoarea contabilă a acestuia, dacă este diferită, minus valoarea actualizată a *valorii reziduale negarantate*; și

(c) profitul sau pierderea din vânzare (care este diferența dintre veniturile și costurile aferente vânzării) în conformitate cu politica pentru vânzări promoționale căreia i se aplică IFRS 15. Un locator producător sau dealer trebuie să recunoască profitul sau pierderea din vânzare aferent(ă) unui leasing financiar la data începerii derulării contractului de leasing, indiferent dacă locatorul transferă sau nu activul suport conform descrierii din IFRS 15.

72. Producătorii sau dealerii oferă adesea clienților opțiunea de a cumpăra un bun sau de a-l prelua în sistem de leasing. Un leasing financiar inițiat de un locator producător sau dealer pentru un activ generează un profit sau o pierdere echivalent(ă) profitului sau pierderii rezultat(e) din vânzarea promoțională a activului suport, la prețuri de vânzare normale, reflectând orice reducere cantitativă sau comercială aplicabilă.

73. Uneori, locatorii producători sau dealeri stabilesc rate ale dobânzii scăzute în mod artificial pentru atragerea clienților. Utilizarea unei astfel de rate va duce la recunoașterea de către locator, la data începerii derulării contractului de leasing, a unei părți excesive a venitului total din tranzacție. Dacă se utilizează rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, un locator producător sau dealer trebuie să restricționeze profitul din vânzare la cel care s-ar aplica dacă s-ar practica o rată de pe piață a dobânzii.

74. Un locator producător sau dealer trebuie să recunoască drept cheltuială costurile suportate în legătură cu obținerea unui leasing financiar la data începerii derulării unui contract de leasing deoarece acestea sunt, în principal, asociate obținerii profitului din vânzare al producătorului sau dealerului. Costurile suportate de către locatorii producători sau dealeri în legătură cu obținerea unui leasing financiar sunt excluse din definiția costurilor directe inițiale și, prin urmare, sunt excluse din investiția netă în leasing.

▼M54

Evaluare ulterioară

75. **Un locator trebuie să recunoască veniturile din finanţare pe durata contractului de leasing, pe baza unui tipar care reflectă o rată periodică constantă de rentabilitate aferentă investiţiei nete în leasing a locatorului.**

76. Locatorul urmărește alocarea pe o bază sistematică și rațională a venitului financiar pe durata contractului de leasing. Un locator trebuie să deducă plăţile de leasing aferente perioadei din *investiţia brută în leasing* în vederea diminuării valorii principalului și a *venitului financiar neîncasat*.

77. Un locator trebuie să aplice dispoziţiile pentru derecunoaștere și depreciere din IFRS 9 în cazul unei investiţii nete în leasing. Un locator trebuie să revizuiască periodic valorile reziduale negarantate estimate folosite la calculul investiţiei brute în leasing. Dacă a avut loc o reducere a valorii reziduale negarantate estimate, locatorul trebuie să revizuiască alocarea venitului de-a lungul duratei contractului de leasing și să recunoască imediat orice reducere a valorilor angajate.

78. Un locator care clasifică un activ deţinut în sistem de leasing financiar drept deţinut în vederea vânzării (sau îl include într-un grup destinat cedării clasificat drept deţinut în vederea vânzării), în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deţinute în vederea vânzării și activităţi întrerupte*, trebuie să contabilizeze activul în conformitate cu acel standard.

Modificări ale contractului de leasing

79. Un locator trebuie să contabilizeze o modificare a unui leasing financiar ca un leasing separat dacă sunt îndeplinite concomitent următoarele două condiţii:

(a) modificarea extinde obiectul contractului de leasing prin adăugarea dreptului de utilizare a unuia sau mai multor active suport; și

(b) contravaloarea contractului de leasing crește cu o valoare proporţională cu preţul individual de vânzare pentru extinderea obiectului contractului și cu orice ajustări adecvate ale preţului individual de vânzare pentru a reflecta circumstanţele respectivului contract.

80. În cazul unei modificări a unui leasing financiar care nu este contabilizată ca leasing separat, un locator trebuie să contabilizeze modificarea după cum urmează:

(a) dacă acel contract de leasing ar fi fost clasificat ca leasing operaţional dacă modificarea ar fi fost în vigoare la data iniţierii contractului, locatorul trebuie:

(i) să contabilizeze modificarea contractului de leasing ca un nou leasing de la data intrării în vigoare a modificării; și

▼M54

(ii) să evalueze valoarea contabilă a activului suport ca investiție netă în leasing imediat înainte de data intrării în vigoare a modificării contractului de leasing.

(b) în caz contrar, locatorul trebuie să aplice dispozițiile din IFRS 9.

Contracte de leasing operațional

Recunoaștere și evaluare

81. Un locator trebuie să recunoască plățile de leasing aferente contractelor de leasing operațional la venituri, fie pe o bază liniară, fie pe o altă bază sistematică. Locatorul trebuie să aplice altă bază sistematică dacă acea bază este mai reprezentativă pentru tiparul de diminuare a beneficiului generat de utilizarea activului suport.

82. Un locator trebuie să recunoască drept cheltuieli costurile, inclusiv amortizarea, suportate pentru obținerea venitului din leasing.

83. Un locator trebuie să adauge costurile directe inițiale suportate pentru încheierea unui contract de leasing operațional la valoarea contabilă a activului suport și să recunoască aceste costuri drept cheltuială pe durata contractului de leasing, pe aceeași bază ca venitul din leasing.

84. Politica de amortizare pentru activul suport amortizabil care face obiectul contractelor de leasing operațional trebuie să fie consecventă cu politica normală de amortizare folosită de locator pentru active similare. Un locator trebuie să calculeze amortizarea în conformitate cu IAS 16 și IAS 38.

85. Un locator trebuie să aplice IAS 36 pentru a determina dacă un activ suport care face obiectul unui leasing operațional este sau nu depreciat și pentru a contabiliza orice pierdere din depreciere identificată.

86. Un locator producător sau dealer nu recunoaște niciun profit din vânzare atunci când încheie un contract de leasing operațional, deoarece leasingul nu este echivalent cu o vânzare.

Modificări ale contractului de leasing

87. Un locator trebuie să contabilizeze o modificare a unui leasing operațional ca pe un nou leasing de la data intrării în vigoare a modificării, considerând orice plăți de leasing în avans sau angajate asociate contractului de leasing inițial ca parte a plăților de leasing pentru noul contract de leasing.

Prezentare

88. Un locator trebuie să prezinte activele suport care fac obiectul unor contracte de leasing operațional în situația poziției sale financiare, în funcție de natura activului suport.

Prezentarea informațiilor

89. Obiectivul prezentărilor de informații este ca locatorii să prezinte în note informații care, împreună cu informațiile furnizate în situația poziției financiare, situația profitului sau pierderii și situația fluxurilor de trezorerie, oferă utilizatorilor situațiilor financiare o bază de evaluare a efectului pe care îl au contractele de leasing asupra poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale locatorului. Punctele 90-97 stipulează dispozițiile cu privire la modul în care poate fi îndeplinit acest obiectiv.

▼**M54**

90. Un locator trebuie să prezinte următoarele valori pentru perioada de raportare:

(a) pentru contracte de leasing financiar:

(i) profitul sau pierderea din vânzare;

(ii) venitul din finanţare asociat investiţiei nete în leasing; și

(iii) venitul legat de plăţile variabile de leasing care nu sunt incluse în evaluarea investiţiei nete în leasing.

(b) pentru contractele de leasing operaţional, venitul din contractul de leasing, prezentând separat venitul aferent plăţilor variabile de leasing care nu depind de un indice sau de o rată.

91. Un locator trebuie să prezinte informaţiile prevăzute la punctul 90 sub formă de tabel, cu excepţia cazului în care un alt format este mai potrivit.

92. Un locator trebuie să prezinte informaţiile calitative și cantitative suplimentare despre activităţile sale de leasing necesare pentru îndeplinirea obiectivului de prezentare a informaţiilor de la punctul 89. Aceste informaţii suplimentare includ, fără a se limita la, informaţii care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze:

(a) natura activităţilor de leasing ale locatorului; și

(b) modul în care locatorul gestionează riscul asociat oricăror drepturi pe care le păstrează în legătură cu activele suport. Mai exact, un locator trebuie să prezinte strategia sa de gestionare a riscului pentru drepturile pe care le păstrează în legătură cu activele suport, inclusiv orice metode prin care locatorul reduce acest risc. Printre aceste metode se pot număra, de exemplu, acordurile de răscumpărare, garanţiile aferente valorii reziduale sau plăţile variabile de leasing utilizate în plus faţă de limitele specificate.

Contracte de leasing financiar

93. Un locator trebuie să furnizeze o explicaţie calitativă și cantitativă cu privire la modificările semnificative ale valorii contabile a investiţiei nete în contractele de leasing financiar.

94. Un locator trebuie să prezinte o analiză a scadenţelor pentru plăţile de leasing de primit, evidenţiind plăţile de leasing neactualizate care urmează să fie primite anual cel puţin în fiecare din primii cinci ani și un total al valorilor pentru restul anilor. Un locator trebuie să reconcilieze plăţile de leasing neactualizate și investiţia netă în leasing. Reconcilierea trebuie să identifice venitul financiar neîncasat aferent creanţelor care decurg din contractele de leasing și orice valoare reziduală negarantată actualizată.

Contracte de leasing operaţional

95. Pentru elementele de imobilizări corporale care fac obiectul unui leasing operaţional, un locator trebuie să aplice dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din IAS 16. În conformitate cu dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din IAS 16, un locator trebuie să prezinte dezagregat fiecare clasă de imobilizări corporale, în active care fac obiectul contractelor de leasing operaţional și active care nu fac obiectul contractelor de leasing operaţional. În consecinţă, un locator trebuie să furnizeze informaţiile prevăzute de IAS 16 pentru activele care fac obiectul unui leasing operaţional (în funcţie de clasa activului suport) separat de activele proprii deţinute și utilizate de către locator.

▼M54

96. Un locator trebuie să aplice dispoziţiile de prezentare a informaţiilor din IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41 pentru activele care fac obiectul contractelor de leasing operaţional.

97. Un locator trebuie să prezinte o analiză a scadenţelor pentru plăţile de leasing, evidenţiind plăţile de leasing neactualizate care urmează să fie primite anual, cel puţin în fiecare din primii cinci ani și un total al valorilor pentru restul anilor.

TRANZACŢII DE VÂNZARE ȘI LEASEBACK

98. Dacă o entitate (locatarul-vânzător) transferă un activ către altă entitate (locator-cumpărător) și ia în leasing acel activ de la locatorul-cumpărător, atât locatarul-vânzător, cât și locatorul-cumpărător trebuie să contabilizeze contractul de transfer și leasingul în conformitate cu punctele 99-103.

Evaluarea măsurii în care transferul activului este o vânzare

99. O entitate trebuie să aplice dispoziţiile din IFRS 15 în baza cărora se determină dacă obligaţia de executare este sau nu îndeplinită pentru a determina dacă transferul unui activ este sau nu contabilizat ca o vânzare a acelui activ.

Transferul activului este o vânzare

100. Dacă transferul unui activ de către locatarul-vânzător îndeplinește dispoziţiile din IFRS 15 pentru a fi contabilizat ca o vânzare a acelui activ:

(a) locatarul-vânzător trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare generat din leaseback proporţional cu valoarea contabilă anterioară a activului care este asociat dreptului de utilizare păstrat de către locatarul-vânzător. În consecinţă, locatarul-vânzător trebuie să recunoască doar valoarea oricărui câștig sau oricărei pierderi care este asociată cu drepturile transferate către locatorul-cumpărător.

(b) locatorul-cumpărător trebuie să contabilizeze achiziţia activului în conformitate cu standardele aplicabile, iar leasingul în conformitate cu dispoziţiile contabile privind locatorul din prezentul standard.

101. Dacă valoarea justă a contravalorii vânzării unui activ nu este egală cu valoarea justă a activului sau dacă plăţile pentru contractul de leasing nu se fac la ratele de pe piaţă, o entitate trebuie să facă următoarele ajustări pentru a evalua la valoarea justă încasările din vânzare:

(a) orice condiţii sub nivelul pieţei trebuie contabilizate ca plăţi de leasing achitate în avans; și

(b) orice condiţii peste nivelul pieţei trebuie contabilizate ca o finanţare suplimentară furnizată locatarului-vânzător de către locatorul-cumpărător.

102. Entitatea trebuie să evalueze orice eventuală ajustare prevăzută la punctul 101 pe baza valorii celei mai ușor de determinat dintre:

(a) diferenţa dintre valoarea justă a contravalorii pentru vânzare și valoarea justă a activului; și

▼M54

(b) diferența dintre valoarea actualizată a plăților contractuale pentru contractul de leasing și valoarea actualizată a plăților pentru contractul de leasing la ratele de pe piață.

Transferul activului nu reprezintă o vânzare

103. Dacă transferul unui activ de către locatarul-vânzător nu îndeplinește dispozițiile din IFRS 15 pentru a fi contabilizat ca o vânzare a acelui activ:

(a) locatarul-vânzător trebuie să continue să recunoască activul transferat și trebuie să recunoască o datorie financiară egală cu încasările din transfer. Acesta trebuie să contabilizeze datoria financiară în conformitate cu IFRS 9.

(b) locatorul-cumpărător nu trebuie recunoască activul transferat și trebuie să recunoască un activ financiar egal cu încasările din transfer. Acesta trebuie să contabilizeze activul financiar în conformitate cu IFRS 9.

Anexa A

Termeni definiți

Prezenta anexă face parte integrantă din prezentul standard.

data începerii derulării unui contract de leasing (data începerii derulării)	Data la care un **locator** pune la dispoziția **locatarului**, spre utilizare, un **activ suport**.
durată de viață economică	Fie perioada în care se preconizează că un activ va putea fi utilizat, din punct de vedere economic, de către unul sau mai mulți utilizatori, fie numărul de unități de producție sau de unități similare preconizate să fie obținute dintr-un activ de către unul sau mai mulți utilizatori.
data intrării în vigoare a modificării	Data de la care ambele părți convin asupra unei **modificări a contractului de leasing**.
valoare justă	În scopul aplicării dispozițiilor privind contabilitatea **locatorului** din prezentul standard, valoarea pentru 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.
leasing financiar	Un **leasing** care transferă în esență toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui **activ suport**.
plăți fixe	Plăți efectuate de un **locatar** către un **locator** în schimbul dreptului de a utiliza un activ suport pe **durata contractului de leasing**, cu excepția **plăților variabile de leasing**.

▼**M54**

investiție brută în leasing	Suma: (a) **plăților de leasing** de primit de către un **locator** în baza unui **contract de leasing financiar**; și (b) a oricărei **valori reziduale negarantate** acumulate de către locator.
data inițierii contractului de leasing (data inițierii)	Prima dată dintre data **contractului de leasing** și data angajamentului părților de a respecta principalii termeni și condiții ale contractului de leasing.
costuri directe inițiale	Costurile marginale de obținere a unui **contract de leasing** care nu ar fi fost suportate dacă nu ar fi fost obținut contractul de leasing, cu excepția costurilor de acest tip suportate de un **locator** producător sau dealer care sunt asociate unui **contract de leasing financiar**.
rata dobânzii implicită în contractul de leasing	Rata dobânzii care determină ca valoarea actualizată a (a) **plăților de leasing** și a (b) **valorii reziduale negarantate** să fie egală cu suma (i) **valorii juste a activului suport** și (ii) a oricărui **cost direct inițial** al locatorului.
contract de leasing	Un contract sau o parte a unui contract care conferă dreptul de a utiliza un activ (**activul suport**) pentru o perioadă de timp în schimbul unei contravalori.
stimulente de leasing	Plăți efectuate de un **locator** către un **locatar** asociate unui **contract de leasing** sau rambursarea sau asumarea de către un locator a costurilor locatarului.
modificarea contractului de leasing	O schimbare a obiectului unui **contract de leasing** sau a contravalorii unui contract de leasing, care nu făcea parte din termenii și condițiile inițiale ale contractului de leasing (de exemplu, adăugarea sau rezilierea dreptului de utilizare a unuia sau mai multor **active suport** ori prelungirea sau scurtarea **duratei contractului de leasing**).

▼M54

plăți de leasing	Plăți efectuate de un **locatar** către un **locator** în schimbul dreptului de utilizare a unui **activ suport** pe **durata contractului de leasing**, care includ următoarele: (a) **plăți fixe** (inclusiv plăți fixe în fond), minus orice **stimulente de leasing**; (b) **plăți de leasing variabile** care depind de un indice sau de o rată; (c) prețul de exercitare a unei opțiuni de cumpărare dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opțiunea; și (d) plăți ale penalităților de reziliere a **contractului de leasing**, dacă durata contractului de leasing reflectă exercitarea unei opțiuni de reziliere a contractului de leasing de către locatar. Pentru locatar, plățile de leasing includ și valorile despre care se preconizează că vor fi plătite de locatar în baza **garanțiilor aferente valorii reziduale**. Plățile de leasing nu includ plățile alocate către alte componente decât cele de leasing dintr-un contract, cu excepția cazului în care locatarul optează să combine alte componente decât cele de leasing cu o componentă de leasing și să le contabilizeze ca o singură componentă de leasing. În cazul locatorului, plățile de leasing includ și orice garanții aferente valorii reziduale furnizate locatorului de către locatar, de o parte asociată locatarului sau de o terță parte neasociată locatorului care este capabilă, din punct de vedere financiar, să se descarce de obligațiile asociate garanției. Plățile de leasing nu includ plățile alocate altor componente decât cele de leasing.
durata contractului de leasing	Perioada irevocabilă pentru care un **locatar** are dreptul să utilizeze un **activ suport**, împreună cu: (a) perioadele acoperite de o opțiune de prelungire a **contractului de leasing**, dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita acea opțiune; și (b) perioadele acoperite de o opțiune de reziliere a contractului de leasing, dacă locatarul are certitudinea rezonabilă că nu va exercita acea opțiune.
locatar	O entitate care obține dreptul de a utiliza un **activ suport** pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori.
rata marginală de împrumut a locatarului	Rata dobânzii pe care ar trebui să o plătească **locatarul** pentru a împrumuta, pe o perioadă similară și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru a obține un activ cu o valoare similară cu cea a **activului aferent dreptului de utilizare** într-un mediu economic similar.

▼M54

locator	O entitate care furnizează dreptul de a utiliza un **activ suport** pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori.
investiție netă în leasing	**Investiția brută în leasing** actualizată la **rata dobânzii implicite din contractul de leasing**.
leasing operațional	Un **leasing** care nu transferă în esență toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui **activ suport**.
plăți opționale de leasing	Plăți care trebuie efectuate de un **locatar** către un **locator** pentru dreptul de utilizare a unui **activ suport** pe perioade acoperite de o opțiune de prelungire sau reziliere a unui contract de leasing care nu sunt incluse în **durata contractului de leasing**.
perioada de utilizare	Perioada totală de timp în care este utilizat un activ pentru executarea unui contract încheiat cu un client (inclusiv orice perioade de timp neconsecutive).
garanție aferentă valorii reziduale	O garanție dată unui **locator** de către o parte neasociată locatorului care garantează că valoarea (sau o parte din această valoare) **activului suport** de la finalul **contractului de leasing** va fi avea cel puțin un nivel specificat.
activ aferent dreptului de utilizare	Un activ care reprezintă dreptul unui **locatar** de a utiliza un **activ suport** pe **durata contractului de leasing**.
contract de leasing pe termen scurt	Un **contract de leasing** care, la **data începerii derulării sale**, are o **durată** de cel mult 12 luni. Un contract de leasing care include o opțiune de cumpărare nu este un contract de leasing pe termen scurt.
subcontract de leasing	O tranzacție pentru care un **activ suport** este subcontractat unei terțe părți de către **locatar** („locatorul intermediar”), iar **contractul de leasing** („contractul principal de leasing”) dintre locatorul principal și locatar rămâne în vigoare.
activ suport	Un activ care face obiectul unui **contract de leasing** și pentru care un **locator** a acordat dreptul de utilizare a acelui activ unui **locatar**.
venit financiar neîncasat	Diferența dintre: (a) **investiția brută în leasing**; și (b) **investiția netă în leasing**.

▼M54

valoare reziduală negarantată — Acea parte din valoarea reziduală a **activului suport** a cărei valorificare de către un **locator** nu este sigură sau este garantată numai de o parte afiliată locatorului.

plăți de leasing variabile — Partea din plățile efectuate de un **locatar** către un **locator** pentru dreptul de a utiliza un **activ suport** pe **durata contractului de leasing** care variază din cauza modificărilor faptelor sau circumstanțelor care apar după **data începerii derulării contractului de leasing**, și care diferă de simpla trecere a timpului.

Termenii definiți în alte standarde și utilizați în prezentul standard cu același înțeles

contract — Un acord între două sau mai multe părți care creează drepturi și obligații executorii.

durată de viață utilă — Perioada în care se preconizează că un activ va fi disponibil pentru a fi utilizat de către o entitate sau numărul de unități de producție sau alte unități similare pe care entitatea preconizează să le obțină de la un activ.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă face parte integrantă din prezentul standard. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-103 și are aceeași autoritate ca celelalte secțiuni ale standardului.

Aplicarea la nivel de portofoliu

B1 Prezentul standard specifică modul de contabilizare a unui contract de leasing individual. Totuși, ca o soluție practică, o entitate poate aplica prezentul standard pentru un portofoliu de contracte de leasing cu caracteristici similare dacă entitatea preconizează, în mod rezonabil, că efectele asupra situațiilor financiare determinate de aplicarea prezentului standard pentru portofoliul respectiv nu vor fi semnificativ diferite de efectele aplicării prezentului standard pentru contracte individuale de leasing din cadrul respectivului portofoliu. La contabilizarea unui portofoliu, o entitate trebuie să utilizeze estimări și ipoteze care reflectă dimensiunea și structura portofoliului respectiv.

Combinarea contractelor

B2 La aplicarea prezentului standard, o entitate trebuie să combine două sau mai multe contracte încheiate în același moment sau aproape în același moment cu același partener (sau părți afiliate partenerului) și să contabilizeze contractele ca pe un singur contract dacă sunt îndeplinite unul sau mai multe dintre următoarele criterii:

(a) contractele sunt negociate ca pachet cu un obiectiv comercial general care nu poate fi înțeles decât dacă se iau în considerare contractele împreună;

(b) valoarea contraprestației de plată dintr-un contract depinde de prețul sau de executarea celuilalt contract; sau

▼M54

(c) drepturile de utilizare a activelor suport transferate prin contracte (sau unele drepturi de utilizare a activelor suport transferate prin fiecare contract în parte) formează un singur contract de leasing, în sensul punctului B32.

Derogare de la recunoaștere: contracte de leasing pentru care activul suport are o valoare mică (punctele 5-8)

B3 Cu excepția celor specificate la punctul B7, prezentul standard permite unui locatar să aplice punctul 6 pentru a contabiliza contracte de leasing pentru care activul suport are o valoare mică. Un locatar trebuie să evalueze valoarea activului suport pe baza valorii activului atunci când acesta este nou, indiferent de vârsta activului luat în leasing.

B4 Pentru a se evalua dacă valoarea activului suport este sau nu mică se folosește o bază absolută. Contractele de leasing pentru active cu valoare mică îndeplinesc condițiile pentru tratamentul contabil de la punctul 6 indiferent dacă acele contracte de leasing sunt sau nu semnificative pentru locatar. Evaluarea nu este afectată de dimensiunea, natura sau situația locatarului. Prin urmare, se preconizează că locatari diferiți vor ajunge la aceeași concluzie atunci când determină dacă un anumit activ suport are sau nu o valoare mică.

B5 Un activ suport are o valoare mică doar dacă:

(a) locatarul poate beneficia de pe urma utilizării activului suport în mod individual sau împreună cu alte resurse disponibile imediat locatarului; și

(b) activul suport nu depinde în foarte mare măsură de alte active, nici nu este strâns corelat cu acestea.

B6 Un leasing al unui activ suport nu îndeplinește condițiile unui contract de leasing pentru un activ cu valoare mică dacă natura acelui activ face ca acel activ să nu aibă, în mod normal, o valoare mică atunci când este nou. De exemplu, contractele de leasing pentru automobile nu îndeplinesc condițiile unor contracte de leasing pentru active cu valoare mică deoarece un automobil nou nu are, în mod normal, o valoare mică.

B7 Dacă un locatar subcontractează un activ sau preconizează că va subcontracta un activ, contractul de leasing principal nu se califică drept contract de leasing pentru un activ cu valoare mică.

B8 Printre activele suport cu valoare mică se numără tabletele și calculatoarele personale, articolele mici de mobilier de birou și telefoanele.

Identificarea unui contract de leasing (punctele 9-11)

B9 Pentru a evalua dacă un contract transferă sau nu dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat (a se vedea punctele B13-B20) pentru o perioadă de timp, o entitate trebuie să evalueze măsura în care, pe parcursul *perioadei de utilizare*, clientul deține concomitent:

(a) dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice din utilizarea activului identificat (conform descrierii de la punctele B21-B23); și

(b) dreptul de a dispune cu privire la utilizarea activului identificat (conform descrierii de la punctele B24-B30).

▼**M54**

B10 În cazul în care clientul are dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat doar pentru o porțiune din durata contractului, contractul conține un contract de leasing pentru respectiva porțiune a duratei contractului.

B11 Un contract pentru furnizarea de bunuri sau servicii poate fi încheiat printr-un angajament comun sau în locul unui angajament comun, conform definiției din IFRS 11 *Angajamente comune*. În această situație, angajamentul comun este considerat a fi clientul din cadrul contractului. Prin urmare, pentru a evalua dacă un astfel de contract conține sau nu un leasing, o entitate trebuie să evalueze dacă angajamentul comun are sau nu dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat pe parcursul perioadei de utilizare.

B12 O entitate trebuie să evalueze dacă un contract conține sau nu un leasing pentru fiecare componentă de leasing în parte. A se vedea punctul B32 pentru îndrumări cu privire la componentele separate de leasing.

Activ identificat

B13 Un activ este identificat, de regulă, prin specificarea explicită într-un contract. Totuși, un activ poate fi identificat și prin specificarea în mod implicit la momentul la care activul este pus la dispoziția clientului.

Drepturi reale de substituire

B14 Chiar dacă activul este specificat, un client nu are dreptul de a utiliza un activ identificat dacă furnizorul are dreptul real de a substitui activul pe parcursul perioadei de utilizare. Dreptul unui furnizor de a substitui un activ este real doar dacă sunt îndeplinite concomitent următoarele două condiții:

(a) furnizorul are capacitatea practică de a substitui active alternative pe parcursul perioadei de utilizare (de exemplu, clientul nu îi poate interzice furnizorului să substituie activul și există active alternative disponibile imediat furnizorului sau pe care furnizorul le poate procura într-un interval de timp rezonabil); și

(b) furnizorul ar beneficia din punct de vedere economic de pe urma exercitării dreptului său de substituire a activului (adică se preconizează că beneficiile economice asociate cu substituirea activului vor depăși costurile asociate cu substituirea acelui activ).

B15 Dacă furnizorul are un drept sau o obligație să substituie activul doar la sau începând de la o anumită dată sau producerea unui anumit eveniment, dreptul de substituire al furnizorului nu este real deoarece furnizorul nu are capacitatea practică de a substitui active alternative pe parcursul perioadei de utilizare.

B16 Atunci când o entitate evaluează dacă dreptul de substituire deținut de un furnizor este real sau nu, entitatea se bazează pe faptele și circumstanțele de la inițierea contractului și trebuie să excludă din analiza sa evenimentele viitoare despre care nu se preconizează, la inițierea contractului, că este probabil să aibă loc. Printre evenimentele viitoare despre care nu se preconizează, la inițierea contractului, că este probabil să aibă loc și care trebuie excluse, prin urmare, din evaluare se numără:

(a) acordul dat de un viitor client pentru plata unei rate superioare celei de pe piață pentru utilizarea activului;

▼M54

(b) introducerea unor tehnologii noi care nu sunt dezvoltate în mod semnificativ la inițierea contractului de leasing;

(c) o diferență semnificativă între utilizarea activului de către client sau performanța activului, pe de o parte, și utilizarea sau performanța considerată ca fiind probabilă la inițierea contractului, pe de altă parte; și

(d) o diferență semnificativă între prețul de pe piață al activului pe parcursul perioadei de utilizare și prețul pieței considerat ca fiind probabil la inițierea contractului de leasing.

B17 Dacă activul este localizat la sediul clientului sau în altă parte, costurile asociate substituirii sunt, în general, mai mari decât atunci când acesta este localizat la sediul furnizorului și, prin urmare, este mai probabil ca aceste costuri să depășească beneficiile asociate substituirii activului.

B18 Dreptul sau obligația unui furnizor de a substitui activul în vederea reparațiilor și întreținerii, dacă activul nu funcționează corespunzător sau dacă este disponibilă o actualizare tehnică nu îi limitează dreptul clientului de a utiliza un activ identificat.

B19 În cazul în care clientul nu poate determina imediat dacă furnizorul are sau nu dreptul real de substituire, clientul trebuie să presupună că niciun drept de substituire nu este real.

Părți de active

B20 O parte din capacitatea unui activ este un activ identificat dacă este fizic distinct (de exemplu, un etaj dintr-o clădire). O capacitate sau altă parte dintr-un activ care nu este fizic distinctă (de exemplu, o parte din capacitatea unui cablu optic) nu este un activ identificat, cu excepția cazului în care aceasta reprezintă în esență toată capacitatea activului și, astfel, furnizează clientului dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice în urma utilizării activului.

Dreptul de a obține beneficii economice în urma utilizării

B21 Pentru a controla utilizarea unui activ identificat, un client trebuie să aibă dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice în urma utilizării activului pe parcursul perioadei de utilizare (de exemplu, prin utilizarea exclusivă a activului pe parcursul acelei perioade). Un client poate obține beneficii economice în urma utilizăriiunui activ, direct sau indirect, în numeroase moduri, cum ar fi prin utilizarea, deținerea sau subcontractarea activului. Beneficiile economice din utilizarea unui activ includ rezultatele primare și produsele secundare (inclusiv potențiale fluxuri de trezorerie derivate din aceste elemente), precum și alte beneficii economice din utilizarea activului care ar putea fi valorificate printr-o tranzacție comercială cu o terță parte.

B22 Atunci când evaluează dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice din utilizarea unui activ, o entitate trebuie să aibă în vedere toate beneficiile economice care rezultă în urma utilizării activului care intră în sfera de aplicare a dreptului clientului de utilizare a activului (a se vedea punctul B30). De exemplu:

▼**M54**

(a) dacă un contract limitează utilizarea unui autovehicul la un singur teritoriu pe parcursul perioadei de utilizare, o entitate trebuie să aibă în vedere doar beneficiile economice rezultate în urma utilizării autovehiculului pe acel teritoriu și nu în afara acestuia.

(b) dacă un contract specifică faptul că un client poate conduce un autovehicul doar un număr de km pe parcursul perioadei de utilizare, o entitate trebuie să aibă în vedere doar beneficiile economice rezultate în urma utilizării autovehiculului în limitele kilometrajului permis, și nu dincolo de acesta.

B23 Dacă un contract impune unui client să plătească furnizorului sau altei părți o parte din fluxurile de trezorerie derivate în urma utilizării unui activ drept contravaloare, acele fluxuri de trezorerie plătite drept contravaloare trebuie considerate ca fiind parte din beneficiile economice pe care le obține clientul în urma utilizării activului. De exemplu, în cazul în care clientul trebuie să plătească furnizorului un procent din vânzări în urma utilizării spațiului de desfacere drept contravaloare pentru respectiva utilizare, această dispoziție nu interzice clientului dreptul de a obține în esență toate beneficiile economice rezultate în urma utilizării spațiului de desfacere. Motivul este că fluxurile de trezorerie generate din acele vânzări sunt considerate a fi beneficii economice pe care le obține clientul în urma utilizării spațiului de desfacere și din care plătește ulterior o parte furnizorului, drept contravaloare pentru dreptul de utilizare a acelui spațiu.

Dreptul de a dispune cu privire la utilizare

B24 Un client are dreptul de a dispune cu privire la utilizarea unui activ identificat pe parcursul perioadei de utilizare fie dacă:

(a) acel client are dreptul de a dispune cu privire la modul și scopul în care este utilizat activul pe parcursul perioadei de utilizare (conform descrierii de la punctele B25-B30); fie dacă

(b) deciziile relevante despre modul și scopul în care este utilizat activul sunt predeterminate și:

(i) clientul are dreptul de a exploata activul (sau de a dispune și determina modul în care alții exploatează activul) pe parcursul perioadei de utilizare, fără ca furnizorul să aibă dreptul de a modifica acele instrucțiuni de exploatare; sau

(ii) clientul a proiectat activul (sau anumite aspecte ale activului) într-o manieră care predetermină modul și scopul în care va fi folosit activul pe parcursul perioadei de utilizare.

Modul și scopul în care este utilizat un activ

B25 Un client are dreptul de a dispune cu privire la modul și scopul în care este utilizat activul dacă, în sfera dreptului său de utilizare definit în contract, poate modifica modul și scopul în care este utilizat activul pe parcursul perioadei de utilizare. Atunci când face această evaluare, o entitate are în vedere drepturile decizionale care sunt cele mai relevante pentru modificarea modului și scopului în care este utilizat activul pe parcursul perioadei de utilizare. Drepturile decizionale sunt relevante atunci când ele afectează beneficiile economice care urmează să rezulte din utilizare. Drepturile decizionale care sunt cele mai relevante vor fi, probabil, diferite pentru contracte diferite, în funcție de natura activului și de termenii și condițiile contractului.

▼**M54**

B26 Printre drepturile decizionale care, în funcţie de circumstanţe, acordă dreptul de a modifica modul și scopul în care este utilizat activul, în limitele sferei stabilite a dreptului de utilizare al clientului, se numără:

(a) drepturile de modificare a tipului de rezultat care este generat de activ (de exemplu, de a decide dacă să se utilizeze un container de transport pentru a transporta bunuri sau pentru depozitare, sau de a decide asupra proporţiei de produse vândute din spaţiul de desfacere);

(b) drepturile de modificare a momentului în care este generat rezultatul (de exemplu, de a decide când va fi utilizată o componentă de utilaj sau o centrală electrică);

(c) drepturile de modificare a locului în care este generat rezultatul (de exemplu, de a decide asupra destinaţiei unui camion sau a unei nave sau de a decide unde va fi utilizată o componentă de echipament); și

(d) drepturile de a modifica dacă este sau nu generat rezultatul și cantitatea acestuia (de exemplu, de a decide dacă se va produce sau nu energie cu ajutorul unei centrale electrice și cât de multă energie se va produce cu ajutorul acelei centrale).

B27 Printre drepturile decizionale care nu acordă dreptul de a modifica modul și scopul în care este utilizat activul se numără drepturi limitate la exploatarea sau întreţinerea activului. Astfel de drepturi pot fi deţinute de client sau furnizor. Cu toate că drepturile cum sunt cele de exploatare sau întreţinere a activului sunt, adesea, vitale pentru utilizarea eficientă a unui activ, acestea nu sunt drepturi de a dispune asupra modului și scopului în care este utilizat activul și depind, de multe ori, de decizii legate de modul și scopul în care este utilizat activul. Totuși, drepturile de exploatare a unui activ pot acorda clientului dreptul de a dispune cu privire la utilizarea activului dacă deciziile relevante despre modul și scopul în care este utilizat acel activ sunt predeterminate [a se vedea punctul B24 litera (b) subpunctul (i)].

Decizii stabilite pe parcursul și anterior perioadei de utilizare

B28 Deciziile relevante despre modul și scopul în care este utilizat activul pot fi predeterminate în diverse moduri. De exemplu, deciziile relevante pot fi predeterminate prin proiectarea activului sau prin restricţii contractuale referitoare la utilizarea activului respectiv.

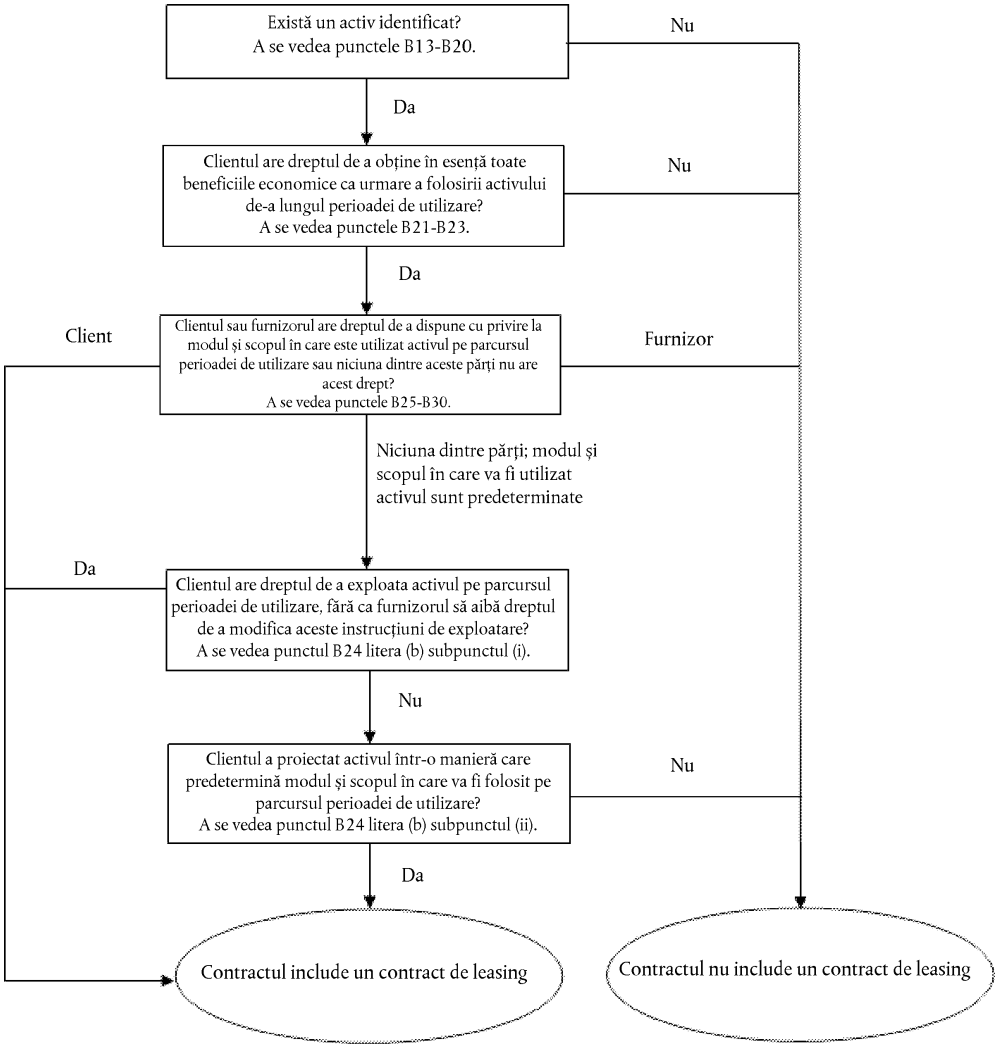
B29 Atunci când evaluează dacă un client are sau nu dreptul de a dispune cu privire la utilizarea unui activ, o entitate trebuie să aibă în vedere doar drepturile decizionale referitoare la utilizarea activului pe parcursul perioadei de utilizare, cu excepţia cazului în care clientul a proiectat activul (sau anumite caracteristici ale acestuia) conform descrierii de la punctul B24 litera (b) subpunctul (ii). În consecinţă, cu excepţia cazului în care există condiţiile de la punctul B24 litera (b) subpunctul (ii), o entitate nu trebuie să aibă în vedere decizii care sunt predeterminate înainte de perioada de utilizare. De exemplu, dacă un client poate doar să specifice ce va produce un activ înainte de perioada de utilizare, clientul nu are dreptul de a dispune cu privire la utilizarea acelui activ. Capacitatea de a specifica rezultatul într-un contract înainte de perioada de utilizare, fără alte drepturi decizionale asociate utilizării activului, acordă clientului aceleași drepturi ca oricărui alt client care cumpără bunurile sau serviciile.

▼**M54**

Drepturi de protecţie

B30 Un contract poate include termeni și condiții menite să protejeze interesul furnizorului în activul respectiv sau în alte active, să protejeze personalul acestuia sau să asigure conformitatea furnizorului cu actele cu putere de lege sau a normelor administrative. Cele ce urmează sunt exemple de drepturi de protecţie. De exemplu, un contract (i) poate specifica valoarea maximă de utilizare a unui activ sau limita locul sau momentul în care clientul poate utiliza activul, (ii) poate impune unui client să respecte anumite practici de exploatare sau (iii) poate impune unui client să comunice furnizorului modificările modului în care va fi folosit un activ. Drepturile de protecţie definesc, în general, sfera drepturilor de utilizare ale clientului, însă, luate separat, nu interzic clientului dreptul de a dispune cu privire la utilizarea unui activ.

B31 Următoarea schemă poate ajuta entităţile să evalueze dacă un contract este sau conţine un contract de leasing.



▼M54

Separarea componentelor unui contract (punctele 12-17)

B32 Dreptul de a utiliza un activ suport este o componentă de leasing separată dacă, în paralel:

(a) locatarul poate beneficia de pe urma utilizării activului suport fie în mod individual, fie împreună cu alte resurse disponibile imediat locatarului. Resursele disponibile imediat sunt bunuri sau servicii care sunt vândute sau date în leasing separat (de către locator sau alţi furnizori) sau resursele pe care locatarul deja le-a obţinut (de la locator sau din alte tranzacţii sau evenimente); și

(b) activul suport nici nu depinde în foarte mare măsură de, nici nu este strâns corelat cu celelalte active suport din cadrul contractului. De exemplu, faptul că un locatar ar putea decide să nu ia în leasing activul suport, fără ca drepturile sale de a utiliza alte active suport din contract să fie afectate în mod semnificativ, ar putea indica faptul că activul suport nu depinde în foarte mare măsură de, nici nu este strâns corelat cu acele active suport.

B33 Un contract poate include o valoare de plătit de către locatar pentru activităţile și costurile care nu transferă un bun sau serviciu către locatar. De exemplu, un locator poate include în valoarea totală de plătit un onorariu pentru cheltuieli administrative sau alte costuri pe care le suportă asociate contractului de leasing, care nu transferă un bun sau serviciu către locatar. Astfel de valori de plătit nu generează o componentă separată a contractului, ci sunt considerate a fi parte din contravaloarea totală alocată componentelor identificabile în mod distinct din cadrul contractului.

Durata contractului de leasing (punctele 18-21)

B34 Atunci când determină durata contractului de leasing și evaluează cât va dura perioada irevocabilă a contractului de leasing, o entitate trebuie să aplice definiţia unui contract și să determine perioada în care contractul este executoriu. Un contract de leasing încetează a mai fi executoriu atunci când locatarul și locatorul au fiecare dreptul de a rezilia contractul de leasing fără permisiunea celeilalte părţi, fără a suferi decât o penalizare nesemnificativă.

B35 Dacă doar locatarul are dreptul de a rezilia un contract de leasing, acel drept este considerat ca fiind o opţiune de reziliere a contractului de leasing care este disponibilă locatarului pe care o entitate o ia în considerare atunci când determină durata contractului de leasing. Dacă doar locatorul are dreptul de a rezilia un contract de leasing, perioada irevocabilă a contractului de leasing include perioada acoperită de opţiunea de reziliere a contractului de leasing.

B36 Durata contractului de leasing începe la data începerii derulării acestuia și include orice perioade scutite de chirie acordate locatarului de către locator.

B37 La data începerii derulării, o entitate evaluează dacă locatarul are sau nu certitudinea rezonabilă că va exercita o opţiune de prelungire a contractului de leasing sau de cumpărare a activului suport sau că nu va exercita o opţiune de reziliere a contractului de leasing. Entitatea are în vedere toţi factorii și toate circumstanţele relevante care reprezintă un stimulent economic pentru ca locatarul să exercite, sau să nu exercite, opţiunea, inclusiv orice modificări preconizate ale faptelor și circumstanţelor care apar de la data începerii derulării contractului de leasing până la data de exercitare a opţiunii. Exemplele de factori ce trebuie avuţi în vedere cuprind, fără a se limita la:

▼**M54**

(a) termenii și condiţiile contractuale pentru perioadele opţionale comparate cu ratele de pe piaţă, cum ar fi:

(i) valoarea plăţilor pentru contractul de leasing din orice perioadă opţională;

(ii) valoarea oricăror plăţi variabile pentru contractul de leasing sau alte plăţi contingente, cum ar fi plăţi ce rezultă din penalităţi de reziliere și garanţii aferente valorii reziduale; și

(iii) termenii și condiţiile oricăror opţiuni care pot fi exercitate ulterior perioadelor opţionale iniţiale (de exemplu, o opţiune de cumpărare care poate fi exercitată la finalul unei perioade de prelungire, la o rată care este, în prezent, sub ratele de pe piaţă).

(b) modernizările semnificative ale activului în sistem de leasing (sau care sunt preconizate) pe durata contractului de leasing despre care se preconizează că vor genera beneficii economice semnificative pentru locatar, atunci când devine exercitabilă opţiunea de prelungire sau de reziliere a contractului de leasing sau de cumpărare a activului suport;

(c) costurile legate de rezilierea contractului de leasing, cum ar fi costurile de negociere, costurile de reamplasare, costurile de identificare a altui activ suport care să corespundă exigenţelor locatarului, costurile de integrare a unui nou activ în activitatea locatarului sau costurile cu penalizările de reziliere și alte costuri similare, inclusiv cele asociate returnării activului suport într-o anumită stare stipulată contractual sau într-un anumit amplasament stipulat contractual;

(d) importanţa respectivului activ suport pentru activitatea locatarului, ţinând cont, de exemplu, de măsura în care activul suport este sau nu un activ specializat, de amplasarea activului suport și de disponibilitatea alternativelor corespunzătoare; și

(e) condiţionalitatea asociată cu exercitarea opţiunii (adică atunci când opţiunea poate fi exercitată doar dacă sunt îndeplinite una sau mai multe condiţii) și probabilitatea ca acele condiţii să existe.

B38 O opţiune de prelungire sau reziliere a contractului de leasing poate fi combinată cu una sau mai multe caracteristici contractuale (de exemplu, o garanţie aferentă valorii reziduale) astfel încât locatarul să garanteze locatorului un randament în numerar minim sau fix care este, în esenţă, identic indiferent dacă opţiunea este sau nu exercitată. În astfel de situaţii, și fără a aduce atingere îndrumărilor referitoare la plăţile fixe în fond de la punctul B42, o entitate trebuie să presupună că locatarul are certitudinea rezonabilă că va exercita opţiunea de a prelungi contractul de leasing sau că nu va exercita opţiunea de reziliere a contractului de leasing.

B39 Cu cât este mai scurtă perioada irevocabilă a unui contract de leasing, cu atât este mai mare probabilitatea ca un locatar să exercite o opţiune de prelungire a contractului de leasing sau să nu exercite o opţiune de reziliere a contractului de leasing. Aceasta deoarece costurile asociate obţinerii unui activ de substituire vor fi, probabil, proporţional mai mari cu cât este mai mică perioada irevocabilă.

▼**M54**

B40 Practicile anterioare ale unui locatar referitoare la perioada în care a folosit, în general, anumite tipuri de active (fie luate în leasing, fie proprii) și motivația sa economică pot furniza informații care să fie utile la evaluarea măsurii în care locatarul are o certitudine rezonabilă că va exercita sau că nu va exercita o opțiune. De exemplu, dacă un locatar a folosit, în general, anumite tipuri de active pe parcursul unei anumite perioade de timp sau dacă există o practică a locatarului de exercitare frecventă a opțiunilor aferente contractelor de leasing pentru anumite tipuri de active suport, locatarul trebuie să aibă în vedere motivația economică care stă la baza acelei practici din trecut atunci când evaluează dacă are sau nu certitudinea rezonabilă că va exercita o opțiune aferentă contractelor de leasing pentru acele active.

B41 Punctul 20 specifică faptul că, după data începerii derulării unui contract de leasing, un locatar reevaluează durata contractului de leasing la apariția unui eveniment semnificativ sau a unei modificări semnificative a circumstanțelor care poate fi controlat(ă) de către locatar și care influențează dacă acesta are sau nu certitudinea rezonabilă că va exercita o opțiune care nu era anterior inclusă în calcularea duratei contractului de leasing sau că nu va exercita o opțiune inclusă anterior în calculul duratei contractului de leasing. Exemplele de evenimente sau modificări semnificative ale circumstanțelor includ:

(a) modernizările semnificative ale activului în sistem de leasing care nu sunt anticipate la data începerii derulării unui contract de leasing despre care se preconizează că vor genera beneficii economice semnificative pentru locatar, atunci când devine exercitabilă opțiunea de prelungire sau de reziliere a contractului de leasing sau de cumpărare a activului suport;

(b) o modificare semnificativă sau o personalizare a activului suport care nu a fost anticipată la data începerii derulării contractului de leasing;

(c) data inițierii unui subcontract de leasing pentru activul suport pentru o perioadă care se extinde dincolo de finalul duratei de leasing determinate anterior; și

(d) o decizie de afaceri a locatarului care este direct relevantă pentru exercitarea, sau neexercitarea, unei opțiuni (de exemplu, o decizie de a prelungi contractul de leasing pentru un activ complementar, de a ceda un activ alternativ sau de a ceda o unitate operațională în cadrul căreia este utilizat activul aferent dreptului de utilizare).

Plățile de leasing fixe în fond [punctul 27 litera (a), punctul 36 litera (c) și punctul 70 litera (a)]

B42 Plățile de leasing includ orice plăți de leasing fixe în fond. Plățile de leasing fixe în fond sunt plățile care ar putea conține, în formă, un anumit grad de variabilitate, dar care sunt inevitabile în fond. Plățile de leasing fixe în fond există dacă, de exemplu:

(a) plățile sunt structurate ca plăți variabile de leasing, dar nu există o variabilitate reală a acestora. Aceste plăți conțin clauze variabile care nu au un fond economic real. Printre aceste tipuri de plăți se numără:

(i) plățile care trebuie efectuate doar dacă activul se dovedește a fi capabil să funcționeze pe durata contractului de leasing sau doar dacă are loc un eveniment care nu poate să nu aibă loc; sau

▼M54

(ii) plăţile care sunt structurate iniţial ca plăţi variabile de leasing, corelate cu utilizarea activului suport, dar pentru care variabilitatea va înceta la un moment dat după data începerii derulării contractului de leasing, astfel încât plăţile devin fixe pentru restul duratei contractului de leasing. Acele plăţi devin plăţi fixe în fond atunci când variabilitatea încetează.

(b) există mai mult de un set de plăţi pe care le-ar putea face un locatar, dar un singur set dintre acestea este realist. În acest caz, o entitate trebuie să considere setul realist de plăţi ca fiind plăţi de leasing.

(c) există mai mult de un set realist de plăţi pe care le-ar putea face un locatar, dar acesta trebuie să efectueze cel puţin unul din acele seturi de plăţi. În acest caz, o entitate trebuie să considere ca plăţi de leasing setul de plăţi care însumează cea mai mică valoare (pe o bază actualizată).

Implicarea locatarului în activul suport înainte de data începerii derulării unui contract de leasing

Costurile locatarului legate de construcţia sau proiectarea activului suport

B43 O entitate poate negocia un contract de leasing înainte ca activul suport să fie disponibil pentru a fi utilizat de către locatar. Pentru anumite contracte de leasing, poate fi necesar ca activul suport să fie construit sau reproiectat pentru a fi utilizat de către locatar. În funcţie de termenii și condiţiile contractului, se poate impune unui locatar să efectueze plăţi legate de construcţia sau proiectarea activului.

B44 Dacă un locatar suportă costuri legate de construcţia sau proiectarea unui activ suport, locatarul trebuie să contabilizeze acele costuri în conformitate cu alte standarde, cum ar fi IAS 16. Costurile legate de construcţia sau proiectarea unui activ suport nu includ plăţile efectuate de către locatar pentru dreptul de utilizare a activului suport. Plăţile pentru dreptul de utilizare a activului suport sunt plăţi pentru un contract de leasing, indiferent de momentul efectuării acelor plăţi.

Titlul de proprietate al activului suport

B45 Un locatar poate obţine titlul de proprietate pentru un activ suport înainte ca titlul de proprietate să fie transferat către locator și activul să fie dat în leasing locatarului. Obţinerea titlului de proprietate nu determină, în sine, modul în care este contabilizată tranzacţia.

B46 Dacă locatarul controlează activul suport (sau obţine controlul asupra acestuia) înainte ca activul să fie transferat locatorului, tranzacţia este o tranzacţie de vânzare și leaseback care este contabilizată în conformitate cu punctele 98-103.

▼M54

B47 Totuși, dacă locatarul nu obține controlul asupra activului suport înainte ca activul să fie transferat locatorului, tranzacția nu este o tranzacție de vânzare și leaseback. De exemplu, o astfel de situație apare atunci când un producător, un locator și un locatar negociază o tranzacție pentru cumpărarea de către locator a unui activ de la producător, activ care este, la rândul lui, dat în leasing locatarului. Locatarul poate obține titlul de proprietate pentru activul suport înainte ca titlul de proprietate să fie transferat locatorului. În acest caz, dacă locatarul obține titlul de proprietate pentru activul suport, dar nu obține controlul asupra activului suport înainte ca acesta să fie transferat locatorului, tranzacția nu este contabilizată ca o tranzacție de vânzare și leaseback, ci ca un leasing.

Prezentările de informații ale locatarului (punctul 59)

B48 Atunci când determină dacă informațiile suplimentare referitoare la activitățile de leasing sunt necesare pentru îndeplinirea obiectivului de prezentare a informațiilor de la punctul 51, un locatar trebuie să ia în considerare:

(a) dacă acele informații sunt relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare. Un locatar trebuie să furnizeze informațiile suplimentare precizate la punctul 59 doar dacă se preconizează că acele informații sunt relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare. În acest context, este probabil ca această situație să apară dacă utilizatorii sunt ajutați să înțeleagă:

(i) flexibilitatea oferită de contractele de leasing. Contractele de leasing pot oferi flexibilitate dacă, de exemplu, un locatar își poate reduce expunerea prin exercitarea opțiunilor de reziliere sau de reînnoire a contractelor de leasing cu termeni și condiții favorabile.

(ii) restricțiile impuse prin contractele de leasing. Contractele de leasing pot impune restricții, de exemplu atunci când se impune locatarului să mențină anumiți coeficienți financiari.

(iii) sensibilitatea informațiilor raportate față de variabile-cheie. Informațiile raportate pot fi sensibile, de exemplu, la viitoare plăți variabile de leasing.

(iv) expunerea la alte riscuri generate de contractele de leasing.

(v) abateri de la practica din sectorul de activitate. Astfel de abateri pot include, de exemplu, termeni și condiții neobișnuite sau unice de leasing care afectează portofoliul de leasing al unui locatar.

(b) măsura în care acele informații reies din informațiile care sunt fie prezentate în situațiile financiare primare, fie descrise în note. Nu este necesar ca un locatar să dubleze informațiile pe care le-a prezentat deja în altă secțiune a situațiilor financiare.

B49 Informațiile suplimentare legate de plățile variabile de leasing care, în funcție de circumstanțe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informațiilor de la punctul 51 pot include informații care ajută utilizatorii situațiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru utilizarea plăților variabile de leasing și prevalența acelor plăți;

▼**M54**

(b) amploarea relativă a plăţilor variabile de leasing faţă de plăţile fixe;

(c) variabilele-cheie de care depind plăţile variabile de leasing și modul în care se estimează că plăţile vor varia ca urmare a schimbării acelor variabile-cheie; și

(d) alte efecte operaţionale și financiare ale plăţilor variabile de leasing.

B50 Informaţiile suplimentare legate de opţiunile de prelungire sau de reziliere care, în funcţie de circumstanţe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informaţiilor de la punctul 51 pot include informaţii care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru utilizarea opţiunilor de prelungire sau de reziliere și prevalenţa acelor opţiuni;

(b) amploarea relativă a *plăţilor opţionale de leasing* faţă de plăţile de leasing;

(c) prevalenţa exercitării opţiunilor care nu erau incluse în evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing; și

(d) alte efecte operaţionale și financiare ale acelor opţiuni.

B51 Informaţiile suplimentare legate de garanţiile aferente valorii reziduale care, în funcţie de circumstanţe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informaţiilor de la punctul 51 pot include informaţii care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru acordarea de garanţii aferente valorii reziduale și prevalenţa acelor garanţii;

(b) amploarea expunerii locatarului faţă de riscul aferent valorii reziduale;

(c) natura activelor suport pentru care sunt furnizate garanţiile aferente valorii reziduale; și

(d) alte efecte operaţionale și financiare ale acelor garanţii.

B52 Informaţiile suplimentare legate de tranzacţiile de vânzare și leaseback care, în funcţie de circumstanţe, ar putea fi necesare pentru a îndeplini obiectivul de prezentare a informaţiilor de la punctul 51 pot include informaţii care ajută utilizatorii situaţiilor financiare să evalueze, de exemplu:

(a) motivele locatarului pentru tranzacţiile de vânzare și leaseback și prevalenţa acelor tranzacţii;

(b) termenii și condiţiile esenţiale ale tranzacţiilor de vânzare și leaseback;

(c) plăţile care nu sunt incluse în evaluarea datoriilor care decurg din contractele de leasing; și

(d) efectul asupra fluxului de trezorerie pe care îl au tranzacţiile de vânzare și leaseback în perioada de raportare.

▼M54

Clasificarea contractelor de leasing din perspectiva locatorului (punctele 61-66)

B53 Clasificarea contractelor de leasing pentru locatori în conformitate cu prezentul standard se face în funcție de măsura în care contractul de leasing transferă riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ suport. Riscurile includ posibilitatea de a se înregistra pierderi, ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a activului sau a uzurii morale tehnologice și a unor variații ale rentabilității datorate modificării condițiilor economice. Beneficiile pot fi reprezentate de preconizarea unei activități profitabile pe durata vieții economice a activului suport și a unor câștiguri rezultate din creșterea valorii sau din valorificarea unei valori reziduale.

B54 Un contract de leasing poate include termeni și condițiile de ajustare a plăților de leasing în funcție de anumite modificări care au loc între data începerii derulării contractului de leasing și data inițierii (cum ar fi o modificare a costului activului suport pentru locator sau o modificare a costului de finanțare a contractului de leasing pentru locator). În acest caz, în sensul clasificării contractului de leasing, trebuie să se considere că efectul acestor modificări a avut loc la data inițierii.

B55 Atunci când un contract de leasing include atât elementul „clădiri”, cât și elementul „teren”, un locator trebuie să evalueze separat clasificarea fiecărui element drept leasing financiar sau leasing operațional, în conformitate cu punctele 62–66 și B53–B54. Pentru a determina încadrarea elementului teren ca leasing operațional sau financiar, un argument important îl reprezintă faptul că terenul are, în mod obișnuit, o durată de viață economică nedeterminată.

B56 De câte ori este necesar pentru a clasifica și contabiliza un contract de leasing pentru teren și clădiri, un locator trebuie să aloce plățile de leasing (inclusiv orice sume forfetare plătite în avans) între elementele clădiri și teren, în mod proporțional cu valorile juste relative ale drepturilor de utilizare în sistem de leasing a elementelor clădiri și teren, de la data inițierii contractului de leasing. Dacă plățile aferente contractului de leasing nu pot fi distribuite în mod fiabil între aceste două elemente, întregul leasing este clasificat drept leasing financiar, cu excepția cazului când este clar că ambele elemente sunt contracte de leasing operațional, caz în care întregul leasing este clasificat drept leasing operațional.

B57 În cazul unui contract de leasing pentru clădiri și teren în care valoarea elementului teren nu este semnificativă pentru leasing, un locator poate trata terenul și clădirile ca pe o singură unitate în sensul clasificării contractului de leasing și poate clasifica această unitate ca pe un leasing financiar sau un leasing operațional, în conformitate cu punctele 62–66 și B53–B54. În acest caz, un locator trebuie să considere durata de viață economică a clădirilor ca fiind durata de viață economică a întregului activ suport.

Clasificarea subcontractelor de leasing

B58 La clasificarea unui subcontract de leasing, un locator intermediar trebuie să clasifice subcontractul de leasing drept leasing financiar sau leasing operațional după cum urmează:

(a) în cazul în care contractul de leasing principal este un leasing pe termen scurt pe care entitatea, ca locatar, l-a contabilizat în conformitate cu punctul 6, subcontractul de leasing trebuie clasificat ca leasing operațional.

▼M54

(b) în caz contrar, subcontractul de leasing trebuie clasificat în funcţie de activul aferent dreptului de utilizare care rezultă din contractul de leasing principal, mai degrabă decât în funcţie de activul suport (de exemplu, elementul de imobilizări corporale care face obiectul contractului de leasing).

Anexa C

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă din standard și are aceeași autoritate ca celelalte secţiuni ale standardului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

C1 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date pentru entităţile care aplică deja IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii* la data aplicării iniţiale a prezentului standard sau anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard mai devreme, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M72

C1A Documentul Concesii privind chiria legate de COVID-19, emis în mai 2020, a adăugat punctele 46A, 46B, 60A, C20A și C20B. Un locatar trebuie să aplice modificarea respectivă perioadelor de raportare anuală care încep la 1 iunie 2020 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date, inclusiv în cadrul situaţiilor financiare a căror publicare nu fusese autorizată la 28 mai 2020.

▼M54

TRANZIŢIA

C2 În sensul dispoziţiilor de la punctele C1-C19, data aplicării iniţiale este începutul perioadei anuale de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată prezentul standard.

Definiţia unui contract de leasing

C3 Ca soluţie practică, unei entităţi nu i se impune să reevalueze dacă un contract este sau conţine un leasing la data aplicării iniţiale. În schimb, unei entităţi i se permite:

(a) să aplice prezentul standard în cazul unor contracte care erau identificate anterior drept contracte de leasing în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing* și IFRIC 4 *Determinarea măsurii în care un angajament conţine un contract de leasing*. O entitate trebuie să aplice, în cazul acelor contracte de leasing, dispoziţiile tranzitorii de la punctele C5-C18.

(b) să nu aplice prezentul standard în cazul contractelor care nu erau identificate anterior drept conţinând un leasing în conformitate cu IAS 17 și IFRIC 4.

C4 Dacă o entitate alege soluţia practică de la punctul C3, aceasta trebuie să prezinte acest fapt și să aplice soluţia practică în cazul tuturor contractelor sale. Ca urmare, o entitate trebuie să aplice dispoziţiile de la punctele 9-11 doar în cazul contractelor încheiate (sau modificate) la data aplicării iniţiale sau ulterior acestei date.

Locatari

C5 Un locatar trebuie să aplice prezentul standard pentru contractele sale de leasing fie:

(a) retroactiv, pentru fiecare perioadă de raportare anterioară prezentată în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*; sau

(b) retroactiv, cu efectul cumulat al aplicării iniţiale a prezentului standard recunoscut la data aplicării iniţiale în conformitate cu punctele C7-C13.

▼**M54**

C6 Un locatar trebuie să aplice opțiunea descrisă la punctul C5 consecvent pentru toate contractele sale de leasing în care are rolul de locatar.

C7 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), locatarul nu trebuie să retrateze informațiile comparative. În schimb, locatarul trebuie să recunoască efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard ca pe o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat (sau al altor componente de capital propriu, după caz), la data aplicării inițiale.

Contracte de leasing clasificate anterior drept contracte de leasing operațional

C8 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), locatarul trebuie:

(a) să recunoască o datorie care decurge din contractul de leasing la data aplicării inițiale pentru contractele de leasing clasificate anterior ca leasing operațional în conformitate cu IAS 17. Locatarul trebuie să evalueze datoria care decurge din acel contract de leasing la valoarea actualizată a plăților de leasing restante, actualizată pe baza ratei marginale de împrumut de la data aplicării inițiale.

(b) să recunoască un activ aferent dreptului de utilizare la data aplicării inițiale pentru contractele de leasing clasificate anterior ca leasing operațional în conformitate cu IAS 17. Locatarul trebuie să aleagă, pentru fiecare leasing în parte, evaluarea activului aferent dreptului de utilizare fie:

(i) la valoarea sa contabilă ca și când standardul ar fi fost aplicat de la data începerii derulării contractului de leasing, dar actualizată pe baza ratei marginale de împrumut a locatarului de la data aplicării inițiale; sau

(ii) la o valoare egală cu datoria care decurge din contractul de leasing, ajustată cu valoarea oricăror plăți de leasing plătite în avans sau acumulate aferente respectivului contract de leasing recunoscute în situația poziției financiare imediat înainte de data aplicării inițiale.

(c) să aplice IAS 36 *Deprecierea activelor* pentru activele aferente dreptului de utilizare la data aplicării inițiale, cu excepția cazului în care locatarul aplică soluția practică de la punctul C10 litera (b).

C9 Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul C8, pentru contracte de leasing clasificate anterior ca leasing operațional în conformitate cu IAS 17, un locatar:

(a) nu este obligat să facă nicio ajustare la momentul tranziției pentru contractele de leasing în care activul suport are o valoare mică (conform descrierii de la punctele B3-B8) care va fi contabilizată în conformitate cu punctul 6. Locatarul trebuie să contabilizeze acele contracte de leasing conform prezentului standard de la data aplicării inițiale.

(b) nu este obligat să facă nicio ajustare la momentul tranziției pentru contractele de leasing contabilizate anterior ca o investiție imobiliară utilizând modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 *Investiții imobiliare*. Locatarul trebuie să contabilizeze activul aferent dreptului de utilizare și datoria care decurge din acele contracte de leasing în conformitate cu IAS 40 și cu prezentul standard de la data aplicării inițiale.

▼M54

(c) trebuie să evalueze activul aferent dreptului de utilizare la valoarea justă la data aplicării inițiale pentru contractele de leasing contabilizate anterior drept contracte de leasing operațional în conformitate cu IAS 17 și care vor fi contabilizate ca investiție imobiliară utilizând modelul bazat pe valoarea justă din IAS 40 de la data aplicării inițiale. Locatarul trebuie să contabilizeze activul aferent dreptului de utilizare și datoria care decurge din acele contracte de leasing în conformitate cu IAS 40 și cu prezentul standard de la data aplicării inițiale.

C10 Un locatar poate utiliza una sau mai multe dintre următoarele soluții practice atunci când aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C5 litera (b) pentru contractele de leasing clasificate anterior ca leasing operațional în conformitate cu IAS 17. Unui locatar i se permite să aplice aceste soluții practice pentru fiecare contract de leasing în parte:

(a) un locatar poate să aplice o singură rată de actualizare pentru un portofoliu de contracte de leasing cu caracteristici destul de similare (cum ar fi contractele de leasing cu o durată rămasă a contractului de leasing similară pentru o clasă similară de active suport într-un mediu economic similar).

(b) un locatar se poate baza pe evaluarea sa cu privire la măsura în care contractele de leasing sunt oneroase în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* imediat înainte de data aplicării inițiale, ca alternativă la realizarea unei examinări a deprecierii. Dacă un locatar alege această soluție practică, locatarul trebuie să ajusteze activul aferent dreptului de utilizare la data aplicării inițiale cu valoarea oricăror provizioane pentru contracte de leasing cu titlu oneros recunoscute în situația poziției financiare imediat înainte de data aplicării inițiale.

(c) un locatar poate alege să nu aplice dispozițiile de la punctul C8 pentru contractele de leasing a căror durată se încheie în termen de 12 luni de la data aplicării inițiale. În acest caz, un locatar trebuie:

(i) să contabilizeze acele contracte de leasing în același mod cu contractele de leasing pe termen scurt, conform descrierii de la punctul 6; și

(ii) să includă costurile asociate acelor contracte de leasing în prezentarea cheltuielilor aferente contractului de leasing pe termen scurt din perioada anuală de raportare care cuprinde data aplicării inițiale.

(d) un locatar poate exclude costurile directe inițiale din evaluarea activului aferent dreptului de utilizare la data aplicării inițiale.

(e) un locatar poate utiliza înțelegerea ulterioară, cum ar fi determinarea duratei contractului de leasing dacă acesta cuprinde opțiuni de prelungire sau de reziliere a leasingului.

Contracte de leasing clasificate anterior drept contracte de leasing financiar

C11 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), pentru contracte de leasing care erau clasificate drept leasing financiar în conformitate cu IAS 17, valoarea contabilă a activului aferent dreptului de utilizare și a datoriei care decurge din contractul de leasing la data aplicării inițiale va fi valoarea contabilă a activului și a datoriei care decurg din contractele de leasing imediat înainte de data respectivă, evaluată în conformitate cu IAS 17. În cazul acelor contracte de leasing, un locatar trebuie să contabilizeze activul și datoria care decurg din acele contracte de leasing în conformitate cu prezentul standard de la data aplicării inițiale.

▼M54

Prezentarea informațiilor

C12 Dacă un locatar alege să aplice prezentul standard în conformitate cu punctul C5 litera (b), locatarul trebuie să prezinte informațiile despre aplicarea inițială prevăzute la punctul 28 din IAS 8, cu excepția informațiilor specificate la punctul 28 litera (f) din IAS 8. În loc de informațiile specificate la punctul 28 litera (f) din IAS 8, locatarul trebuie să prezinte:

(a) media ponderată a ratei marginale de împrumut a locatarului aplicată datoriilor care decurg din contractele de leasing recunoscute în situația poziției financiare la data aplicării inițiale; și

(b) o explicație a oricărei diferențe dintre:

(i) angajamentele de leasing operațional prezentate în conformitate cu IAS 17 la finalul perioadei anuale de raportare imediat precedente datei aplicării inițiale, actualizate utilizând rata marginală de împrumut de la data aplicării inițiale, conform descrierii de la punctul C8 litera (a); și

(ii) datoriile care decurg din contractele de leasing recunoscute în situația poziției financiare la data aplicării inițiale.

C13 Dacă un locatar utilizează una sau mai multe dintre soluțiile practice de la punctul C10, trebuie să prezinte acest fapt.

Locatori

C14 Cu excepția situației descrise la punctul C15, unui locator nu i se impune să facă nicio ajustare la momentul tranziției pentru contracte de leasing în care are rolul de locator și trebuie să contabilizeze acele contracte de leasing în conformitate cu prezentul standard de la data aplicării inițiale.

C15 Un locator intermediar trebuie:

(a) să reevalueze subcontractele de leasing care erau clasificate drept leasing operațional în conformitate cu IAS 17 și sunt în curs la data aplicării inițiale, pentru a determina dacă fiecare subcontract de leasing trebuie să fie clasificat drept leasing operațional sau leasing financiar în conformitate cu prezentul standard. Locatorul intermediar trebuie să realizeze această evaluare la data aplicării inițiale pe baza termenilor și condițiilor contractuale păstrate în contractul principal de leasing și în subcontractul de leasing la data respectivă.

(b) pentru subcontracte de leasing care erau clasificate drept leasing operațional în conformitate cu IAS 17, dar sunt clasificate drept leasing financiar în conformitate cu prezentul standard, să contabilizeze subcontractele de leasing ca pe un nou leasing financiar încheiat la data aplicării inițiale.

Tranzacții de vânzare și leaseback înainte de data aplicării inițiale

C16 O entitate nu trebuie să reevalueze tranzacțiile de vânzare și leaseback încheiate înainte de data aplicării inițiale pentru a determina dacă transferul activului suport îndeplinește dispozițiile din IFRS 15 pentru a fi contabilizat drept vânzare.

C17 Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback a fost contabilizată drept o vânzare și un leasing financiar în conformitate cu IAS 17, locatarul-vânzător trebuie:

(a) să contabilizeze tranzacția de leaseback la fel cum contabilizează orice leasing financiar care există la data aplicării inițiale; și

(b) să continue să amortizeze orice câștig din vânzare pe parcursul duratei contractului de leasing.

▼M54

C18 Dacă o tranzacţie de vânzare și leaseback a fost contabilizată drept vânzare și leasing operaţional în conformitate cu IAS 17, locatarul-vânzător trebuie:

(a) să contabilizeze tranzacţia de leaseback la fel cum contabilizează orice leasing operaţional care există la data aplicării iniţiale; și

(b) să ajusteze activul aferent dreptului de utilizare din leaseback pentru orice câștiguri sau pierderi amânate care sunt asociate termenilor care nu sunt disponibili pe piaţă recunoscute în situaţia poziţiei financiare imediat înainte de data aplicării iniţiale.

Valori recunoscute anterior în legătură cu combinările de întreprinderi

C19 Dacă un locatar a recunoscut anterior un activ sau o datorie în conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* luând în considerare termenii favorabili sau nefavorabili ai unui leasing operaţional achiziţionat ca parte a unei combinări de întreprinderi, locatarul trebuie să derecunoască acel activ sau datorie și să ajusteze valoarea contabilă a activului aferent dreptului de utilizare cu valoarea corespunzătoare la data aplicării iniţiale.

Referinţe la IFRS 9

C20 Dacă o entitate aplică prezentul standard, dar nu aplică încă IFRS 9 *Instrumente financiare*, orice referinţă la IFRS 9 din prezentul standard trebuie interpretată ca referinţă la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

▼M72

Concesii privind chiria acordate locatarilor în legătură cu COVID-19

C20A Un locatar trebuie să aplice retroactiv Concesii privind chiria legate de COVID-19 (a se vedea punctul C1A), recunoscând efectul cumulativ al aplicării iniţiale a modificării respective ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat (sau al unei alte componente a capitalurilor proprii, după caz) la începutul perioadei anuale de raportare în care locatarul aplică pentru prima dată modificarea.

C20B În perioada de raportare în care aplică pentru prima dată Concesii privind chiria legate de COVID-19, locatarul nu este obligat să prezinte informaţiile cerute la punctul 28 litera (f) din IAS 8.

▼M54

RETRAGEREA ALTOR STANDARDE

C21 Prezentul standard înlocuiește următoarele standarde și interpretări:

(a) IAS 17 *Contracte de leasing;*

(b) IFRIC 4 *Determinarea măsurii în care un angajament conţine un contract de leasing;*

(c) SIC-15 *Contracte de leasing operaţional – Stimulente;* și

(d) SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacţiilor care implică forma legală a unui contract de leasing.*

▼**M54**

Anexa D

Modificări ale altor standarde

În prezenta anexă sunt stabilite modificări ale altor standarde care reprezintă o consecință a emiterii de către IASB a prezentului standard. O entitate trebuie să aplice modificările pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, ea trebuie să aplice și aceste modificări pentru acea perioadă anterioară.

Unei entități nu i se permite să aplice IFRS 16 înainte de a aplica IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții *(a se vedea punctul C1)*.

În consecință, pentru standardele care erau în vigoare la 1 ianuarie 2016, modificările din această anexă sunt prezentate pe baza textului standardelor care era în vigoare la 1 ianuarie 2016, așa cum a fost modificat de IFRS 15. Textul acelor standarde care se regăsește în prezenta anexă nu include nicio altă modificare care nu era în vigoare la 1 ianuarie 2016.

Pentru standardele care nu erau în vigoare la 1 ianuarie 2016, modificările din această anexă sunt prezentate pe baza textului acelui standard de la publicarea inițială, așa cum a fost modificat de IFRS 15. Textul acelor standarde care se regăsește în prezenta anexă nu include nicio altă modificare care nu era în vigoare la 1 ianuarie 2016.

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 1

Modificări ale datoriilor existente din dezafectare, reconstituire și de natură similară

REFERINȚE

▼M54

— 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*

▼M54

— IFRS 16 *Contracte de leasing*

▼B

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

▼M54

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 sau ca parte a costului unui activ aferent dreptului de utilizare în conformitate cu IAS 16; cât și

▼B

(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:

▼B

(a) o modificare a ieșirii estimate a fluxurilor de resurse care încorporează beneficii economice (de exemplu, fluxuri de trezorerie) necesare pentru decontarea obligației;

(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.

▼M54

9B IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 2. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼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

Acţiunile membrilor în entităţi de tip cooperatist şi instrumente similare

REFERINŢE

— IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare şi descriere* (revizuit în 2003) ([1])

▼M53

———————

— IFRS 9 *Instrumente financiare*

▼M33

— IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*

▼B

CONTEXT

1. Entităţile de tip cooperatist şi alte entităţi similare sunt formate din grupuri de persoane în scopul de a satisface nevoi economice sau sociale comune. Legile naţionale de cele mai multe ori definesc o entitate de tip cooperatist drept o societate care doreşte 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 acţiunile membrilor, unităţi sau alte lucruri asemănătoare la care se face referire mai jos drept „acţiunile membrilor”.

2. IAS 32 stabileşte 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 deţinător înainte de scadenţă care permit deţinătorului să vândă acele instrumente emitentului pentru numerar sau pentru un alt instrument financiar. Aplicarea acestor principii acţiunilor membrilor în entităţi de tip cooperatist şi instrumentelor similare este dificilă. Unii dintre membrii Consiliului pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate au cerut ajutor în înţelegerea felului în care principiile din IAS 32 se aplică acţiunilor membrilor şi instrumentelor similare care au anumite caracteristici şi circumstanţelor 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 incidenţa IAS 32, inclusiv instrumentelor financiare emise către membrii unor entităţi de tip cooperatist care evidenţiază participaţiile 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 entităţii.

ASPECTE TRATATE

4. Multe instrumente financiare, inclusiv acţiunile membrilor, au caracteristici de capitaluri proprii, inclusiv drepturi de vot şi drepturi de a participa la distribuirea dividendelor. Unele instrumente financiare dau deţinătorului 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 priveşte măsura în care instrumentele financiare pot fi răscumpărate. Cum ar trebui evaluate acele condiţii 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 cerinţa ca instrumentele să fie clasificate drept capitaluri proprii dacă respectivele instrumente au toate caracteristicile şi îndeplinesc condiţiile de la punctele 16A şi 16B sau de la punctele 16C şi 16D din IAS 32. ◄

▼B

CONSENS

5. Dreptul contractual al deţinătorului unui instrument financiar (inclusiv acţiunile membrilor în entităţi 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 toţi termenii și toate condiţiile instrumentului financiar atunci când determină dacă acesta va fi clasificat drept o datorie financiară sau un element de capitaluri proprii. Acei termeni și acele condiţii includ legi locale relevante, reglementări și statutul de guvernare al entităţii în vigoare la data clasificării, dar nu și amendamentele viitoare așteptate la aceste legi, reglementări sau statut.

▼M6

6. Acţiunile membrilor care ar fi clasificate drept capitaluri proprii dacă membrii nu ar avea dreptul de a impune răscumpărarea sunt capitaluri proprii dacă oricare dintre condiţiile de la punctele 7 și 8 este îndeplinită sau acţiunile membrilor au toate caracteristicile și îndeplinesc condiţiile 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 acţionează drept clienţi sunt datorii financiare ale entităţii.

▼B

7. Acţiunile membrilor sunt capitaluri proprii dacă entitatea are dreptul necondiţionat de a refuza răscumpărarea acţiunilor membrilor.

8. Legislaţia locală, reglementarea sau statutul de guvernare al entităţii poate impune diverse tipuri de interdicţii cu privire la răscumpărarea acţiunilor membrilor, de exemplu, interdicţii necondiţionate sau interdicţii bazate pe criteriul lichidităţii. Dacă răscumpărarea este interzisă necondiţionat de legislaţia locală, de reglementări sau de statutul de guvernare al entităţii, acţiunile membrilor sunt capitaluri proprii. Totuși, prevederile din legislaţia locală, din reglementări sau din statutul de guvernare al entităţii care interzic răscumpărarea doar dacă anumite condiţii – cum ar fi criteriul lichidităţii – sunt îndeplinite (sau nu sunt îndeplinite) nu au drept rezultat clasificarea acţiunilor membrilor drept capitaluri proprii.

▼M6

9. O interdicţie necondiţionată poate fi absolută, adică toate răscumpărările sunt interzise. O restricţie necondiţionată poate fi parţială, adică interzice răscumpărarea acţiunilor membrilor dacă răscumpărarea ar duce la situaţia în care un număr de acţiuni ale membrilor sau valoarea capitalului subscris din acţiunile membrilor ar scădea sub un nivel specificat. Acţiunile membrilor, în plus faţă de acţiunile supuse restricţiei de răscumpărare sunt datorii, cu excepţia cazului în care entitatea are dreptul necondiţionat de a refuza răscumpărarea, așa cum este descris la punctul 7 sau acţiunile membrilor au toate caracteristicile și îndeplinesc condiţiile de la punctele 16A și 16B sau de la punctele 16C și 16D din IAS 32. În anumite situaţii, numărul acţiunilor sau valoarea capitalului subscris care face obiectul unei interdicţii 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 iniţială, entitatea trebuie să-și evalueze datoriile financiare pentru răscumpărare la valoarea justă. În cazul acţiunilor membrilor care au o caracteristică de răscumpărare, entitatea evaluează valoarea justă a datoriei financiare pentru răscumpărare la nu mai puţin 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).

▼M36

11. După cum se prevede la punctul 35 din IAS 32, distribuirile către deținătorii instrumentelor de capitaluri proprii sunt recunoscute direct în capitalurile proprii. Dobânzile, dividendele și alte venituri aferente unor instrumente financiare clasificate drept datorii financiare sunt cheltuieli, indiferent dacă aceste sume plătite sunt caracterizate în mod legal drept dividende, dobânzi sau altfel.

▼B

12. Anexa, care este parte integrantă din consens, oferă exemple de aplicare a acestui consens.

PREZENTAREA INFORMAŢIILOR

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.

▼M33

16. IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat punctul A8. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼M36

17. *Ciclul de îmbunătățiri anuale 2009 – 2011*, emis în mai 2012, a modificat punctul 11. O entitate trebuie să aplice retroactiv acest amendament, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori* pentru perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2013. Dacă o entitate aplică respectivul amendament la IAS 32 ca parte din *Ciclul de îmbunătățiri anuale 2009–2011* (emis în mai 2012) pentru o perioadă anterioară, amendamentul de la punctul 11 se va aplica pentru acea perioadă anterioară.

▼M53

19. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele A8 și A10 și a eliminat punctele 15 și 18. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼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.

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:

▼B

Acţiunile preferenţiale pot fi emise cu diferite drepturi aferente. Pentru a determina dacă o acţiune preferenţială este o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii, emitentul evaluează drepturile speciale aferente acţiunii pentru a vedea dacă prezintă caracteristicile fundamentale ale unei datorii financiare. De exemplu, o acţiune preferenţială care permite răscumpărarea la o anumită dată sau la cererea deţinătorului conţine o datorie financiară deoarece emitentul are obligaţia de a transfera active financiare deţinătorului acţiunii. *Potenţiala incapacitate a unui emitent de a satisface obligaţia de răscumpărare a unei acţiuni preferenţiale atunci când acest lucru este prevăzut în contract, fie din cauza lipsei fondurilor, a unei restricţii statutare sau a insuficienţei profiturilor sau rezervelor, nu anulează obligaţia.* [Subliniere adăugată]

INTERDICŢII DE RĂSCUMPĂRARE (Punctele 8 Și 9)

Exemplul 3

Context

A6 O entitate de tip cooperatist a emis, în trecut, acţiuni pentru membrii săi la date diferite și pentru sume diferite după cum urmează:

(a) 1 ianuarie 20X1 100 000 acţiuni la 10 u.m. fiecare (1 000 000 u.m.);

(b) 1 ianuarie 20X2 100 000 acţiuni la 20 u.m. fiecare (încă 2 000 000 u.m., astfel încât totalul acţiunilor emise ajunge la 3 000 000 u.m.).

Acţiunile 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 acţiuni ale membrilor săi care a fost vreodată pus în circulaţie. La 31 decembrie 20X2, entitatea are 200 000 de acţiuni în circulaţie, acesta fiind cel mai mare număr de acţiuni ale membrilor care a fost vreodată pus în circulaţie, și nu are nicio acţiune 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 acţiuni ale membrilor care a fost vreodată pus în circulaţie.

Clasificare

Înainte de modificarea statutului de guvernare

▼M53

A8 Acţiunile membrilor, în plus față de restricţia de răscumpărare, sunt datorii financiare. Entitatea de tip cooperatist evaluează această datorie financiară la valoarea justă la recunoașterea inițială. Deoarece aceste acţiuni pot fi răscumpărate la cerere, entitatea de tip cooperatist evaluează valoarea justă a unor astfel de datorii financiare în conformitate cu punctul 47 din IFRS 13: „Valoarea justă a unei datorii financiare cu o caracteristică „la vedere» (de exemplu, un depozit la vedere) nu este mai mică decât valoarea de plată la vedere …” În consecinţă, entitatea de tip cooperatist clasifică ca datorii financiare valoarea maximă de plată la cerere, conform dispoziţiilor de răscumpărare.

▼B

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.

După modificarea statutului de guvernare

▼M53

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 47 din IFRS 13. 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.

▼B

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.

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.

▼B

Exemplul 7

Context

A18 Entitatea este o bancă de tip cooperatist. Legislaţia locală care reglementează operaţiunile băncilor de tip cooperatist prevede că cel puţin 50 % din „datoriile neachitate” ale entităţii (un termen definit în reglementări care include și conturile acţiunilor membrilor) trebuie să fie sub forma capitalului vărsat de membri. Efectul reglementărilor este de așa manieră încât, dacă toate datoriile neplătite ale băncii de tip cooperatist sunt sub forma acţiunilor 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 acţiunilor membrilor. Termenii conturilor acţiunilor membrilor permit deţinătorului să le răscumpere la cerere iar în statutul entităţii nu există nicio restricţie asupra răscumpărării.

Clasificare

A19 În acest exemplu, acţiunile membrilor sunt clasificate drept datorii financiare. Interdicţia de răscumpărare este similară cu restricţiile descrise la punctele 19 și AG25 din IAS 32. Restricţia este o limitare condiţionată a capacităţii entităţii de a plăti valoarea datorată pentru o datorie financiară, adică aceste restricţii împiedică plata datoriei doar dacă sunt îndeplinite condiţii specifice. Mai exact, entităţii i s-ar putea impune să răscumpere întreaga sumă a acţiunilor membrilor (125 000 u.m.) dacă ar achita toate celelalte datorii ale sale (75 000 u.m.). În consecinţă, interzicerea răscumpărării nu împiedică entitatea să angajeze o datorie financiară pentru a răscumpăra mai mult decât un număr specificat de acţiuni ale membrilor sau o sumă de capital subscris. Ea permite entităţii doar să amâne răscumpărarea până ce anumite condiţii sunt îndeplinite, adică rambursarea altor datorii. Acţiunile membrilor din acest exemplu nu sunt supuse unei interdicţii necondiţionate 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)

▼M33

— IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*

▼B

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 conţine un contract de leasing conform definiţiei din IAS 17;

(b) momentul în care ar trebui să aibă loc evaluarea sau reevaluarea măsurii în care un angajament este, sau conţine, un contract de leasing; și

(c) dacă angajament este sau conţine un contract de leasing, cum ar trebui să se separe plăţile pentru contractul de leasing de plăţile pentru orice alte elemente ale angajamentului.

CONSENS

Determinarea măsurii în care un angajament este sau conţine un contract de leasing

6. Determinarea măsurii în care un angajament este sau conţine 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 conţine un contract de leasing. O obligaţie de garanţie care permite sau impune înlocuirea aceluiași activ sau a unor active similare atunci când activul specificat nu funcţionează 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 deţine sau concesionează un singur activ cu care să îndeplinească obligaţia și nu este fezabil sau practicabil, din punct de vedere economic, pentru furnizor să-și îndeplinească obligaţia 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 condiţiile 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 obţine sau controlează mai mult decât o parte nesemnificativă a producţiei sau a altei utilităţi 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 plăţilor pentru contractul de leasing de alte plăţi

12. Dacă un angajament conţine un contract de leasing, părţile angajamentului trebuie să aplice dispoziţiile din IAS 17 pentru elementul de leasing al angajamentului numai dacă acesta nu este exceptat de la respectivele dispoziţii în conformitate cu punctul 2 din IAS 17. Prin urmare, dacă un angajament conţine un contract de leasing, acel contract de leasing trebuie clasificat drept leasing financiar sau leasing operaţional în conformitate cu punctele 7-19 din IAS 17. Alte elemente ale angajamentului care nu intră sub incidenţa IAS 17 trebuie contabilizate în conformitate cu alte standarde.

13. În scopul aplicării dispoziţiilor din IAS 17, plăţile și alte contraprestaţii cerute prin angajament trebuie separate la începutul angajamentului sau la reevaluarea acestuia, ca aparţinând contractului de leasing sau altor elemente, pe baza valorilor lor juste relative. Plăţile minime ale contractului de leasing, așa cum au fost definite la punctul 4 din IAS 17, includ numai plăţile pentru leasing (adică dreptul de utilizare a activului) și exclud plăţile pentru alte elemente din angajament (de exemplu, serviciile și costul intrărilor).

14. În unele cazuri, separarea plăţilor 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 plăţile de leasing făcând referire la un angajament de leasing pentru un activ comparabil care nu conţine și alte elemente, sau prin estimarea plăţilor pentru alte elemente din angajament, în raport cu alte angajamente comparabile, și apoi prin deducerea acestor plăţi din plăţile totale făcute conform angajamentului.

15. Dacă un cumpărător ajunge la concluzia că este imposibil să separe plăţile în mod credibil, atunci:

(a) în cazul unui leasing financiar, trebuie să recunoască un activ și o datorie la o valoare egală cu ([1]) a activului de bază care a fost identificat la punctele 7 și 8 ca fiind obiectul contractului de leasing. În consecinţă, datoria trebuie redusă pe măsura efectuării plăţilor și trebuie recunoscută la datorii o cheltuială financiară prin utilizarea ratei marginale a dobânzii cumpărătorului ([2]);

(b) în cazul unui leasing operaţional, trebuie să se trateze toate plăţile din angajament drept plăţi de leasing, în scopul respectării dispoziţiilor privind prezentarea de informaţii din IAS 17, dar

(i) se vor prezenta acele plăţi separat de plăţile minime de leasing din alte angajamente care nu includ plăţi pentru alte elemente în afara leasingului; și

(ii) se va preciza că plăţile prezentate cuprind și plăţile 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]) ►**M33** IAS 17 utilizează termenul „valoarea justă” într-un mod diferit față de unele aspecte ale definiţiei valorii juste din IFRS 13. Prin urmare, când aplică IAS 17, o entitate evaluează valoarea justă în conformitate cu IAS 17 și nu cu IFRS 13. ◄

([2]) Adică rata marginală a dobânzii cumpărătorului, așa cum este definită la punctul 4 din IAS 17.

▼B

TRANZIŢIE

17. IAS 8 specifică modul în care o entitate aplică o modificare a politicii contabile, care rezultă din aplicarea iniţială a interpretării. O entitate nu este obligată să respecte acele dispoziţii 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 informaţii comparative conform IFRS-urilor, pe baza faptelor și circumstanţelor 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*

▼M32

_____

— IAS 28 *Investiții în entități asociate și în asocieri în participație*

_____

▼B

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

▼M53

_____

— IFRS 9 *Instrumente financiare*

▼M32

— IFRS 10 *Situații financiare consolidate*

— IFRS 11 *Angajamente comune*

▼B

— 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.

▼M53

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 IFRS 9 și nu se regăsește în domeniul de aplicare al prezentei interpretări.

▼B

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.

▼M32

8. Contribuabilul trebuie să stabilească dacă deține controlul sau controlul în comun sau o influență semnificativă asupra fondului ținând cont de IFRS 10, IFRS 11 și IAS 28. În caz afirmativ, contribuabilul trebuie să își contabilizeze interesele deținute în fond în conformitate cu aceste standarde.

▼M32

9. Dacă un contribuabil nu deține control, control în comun sau o influență semnificativă asupra fondului, contribuabilul trebuie să recunoască dreptul de a primi rambursări din partea fondului drept rambursări efectuate în conformitate cu IAS 37. Rambursarea trebuie să fie evaluată la valoarea cea mai mică dintre următoarele:

▼B

(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.

▼M32

14B. IFRS 10 și IFRS 11, publicate în mai 2011, au modificat punctele 8 și 9. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 10 și IFRS 11.

▼M53

14D. IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctul 5 și a eliminat punctele 14A și 14C. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼B

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 piaţă specifică – Deşeuri ale echipamentelor electrice şi electronice

REFERINŢE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*

CONTEXT

1. Punctul 17 din IAS 37 specifică faptul că un eveniment care obligă este un eveniment anterior care generează o obligaţie 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 „obligaţiile generate de evenimente anterioare care sunt independente de acţiunile viitoare ale entităţii”.

3. Directiva Uniunii Europene privind deşeurile de echipamente electrice şi electronice (DEEE), care reglementează colectarea, tratarea, valorificarea şi eliminarea nepoluantă a deşeurilor de echipamente, a generat întrebări despre momentul în care trebuie recunoscută o datorie pentru dezafectarea DEEE. Directiva a făcut diferenţa între deşeuri „noi” şi „istorice”, şi între deşeurile din gospodăriile particulare şi deşeurile din alte surse decât gospodăriilor particulare. Deşeurile 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 deşeuri istorice.

4. Directiva stipulează că întregul cost al gestionării deşeurilor provenite din echipamentele istorice de uz casnic ar trebui să fie suportat de producătorii acelui tip de echipament care se află pe piaţă într-o perioadă care urmează a fi specificată de legislaţia naţională a fiecărui stat membru (perioada de evaluare). Directiva stipulează că fiecare stat membru va stabili un mecanism prin care producătorii să contribuie în mod proporţional la costuri, „de exemplu, în funcţie de cota lor de piaţă pe tip de echipament”.

5. Mai mulţi termeni utilizaţi în interpretare, cum ar fi „ponderea pe piaţă” şi „perioada de evaluare”, pot fi definiţi foarte diferit în legislaţia naţională 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 piaţă şi formulele pentru calcularea obligaţiei pot fi diferite în legislaţiile naţionale. Totuşi, toate aceste exemple afectează numai evaluarea datoriei, care nu intră sub incidenţa interpretării.

DOMENIU DE APLICARE

6. Prezenta interpretare furnizează îndrumări legate de recunoaşterea în situaţiile financiare ale producătorilor, a datoriilor din gestionarea deşeurilor în ceea ce priveşte vânzările echipamentului casnic istoric, conform Directivei UE legată de DEEE.

▼B

7. Interpretarea nu se adresează nici deșeurilor noi și nici deșeurilor istorice din alte surse decât gospodăriile particulare. Datoria pentru gestionarea unor astfel de deșeuri este acoperită în mod adecvat în IAS 37. Totuși, dacă în legislația națională noile deșeuri din gospodăriile particulare sunt tratate în mod similar cu deșeurile 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 obligații 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 recunoașterea unui provizion pentru costurile gestionării deșeurilor:

— producerea sau vânzarea echipamentelor istorice de uz casnic?

— participarea pe piață în timpul perioadei de evaluare?

— apariția costurilor în derularea activităților legate de gestionarea deșeurilor?

CONSENS

9. Participarea pe piață 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 deșeurilor pentru echipamentul istoric de uz casnic nu rezultă în timp ce produsele sunt fabricate sau vândute. Deoarece obligația pentru echipamentul istoric de uz casnic este legată de participarea pe piață în timpul perioadei de evaluare, și nu de producerea sau vânzarea elementelor care vor fi cedate, nu există nicio obligație dacă și până când există o pondere pe piață în timpul perioadei de evaluare. Momentul apariției evenimentului care obligă poate fi, de asemenea, independent de o anumită perioadă în care au loc activitățile de gestionare a deșeurilor și 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.

TRANZIȚIE

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

_____

▼M53

_____

▼B

INTERPRETAREA IFRIC 10

Raportarea financiară interimară și deprecierea

REFERINȚE

— IAS 34 *Raportarea financiară interimară*

— IAS 36 *Deprecierea activelor*

▼M53

———————

— IFRS 9 *Instrumente financiare*

▼B

CONTEXT

▼M53

1. Unei entități i se cere să evalueze fondul comercial pentru depreciere la finalul fiecărei perioade de raportare, și, dacă este necesar, să recunoască o pierdere din depreciere la acea dată, în conformitate cu IAS 36. Totuși, la finalul unei perioade de raportare ulterioare, 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, precum și efectul acestei interacțiuni asupra situațiilor financiare interimare și anuale ulterioare.

▼B

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”.

▼M53

5. [Eliminat]

6. [Eliminat]

7. Interpretarea abordează următorul aspect:

Trebuie o entitate să reia pierderile din depreciere recunoscute într-o perioadă interimară pentru fondul comercial dacă, în cazul în care evaluarea deprecierii s-ar fi efectuat doar la finalul unei perioade de raportare ulterioare, nu s-ar fi recunoscut nicio pierdere sau pierderea recunoscută ar fi fost mai mică?

▼B

CONSENS

▼M53

8. O entitate nu trebuie să reia o pierdere din depreciere recunoscută într-o perioadă interimară anterioară legată de fondul comercial.

▼B

9. O entitate nu trebuie să extindă acest consens prin analogie la alte domenii de potenţial conflict între IAS 34 și alte standarde.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIŢIA

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 investiţiile 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.

▼M53

14. IFRS 9 publicat în iulie 2014 a modificat punctele 1, 2, 7 și 8 și a eliminat punctele 5, 6, 11-13. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M23

_____

▼M9

INTERPRETAREA IFRIC 12

Acorduri de concesiune a serviciilor

REFERINȚE

— *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* [1]

— IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*

— IFRS 7 *Instrumente financiare: informații de furnizat*

▼M53

— IFRS 9 *Instrumente financiare*

▼M52

— IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*

▼M54

— IFRS 16 *Contracte de leasing*

▼M9

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 16 *Imobilizări corporale*

— IAS 17 *Contracte de leasing*

▼M52

_____

▼M9

— 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*

▼M53

_____

▼M9

— 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.

[1] ►M68 Se face trimitere la *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* al IASC, care a fost adoptat de Consiliu în 2001 și era în vigoare la momentul în care a fost elaborată interpretarea. ◄

▼M9

2 În unele țări, guvernele au introdus acorduri contractuale de servicii pentru a atrage participarea sectorului privat la dezvoltarea, finanţarea, 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 performanţă, 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".

3 O caracteristică a acordurilor de servicii este faptul că obligaţia asumată de către concesionar este un serviciu public. Politica publică este ca serviciile aferente infrastructurii să fie furnizate publicului, indiferent de identitatea părţii care exploatează serviciile. Acordul de servicii angajează prin contract concesionarul să presteze servicii publicului în numele entităţii 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 puţin pentru o parte a administrării infrastructurii și a serviciilor conexe și nu acţionează 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.

▼M9

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.

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.

▼M52

13 Concesionarul trebuie să recunoască și să evalueze venitul în conformitate cu IFRS15 pentru serviciile pe care le prestează. 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 contabilizează serviciile de construire sau de îmbunătățire în conformitate cu IFRS 15.

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 în conformitate cu IFRS 15. Contraprestația poate conferi dreptul asupra:

▼M9

(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.

▼M52

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 de primit pentru ambele componente trebuie recunoscută inițial în conformitate cu IFRS 15.

19 Natura contraprestației acordată de către concedent concesionarului trebuie determinată în raport cu termenii contractuali și, acolo unde există, cu legislația relevantă privind contractele. Natura contraprestației determină contabilizarea ulterioară, astfel cum este descrisă la punctele 23-26. Cu toate acestea, ambele tipuri de contraprestații sunt clasificate ca activ aferent contractului în cursul perioadei de construire sau de îmbunătățire în conformitate cu IFRS 15.

▼M52

Servicii de exploatare

20 Concesionarul contabilizează serviciile de exploatare în conformitate cu IFRS 15.

▼M9

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

▼M53

23 IAS 32, IFRS 7 și IFRS 9 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 IFRS 9 ca fiind evaluată la;

(a) costul amortizat;

(b) valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global; sau

(c) valoarea justă prin profit sau pierdere.

25 Dacă valoarea datorată de către concedent este evaluată la costul amortizat sau la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, IFRS 9 impune ca dobânda calculată prin metoda dobânzii efective să fie recunoscută în profit sau pierdere.

▼M9

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.

▼M52

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, de asemenea, alte elemente concesionarului pe care concesionarul le poate păstra sau utiliza după cum dorește. Dacă astfel de active fac parte din contraprestaţia pe care concedentul trebuie să o plătească pentru servicii, atunci acestea nu sunt subvenţii guvernamentale, așa cum sunt definite în IAS 20. În schimb, acestea sunt contabilizate ca parte din preţul tranzacţiei, astfel cum este definit în IFRS 15.

▼M9

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.

▼M52

28D IFRS 15*Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat secţiunea „Referinţe” și punctele 13–15, 18–20și 27. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼M53

28E IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele 23-25 și a eliminat punctele 28A-28C. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M54

28F IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul AG8 și Anexa B. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 16.

▼M9

TRANZIŢIE

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.

▼M9

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

(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.

▼M9

AG6 Condiţiile menţionate la literele (a) și (b) identifică situaţia în care infrastructura, inclusiv orice înlocuiri solicitate, (a se vedea punctul 21) este controlată de către concedent pentru întreaga sa durată utilă de viaţă. 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, condiţia de la litera (b) este îndeplinită pentru întreaga infrastructură, inclusiv partea înlocuită, dacă concedentul controlează orice interes rezidual semnificativ în înlocuirea definitivă a acelei părţi.

AG7 Uneori, modul de utilizare a infrastructurii este parţial reglementat în modul descris la punctul 5 litera (a) și parţial nereglementat. Totuși, aceste acorduri se prezintă sub mai multe forme:

(a) orice infrastructură care poate fi separată fizic și exploatată în mod independent și care corespunde definiţiei unei unităţi 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 pacienţii din sistemul public.

(b) atunci când activităţile auxiliare (cum ar fi magazinul unui spital) nu sunt reglementate, verificarea condiţiilor 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 existenţa activităţilor auxiliare nu diminuează controlul concedentului asupra infrastructurii.

▼M54

AG8 Concesionarul poate avea dreptul să utilizeze infrastructura separabilă descrisă la punctul AG7 litera (a) sau facilităţile utilizate pentru a presta serviciile auxiliare nereglementate descrise la punctul AG7 litera (b). În oricare dintre cazuri, poate exista în fond un contract de leasing între concedent și concesionar; în acest caz, acesta trebuie contabilizat în conformitate cu IFRS 16.

▼M3

INTERPRETAREA IFRIC 13

Programe de fidelizare a clienţilor

REFERINţE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 18 *Venituri*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

▼M33

— IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*

▼M3

CONTEXT

1 Programele de fidelizare a clienţilor sunt utilizate de către entităţi pentru a stimula clienţii 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 preţ redus.

2 Programele funcţionează în diverse moduri. Clienţilor 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 achiziţii individuale sau unor grupuri de achiziţii, sau unei practici de achiziţionare constantă derulate de-a lungul unei anumite perioade de timp. Entitatea poate gestiona ea însăși programul de fidelizare a clienţilor sau poate participa la un program gestionat de o terţă 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 terţă parte.

DOMENIU DE APLICARE

3 Prezenta interpretare se aplică punctelor de fidelizare a clienţilor pe care:

(a) le acordă o entitate clienţilor săi ca parte a unei tranzacţii de vânzare, adică o vânzare de bunuri, prestarea unor servicii sau utilizarea de către un client a activelor entităţii; și

(b) clienţii le pot folosi în viitor pentru a obţine bunuri sau servicii gratuite sau la preţ redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiţii suplimentare.

Interpretarea tratează contabilizarea de către entitatea care acordă puncte cadou clienţilor săi.

ASPECTE TRATATE

4 Aspectele tratate în cadrul prezentei interpretări sunt următoarele:

(a) dacă trebuie sau nu recunoscută și evaluată obligaţia entităţii de a furniza, în viitor, bunuri sau servicii gratuite sau la preţ redus („recompense”) prin:

(i) alocarea unei părţi din contravaloarea primită sau de primit din tranzacţia 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.

▼M33

6 Contravaloarea alocată creditelor-premiu trebuie să fie evaluată în raport cu valoarea justă a acestora.

▼M3

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.

▼M29

10A Punctul AG2 a fost modificat de *Îmbunătăţirile aduse IFRS-urilor*, publicate în mai 2010. O entitate trebuie să aplice această modificare 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, ea trebuie să prezinte acest fapt.

▼M33

10B IFRS 13, publicat în mai 2011, a modificat punctele 6 și AG1–AG3. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 13.

▼M3

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

▼M33

AG1 Punctul 6 din consens prevede evaluarea contravalorii alocate creditelor-premiu în raport cu valoarea justă a acestora. Dacă nu există un preţ de piaţă cotat pentru puncte cadou identice, valoarea justă trebuie evaluată utilizând altă tehnică de evaluare.

AG2 O entitate poate evalua valoarea justă a creditelor-premiu în raport cu valoarea justă a premiilor pentru care acestea ar putea fi răscumpărate. Valoarea justă a creditelor-premiu ține cont, în funcţie de situaţie, de următoarele:

(a) valoarea actualizărilor sau a stimulentelor care ar fi oferite altminteri clienţilor care nu au câștigat credite-premiu într-o vânzare inițială;

(b) procentul de credite-premiu care se estimează că nu vor fi răscumpărate de clienţi; și

(c) riscul de neîndeplinire a obligaţiilor.

Dacă clienţii pot alege dintr-o gamă de diferite premii, valoarea justă a creditelor-premiu reflectă valoarea justă a gamei de premii disponibile, stabilite în raport cu frecvenţa cu care se estimează că va fi selectat fiecare premiu.

AG3 În unele situaţii, se pot utiliza alte tehnici de evaluare. De exemplu, dacă un terţ va furniza premiile și entitatea îi plătește terţului o valoare pentru fiecare credit-premiu pe care îl acordă, entitatea ar putea evalua valoarea justă a creditelor-premiu în raport cu valoarea pe care o plătește terţului, plus o marja rezonabilă de profit. Este necesar raționamentul profesional pentru a selecta și aplica tehnica de evaluare care îndeplinește dispoziţiile de la punctul 6 din consens și care este cea mai adecvată în situaţiile date.

▼M4

INTERPRETAREA IFRIC 14

IAS 19—Limita unui activ privind beneficiul determinat, cerinţele minime de finanţare şi interacţiunea lor

REFERINŢE

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*

— IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile şi erori*

— IAS 19 *Beneficiile angajaţilor* ►M31 (astfel cum a fost modificat în 2011) ◄

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*

CONTEXT

▼M31

1 Punctul 64 din IAS 19 limitează evaluarea unui activ net privind beneficiul determinat la cea mai mică dintre următoarele valori: surplusul din planul de beneficii determinate şi plafonul activului. Punctul 8 din IAS 19 defineşte plafonul activului drept „valoarea actualizată a oricăror beneficii economice disponibile sub formă de rambursări din plan sau de reduceri ale contribuţiilor viitoare la plan”. S-a pus problema dacă rambursările sau reducerile din contribuţiile viitoare ar trebui să fie considerate ca fiind disponibile, în special atunci când există o cerinţă minimă de finanţare.

▼M4

2 Cerinţele minime de finanţare există în multe ţări, având scopul de a creşte gradul de certitudine a promisiunii oferirii unui beneficiu post-angajare membrilor unui plan de beneficii pentru angajaţi. Astfel de cerinţe stipulează, în general, o valoare minimă sau un nivel minim al contribuţiilor care trebuie aduse planului într-o anumită perioadă de timp. Prin urmare, o cerinţă minimă de finanţare poate limita capacitatea entităţii de a reduce contribuţiile viitoare.

3 Mai mult, limitarea evaluării unui activ privind beneficiul determinat poate face ca cerinţa minimă de finanţare să fie oneroasă. În mod normal, o cerinţă care stipulează aducerea unei contribuţii la un plan nu ar afecta evaluarea activului sau datoriei privind beneficiul determinat. Motivul este că, odată plătite, contribuţiile, vor deveni active ale planului şi, prin urmare, datoria netă suplimentară este nulă. Cu toate acestea, o cerinţă minimă de finanţare poate genera o datorie în cazul în care contribuţiile necesare nu vor fi disponibile pentru entitate odată ce ele au fost plătite.

▼M27

3A În noiembrie 2009, Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate a modificat IFRIC 14 pentru a elimina o consecinţă neintenţionată rezultând din tratamentul plăţilor anticipate ale contribuţiilor viitoare în anumite situaţii în care există o cerinţă minimă de finanţare.

▼M4

DOMENIU DE APLICARE

4 Prezenta interpretare se aplică tuturor beneficiilor determinate post-angajare şi altor beneficii determinate pentru angajaţi, pe termen lung.

5 În sensul prezentei interpretări, cerinţele minime de finanţare reprezintă orice cerinţe de finanţare a unui plan post-angajare sau a unui alt plan de beneficii determinate, pe termen lung.

▼M4

ASPECTE TRATATE

▼M31

6 Aspectele tratate în prezenta interpretare sunt:

(a) cazurile în care rambursările sau reducerile contribuţiilor viitoare ar trebui să fie considerate ca fiind disponibile, în conformitate cu definiţia plafonului activului de la punctul 8 din IAS 19;

▼M4

(b) modul în care o cerinţă minimă de finanţare poate afecta disponibilitatea reducerilor din contribuţiile viitoare;

(c) cazurile în care o cerinţă minimă de finanţare poate genera o datorie.

CONSENS

Disponibilitatea unei rambursări sau a unei reduceri din contribuţiile viitoare

7 O entitate trebuie să determine disponibilitatea unei rambursări sau a unei reduceri din contribuţiile viitoare în conformitate cu clauzele și condiţiile planului și cu orice cerinţe statutare din jurisdicţia în care se desfășoară planul.

8 Un beneficiu economic, sub forma unei rambursări sau a unei reduceri din contribuţiile 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 bilanţului.

9 Beneficiul economic disponibil nu depinde de modul în care entitatea intenţionează să folosească excedentul. O entitate trebuie să determine beneficiul economic maxim care este disponibil din rambursări, reduceri din contribuţiile viitoare sau dintr-o combinaţie a celor două. O entitate nu trebuie să recunoască beneficiile economice generate de o combinaţie de rambursări și reduceri din contribuţiile viitoare pe baza unor ipoteze care se exclud reciproc.

10 În conformitate cu IAS 1, entitatea trebuie să prezinte informaţii cu privire la principalele surse de nesiguranţă 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 situaţia poziţiei financiare. ◄. Aceste informaţii pot include prezentarea oricăror restricţii asupra capacităţii 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 necondiţionat la o rambursare:

(a) pe parcursul derulării planului, fără a se pleca de la premisa că datoriile aferente planului trebuie decontate pentru a se obţine rambursarea (de exemplu, în unele jurisdicţii, 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 toţi 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.

▼M31

17 O entitate determină 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 acordate 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 efectuează o reducere a numărului de angajați acoperiți de plan. În cazul din urmă, ipoteza cu privire la forța de muncă viitoare trebuie să cuprindă și reducerea.

▼M27

Efectul cerinţelor minime de finanţare asupra beneficiului economic disponibil sub forma unei reduceri a contribuţiilor viitoare

18 O entitate trebuie să analizeze orice cerinţă minimă de finanţare la o anumită dată în termeni de contribuţii necesare pentru a acoperi: (a) orice deficit existent pentru un serviciu anterior în baza minimă de finanţare și (b) serviciile viitoare.

▼M4

19 Contribuţiile pentru acoperirea oricărui deficit existent în baza minimă de finanţare aferent unui serviciu deja primit nu afectează viitoarele contribuţii aferente serviciilor viitoare. Acestea pot genera o datorie în conformitate cu punctele 23–26.

▼M27

20 Dacă există o cerinţă minimă de finanţare pentru contribuţiile legate de servicii viitoare, beneficiul economic disponibil sub forma unei reduceri a contribuţiilor viitoare este suma dintre:

(a) orice sumă care reduce contribuţiile viitoare conform cerinţei minime de finanţare 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 contribuţiile estimate conform cerinţei minime de finanţare care ar fi necesare în perioadele respective pentru servicii viitoare dacă nu ar exista plăţi anticipate, conform descrierii de la litera (a).

21 O entitate trebuie să estimeze contribuţiile viitoare conform cerinţei minime de finanţare pentru servicii viitoare ţinând seama de efectul oricărui surplus existent determinat utilizând baza minimă de finanţare, excluzând însă plata anticipată descrisă la punctul 20 litera (a). O entitate trebuie să utilizeze ipoteze conforme cu baza minimă de finanţare și, pentru factorii nespecificaţi în respectiva bază, ipoteze conforme cu cele utilizate pentru a determina obligaţia privind beneficiile determinate și cu situaţia 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 plăţii de către entitate a contribuţiilor minime la scadenţă. Cu toate acestea, estimarea nu trebuie să includă efectul modificărilor preconizate ale clauzelor și condiţiilor bazei minime de finanţare 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 contribuţiile viitoare conform cerinţei minime de finanţare 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 contribuţiilor viitoare. Valoarea descrisă la punctul 20(b) nu poate fi însă niciodată mai mică decât zero.

▼M4

Cazuri în care o cerinţă minimă de finanţare poate genera o datorie

23 Dacă o entitate are o obligaţie, conform unei cerinţe minime de finanţare, de a plăti anumite contribuţii pentru a acoperi un deficit existent în baza minimă de finanţare în legătură cu servicii deja primite, entitatea trebuie să stabilească în ce măsură contribuţiile de plătit vor fi sau nu disponibile sub forma unei rambursări sau a unei reduceri din contribuţiile viitoare după ce acestea sunt plătite în contul planului.

▼M31

24 În măsura în care contribuţiile de plătit nu sunt disponibile după ce sunt plătite în contul planului, entitatea recunoaște o datorie atunci când apare obligaţia. Datoria trebuie să reducă activul net privind beneficiul determinat sau să crească datoria netă privind beneficiul determinat, astfel încât să nu se preconizeze niciun câștig sau nicio pierdere în urma aplicării punctului 64 din IAS 19, atunci când sunt plătite contribuţiile.

———————

▼M4

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 *Plăţi anticipate pentru o cerinţă minimă de finanţare* 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.

▼M31

27C IAS 19 (astfel cum a fost modificat în 2011) a modificat punctele 1, 6, 17 și 24 și a eliminat punctele 25 și 26. O entitate trebuie să aplice aceste modificări atunci când aplică IAS 19 (astfel cum a fost modificat în 2011).

▼M4

TRANZIŢIE

28 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare de la începutul primei perioade prezentate în primele situaţii financiare la care se aplică interpretarea. O entitate trebuie să recunoască orice modificare iniţială 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 situaţii 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 construcţie a proprietăţilor imobiliare

REFERINŢE

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007);

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*;

— IAS 11 *Contracte de construcţie*;

— IAS 18 *Venituri*;

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*;

— IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*;

— IFRIC 13 *Programe de fidelizare a clienţilor*.

CONTEXT

1 În industria proprietăţilor imobiliare, entităţile care întreprind construirea proprietăţilor imobiliare, direct sau prin subcontractori, pot încheia acorduri cu unul sau mai mulţi cumpărători înainte de finalizarea construcţiei. Aceste acorduri pot avea diferite forme.

2 De exemplu, entităţile care întreprind construirea de proprietăţi imobiliare rezidenţiale pot începe comercializarea de unităţi individuale (apartamente sau case) „în afara planului”, adică în timp ce construcţia este în curs de desfășurare sau chiar înainte de începerea acesteia. Fiecare cumpărător încheie un acord cu entitatea pentru achiziţionarea unei unităţi specifice când aceasta este gata pentru a fi ocupată. În general, cumpărătorul plătește un avans entităţii, care este returnabil doar în situaţia în care entitatea nu predă unitatea finalizată în conformitate cu termenii contractuali. Soldul preţului de cumpărare este în general achitat entităţii doar la finalizarea lucrării, când cumpărătorul intră în posesia unităţii.

3 Entităţile care întreprind construirea de proprietăţi 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. Construcţia poate fi realizată pe terenul aflat în proprietatea cumpărătorului sau închiriat de acesta înainte de începerea construcţiei.

DOMENIU DE APLICARE

4 Prezenta interpretare se aplică în contabilizarea veniturilor și a cheltuielilor aferente de către entităţile care întreprind construirea de proprietăţi imobiliare direct sau prin intermediul subcontractorilor.

5 Acordurile care intră sub incidenţa prezentei interpretări sunt acorduri de construcţie a proprietăţilor imobiliare. În plus faţă de construirea de proprietăţi imobiliare, astfel de acorduri pot include furnizarea de alte bunuri și servicii.

ASPECTE TRATATE

6 Prezenta interpretare abordează două aspecte.

(a) Intră acordul sub incidenţa IAS 11 și IAS 18?

(b) Când ar trebui recunoscut venitul provenit din construirea de proprietăţi imobiliare?

▼**M13**

CONSENS

7 Următoarea discuţie presupune că entitatea a analizat în prealabil acordul privind construirea de proprietăţi imobiliare şi alte acorduri legate de acesta și a ajuns la concluzia că nu va menţine nici implicarea continuă în administrare, la nivelul asociat adesea cu drepturile de proprietate, și nici controlul efectiv asupra proprietăţii construite la un nivel la care să împiedice recunoașterea a unei părţi sau a întregii contravalori ca venit. Dacă recunoașterea unei părţi a contravalorii ca și venit este interzisă, discuţia următoare se aplică numai acelei părţi 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 faţă de construcţia imobiliară (de exemplu, vânzarea unui teren sau asigurarea de servicii de administrare a proprietăţii). În conformitate cu punctul 13 din IAS 18 un astfel de acord trebuie să fie divizat în componente separate identificabile, inclusiv o componentă pentru construcţia proprietăţilor 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 construcţiei proprietăţilor imobiliare pentru a determina dacă respectiva componenta intră sub incidenţa IAS 11 sau IAS 18. Astfel, criteriile de segmentare ale IAS 11 se aplică oricărei componente a acordului determinată a fi un contract de construcţie.

9 Următoarea discuţie se referă la un acord pentru construcţia de proprietăţi imobiliare, dar se aplică și unei componente privind construcţia de proprietăţi imobiliare identificată în cadrul unui acord care include alte componente.

Determinarea măsurii în care acordul intră sub incidenţa IAS 11 și IAS 18

10 Determinarea măsurii în care un acord pentru construirea de proprietăţi imobiliare intră sub incidenţa IAS 11 sau IAS 18 depinde de termenii acordului și de toţi factorii și circumstanţele care îl înconjoară. O astfel de determinare presupune raţionament cu privire la fiecare acord.

11 IAS 11 este aplicabil atunci când acordul corespunde definiţiei contractului de construcţie 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 proprietăţi imobiliare corespunde definiţiei unui contract de construcţie atunci când cumpărătorul este în măsură să precizeze elementele structurale majore ale proiectului de construcţie 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 construcţie include, de asemenea, orice contracte sau componente privind prestarea serviciilor care sunt direct legate de construirea proprietăţii 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 proprietăţi imobiliare prin care cumpărătorii au capacitate limitată de a influenţa proiectul proprietăţii imobiliare, de exemplu să selecteze un proiect dintr-o serie de opţiuni precizate de entitate, sau să aducă doar mici modificări proiectului de bază, este un acord pentru vânzarea de bunuri care intră sub incidenţa IAS 18.

Contabilizarea venitului provenit din construirea de proprietăţi imobiliare

Acordul este un contract de construcţie

13 Atunci când acordul intră sub incidenţa 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 investiţii nete într-o operaţiune din străinătate

REFERINŢE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar*

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*

▼M53

— IFRS 9 *Instrumente financiare*

▼M10

CONTEXT

1 Multe entităţi raportoare deţin investiţii în operaţiuni din străinătate (aşa cum sunt definite în IAS 21 punctul 8). Astfel de operaţiuni din străinătate pot fi filiale, entităţi asociate, asocieri în participaţie sau sucursale. IAS 21 impune unei entităţi să determine moneda funcţională a fiecăreia dintre operaţiunile sale din străinătate ca monedă a mediului economic principal al operaţiunii respective. În cazul convertirii rezultatelor și poziţiei financiare a unei operaţiuni din străinătate într-o monedă de prezentare, se solicită entităţii să recunoască diferenţele de curs valutar în alte elemente ale rezultatului global până când operaţiunea din străinătate este cedată.

2 Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru riscul valutar rezultat dintr-o investiţie netă într-o operaţiune din străinătate se va aplica doar atunci când activele nete ale operaţiunii din străinătate sunt incluse în situaţiile financiare ►M32 [1] ◄. În operaţiunea de acoperire a riscurilor valutare rezultate dintr-o investiţie netă într-o operaţiune din străinătate, elementul acoperit poate fi o valoare a activelor nete egală sau mai mică decât valoarea contabilă a activelor nete ale operaţiunii din străinătate.

▼M53

3 IFRS 9 prevede desemnarea unui element acoperit eligibil și a instrumentelor de acoperire eligibile împotriva riscului într-o relaţie contabilă de acoperire împotriva riscurilor. Dacă este desemnată o relaţie de acoperire împotriva riscurilor, în cazul unei acoperiri împotriva riscurilor a unei investiţii nete, câștigul sau pierderea aferente instrumentului de acoperire care sunt determinate ca fiind o operaţiune de acoperire eficace a investiţiei nete sunt recunoscute în alte elemente ale rezultatului global și sunt incluse cu diferenţele de conversie valutară rezultate în urma conversiei rezultatelor și poziţiei financiare ale operaţiunii din străinătate.

▼M10

4 O entitate care deţine numeroase operaţiuni 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 investiţii nete într-o operaţiune din străinătate.

▼M53

5 IFRS 9 permite ca o entitate să desemneze fie un instrument financiar derivat, fie un instrument financiar nederivat (sau o combinaţie de instrumente financiare derivate și nederivate) ca instrumente de acoperire împotriva riscului pentru riscul valutar. Prezenta interpretare oferă îndrumări cu privire la condiţiile în care pot fi deţinute, în interiorul unui grup, instrumentele de acoperire împotriva riscului care reprezintă acoperiri ale unei investiţii nete într-o operaţie din străinătate, pentru a îndeplini condiţiile contabilităţii de acoperire.

[1] Acest lucru este valabil pentru situaţiile financiare consolidate, situaţiile financiare în cadrul cărora investiţiile precum entităţile asociate sau asocierile în participaţie sunt contabilizate pe baza metoda punerii în echivalenţă, iar situaţiile financiare care includ o sucursală sau o exploatare în participaţie, astfel cum este definit în IFRS 11 *Angajamente comune.*

▼M53

6 IAS 21 și IFRS 9 impun ca valorile cumulate recunoscute în alte elemente ale rezultatului global, aferente atât diferenţelor de conversie valutară care provin din conversia rezultatelor și poziţiei financiare a operaţiunii din străinătate, cât și câștigului sau pierderii aferente instrumentului de acoperire care sunt determinate ca fiind o acoperire eficace împotriva riscurilor a investiţiei nete, să fie reclasificate din capitaluri proprii în profit sau pierdere ca o ajustare din reclasificare atunci când societatea-mamă cedează operaţiunea 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.

▼M10

DOMENIU DE APLICARE

▼M53

7 Prezenta interpretare se aplică unei entităţi care acoperă riscul valutar rezultat din investiţiile nete în operaţiunile din străinătate și dorește să îndeplinească condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în conformitate cu IFRS 9. Pentru a facilita înţelegerea, prezenta interpretare se referă la o astfel de entitate drept societate-mamă, iar la situaţiile financiare în care sunt incluse activele nete ale operaţiunilor din străinătate drept situaţii financiare consolidate. Toate referirile la o societate mamă se aplică în egală măsură unei entităţi care are o investiţie netă într-o operaţiune din străinătate care este o asociere în participaţie, o entitate asociată sau o sucursală.

▼M10

8 Prezenta interpretare se aplică doar acoperirilor împotriva riscurilor a investiţiilor nete în operaţiunile din străinătate; nu trebuie aplicată prin analogie altor tipuri de contabilitate de acoperire împotriva riscurilor.

ASPECTE TRATATE

9 Investiţiile în operaţiunile din străinătate pot fi deţinute 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 relaţie de acoperire împotriva riscului:*

(i) dacă societatea mamă poate desemna ca risc acoperit doar diferenţele de conversie valutară rezultate dintr-o diferenţă între moneda funcţională a societăţii mamă și operaţiunile sale din străinătate sau dacă poate, de asemenea, desemna drept riscul acoperit diferenţele de conversie valutară rezultate din diferenţele între moneda de prezentare a situaţiilor financiare consolidate ale societăţii mamă și moneda funcţională a operaţiunii din străinătate;

(ii) dacă societatea mamă deţine indirect operaţiunea din străinătate, fie riscul acoperit poate include doar diferenţele de conversie valutară rezultate din diferenţele în moneda funcţională între operaţiunea din străinătate și societatea mamă imediată, fie riscul acoperit poate include, de asemenea, orice diferenţe de conversie valutară între moneda funcţională a operaţiunii din străinătate și orice societate mamă intermediară sau finală (de exemplu dacă faptul că investiţia netă în operaţiunea din străinătate este deţinută 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 investiţie netă într-o operaţiune din străinătate poate îndeplini condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor o singură dată în situaţiile financiare consolidate. Prin urmare, dacă aceleași active nete ale unei operaţiuni în străinătate sunt acoperite împotriva riscurilor de mai multe societăţi mamă din cadrul grupului (de exemplu atât o societate mamă directă cât și o societate mamă indirectă) pentru același risc, doar o singură relaţie de acoperire împotriva riscurilor va îndeplini condiţiile pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor în situaţiile financiare consolidate ale societăţii mame finale. O relaţie de acoperire împotriva riscurilor desemnată de o societate mamă în situaţiile financiare consolidate nu trebuie menţinută de o altă societate mamă de nivel superior. Totuși, dacă nu este menţinută 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 societăţii mamă de nivel superior.

Condiţiile în care poate fi deţinut instrumentul de acoperire împotriva riscurilor

▼M53

14 Un instrument derivat sau nederivat (sau o combinaţie de instrumente derivate și nederivate) poate fi desemnat ca instrument de acoperire împotriva riscului în acoperirea unei investiţii nete într-o operaţiune din străinătate. Instrumentul (instrumentele) de acoperire împotriva riscului poate (pot) fi deţinut(e) de orice entitate sau entităţi din cadrul unui grup, atât timp cât sunt îndeplinite dispoziţiile de desemnare, documentare și eficacitate din IFRS 9 punctul 6.4.1 care se referă la acoperirea investiţiilor nete împotriva riscurilor. În special, strategia de acoperire împotriva riscurilor a grupului trebuie documentată în mod clar deoarece există posibilitatea ca grupul să deţină 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 funcţională a societăţii mamă în raport cu care este evaluat riscul acoperit al monedei funcţionale, în concordanţă cu documentaţia contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor. În funcţie de condiţiile în care este deţinut instrumentul de acoperire împotriva riscului, în absenţa contabilităţii 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 eficacităţii 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 contabilităţii de acoperire împotriva riscurilor, întreaga parte eficace a modificării este inclusă în alte elemente ale rezultatului global. Evaluarea eficacităţii nu este afectată de faptul că instrumentul de acoperire este un instrument derivat sau nederivat sau de metoda de consolidare.

Cedarea unei operaţiuni din străinătate acoperite împotriva riscurilor

▼M53

16 Când o operaţiune 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 situaţiile financiare consolidate ale societăţii mamă corelate cu instrumentul de acoperire împotriva riscului, este valoarea a cărei identificare este cerută la punctul 6.5.14 din IFRS 9. 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.

▼M10

17 Valoarea reclasificată în profit sau pierdere din rezerva de conversie valutară în situaţiile financiare consolidate ale unei societăţi mamă cu privire la investiţia netă în operaţiunea respectivă din străinătate, în conformitate cu IAS 21 punctul 48, reprezintă valoarea inclusă în rezerva de conversie valutară a acelei societăţi mamă în ceea ce privește operaţiunea respectivă din străinătate. În situaţiile financiare consolidate ale societăţii mamă finale, valoarea netă agregată recunoscută în rezerva de conversie valutară cu privire la toate operaţiunile

▼M10

din străinătate nu este afectată de metoda de consolidare. Cu toate acestea, dacă societatea mamă finală folosește 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 privește o operațiune 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 eficacității acoperirii împotriva riscurilor. Această diferență poate fi eliminată prin determinarea valorii legate de operațiunea 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 investițiile 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 *Îmbunătățirile 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.

▼M53

18B IFRS 9 emis în iulie 2014 a modificat punctele 3, 5-7, 14, 16, AG1 și AG8 și a eliminat punctul 18A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼M10

TRANZIȚIE

19 IAS 8 specifică modul în care o entitate aplică o modificare a politicii contabile, care rezultă din aplicarea inițială a unei interpretări. O entitate nu este obligată să respecte respectivele cerințe atunci când aplică pentru prima dată interpretarea. Dacă o entitate a desemnat un instrument de acoperire împotriva riscului ca operațiune de acoperire a unei investiții nete însă operațiunea de acoperire nu îndeplinește condițiile 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.

▼M53

AG1 Prezenta anexă ilustrează aplicarea interpretării folosind structura corporativă ilustrată mai jos. În toate situațiile, relația de acoperire împotriva riscurilor prezentată va fi testată în ceea ce privește eficacitatea, în conformitate cu IFRS 9, deși această testare nu este discutată în prezenta anexă. Societatea-mamă, fiind societatea-mamă finală, prezintă situațiile sale financiare consolidate în moneda sa funcțională, euro (EUR). Fiecare filială este deținută în totalitate.

([1]) Metoda directă este metoda de consolidare în care situațiile financiare ale operațiunii din străinătate sunt convertite direct în moneda funcțională a societății mamă finale. Metoda pas cu pas este metoda de consolidare în care situațiile financiare ale operațiunii din străinătate sunt convertite mai întâi în moneda funcțională a oricărei dintre societățile mamă intermediare și apoi este convertită în moneda funcțională a societății mamă finală (sau moneda de prezentare este diferită).

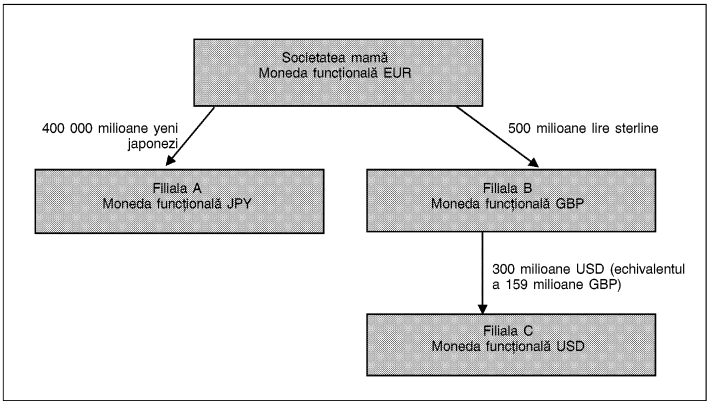
▼M53

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.

▼M10

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

Condiţiile în care poate fi deţinut instrumentul de acoperire împotriva riscului în cadrul unui grup (punctele 14 și 15)

AG7 După cum s-a menţionat 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 situaţiile financiare consolidate ale societăţii-mamă, în absenţa contabilităţii 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 funcţională euro a societăţii-mamă faţă de moneda funcţională dolar american a Filialei C, în conformitate cu documentaţia de acoperire împotriva riscurilor. Metoda de consolidare (de exemplu metoda directă sau metoda pas cu pas) nu afectează evaluarea eficacităţii acoperirii împotriva riscurilor.

Valori reclasificate în profit sau pierdere în cazul cedării unei operaţiuni din străinătate (punctele 16 și 17)

▼M53

AG8 Atunci când filiala C este cedată, valorile reclasificate în profit sau pierdere în situaţiile financiare consolidate ale societăţii-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 IFRS 9 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 porţiune eficace a acoperirii; și

▼M10

(b) referitor la investiţia netă în valoare de 300 de milioane de dolari americani a Filialei C, valoarea determinată prin metoda de consolidare a entităţii. 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 funcţională a societăţii-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 funcţie de politica sa contabilă.

Acoperirea mai multor operaţiuni din străinătate (punctele 11, 13 și 15)

AG9 Următoarele exemple ilustrează faptul că în situaţiile financiare consolidate ale societăţii-mamă, riscul care poate fi acoperit este întotdeauna riscul dintre moneda sa funcţională (euro) și monedele funcţionale 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 situaţiile financiare consolidate ale societăţii-mamă, când ambele operaţii 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 fluctuaţiilor cursurilor de schimb valutar sunt incluse în profitul sau pierderea consolidată a societăţii mamă. Bineînţeles, există posibilitatea ca societatea mamă să desemneze cele 300 de milioane de dolari americani doar pentru fluctuaţiile cursului de schimb valutar la vedere USD/GBP sau cele 500 de milioane de lire sterline pentru fluctuaţiile 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 deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte*

— IFRS 7 *Instrumente financiare: informaţii de furnizat*

▼M32

— IFRS 10 *Situaţii financiare consolidate*

▼M33

— IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*

▼M17

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007)

— IAS 10 *Evenimente ulterioare datei de raportare*

— IAS 27 *Situaţii financiare consolidate şi individuale* (modificat în mai 2008)

CONTEXT

1 Uneori, o entitate distribuie drept dividende proprietarilor săi ([1]) care acţionează în calitatea lor de proprietari alte active în afara numerarului (active nemonetare). În aceste situaţii, 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 Internaţionale 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 declaraţie cu privire la modificările capitalurilor proprii, fie în notele la situaţiile financiare.

DOMENIU DE APLICARE

3 Prezenta interpretare se aplică următoarelor tipuri de distribuiri nereciproce de active de către o entitate proprietarilor care acţionează în calitatea lor de proprietari:

(a) distribuiri de active nemonetare (de exemplu, elemente de imobilizări corporale, întreprinderi definite în IFRS 3, participaţii în capitalurile proprii ale altei entităţi sau grupuri destinate cedării conform definiţiei 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 toţi proprietarii aceloraşi categorii de instrumente de capitaluri proprii sunt trataţi în mod egal.

([1]) Punctul 7 din IAS 1 definește proprietarii drept deținători de instrumente clasificate drept capitaluri proprii.

▼M17

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.

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.

▼M32

7 În conformitate cu punctul 5, această interpretare nu se aplică atunci când o entitate distribuie o parte a participațiilor sale în capitalul propriu al unei filiale, dar păstrează controlul filialei. Entitatea care efectuează o distribuire care are drept rezultat recunoașterea de către entitate a unui interes minoritar în filiala sa va contabiliza distribuirea în conformitate cu IFRS 10.

▼M17

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.

▼M17

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.

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.

▼M33

17 Dacă, după sfârșitul perioadei de raportare, dar înainte de aprobarea situațiilor financiare în vederea publicării, o entitate declară pentru distribuire un activ nemonetar drept dividend, entitatea trebuie să declare:

▼M17

(a) natura activului ce urmează să fie distribuit;

(b) valoarea contabilă a activului ce urmează să fie distribuit la sfârșitul perioadei de raportare; și

▼M33

(c) valoarea justă 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(ele) utilizată(e) pentru evaluarea valorii juste prevăzută la punctele 93 literele (b), (d), (g) și (i) și 99 din IFRS 13.

▼**M17**

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).

▼**M32**

19 IFRS 10 publicat în mai 2011, a modificat punctul 7. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 10.

▼**M33**

20 IFRS 13 emis în mai 2011, a modificat punctul 17. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼**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* [1]

— IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*

— IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*

▼M53

— IFRS 9 *Instrumente financiare*

▼M33

— IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*

▼M28

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*

— IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*

— IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentare*

▼M53

———————

▼M28

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

▼M53

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 3.3.3 din IFRS 9?

[1] ►M68 Se face trimitere la *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* al IASC, care a fost adoptat de Consiliu în 2001 și era în vigoare la momentul în care a fost elaborată interpretarea. ◄

▼M28

(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?

CONSENS

▼M53

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 3.3.3 din IFRS 9. 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 3.3.1 din IFRS 9.

▼M28

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.

▼M53

7 Dacă valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii emise nu poate fi evaluată fiabil, atunci instrumentele de capitaluri proprii trebuie să fie evaluate pentru a reflecta valoarea justă a datoriei financiare stinse. Nu se aplică punctul 47 din IFRS 13 atunci când se evaluează valoarea justă a datoriei financiare stinse cu o caracteristică la vedere (de exemplu, un depozit la vedere).

▼M28

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.

▼M53

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 3.3.3 din IFRS 9. 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 3.3.2 din IFRS 9.

▼M28

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.

▼**M28**

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.

▼**M33**

15 IFRS 13 emis în mai 2011, a modificat punctul 7. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 13.

▼**M53**

17 IFRS 9 publicat în iulie 2014 a modificat punctele 4, 5, 7, 9 și 10 și a eliminat punctele 14 și 16. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 9.

▼**M33**

INTERPRETAREA IFRIC 20

Costuri de descopertă în etapa de producţie a unei mine de suprafaţă

TRIMITERI

— *Cadrul general conceptual de raportare financiară* ([1])

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*

— IAS 2 *Stocuri*

— IAS 16 *Imobilizări corporale*

— IAS 38 *Imobilizări necorporale*

CONTEXT

1 În operaţiunile de minerit la suprafaţă, entităţile pot considera necesar să îndepărteze sterilul minier („pământul extras”) pentru a obţine accesul la zăcăminte de minereu. Această activitate de îndepărtare a sterilului este cunoscută sub denumirea de „descopertă”.

2 În etapa de dezvoltare a minei (înainte de începerea producţiei), costurile de descopertă sunt capitalizate de obicei în cadrul costurilor amortizabile de construcţie și dezvoltare a minei. În momentul în care începe producţia, aceste costuri capitalizate sunt amortizate sistematic, de obicei, prin metoda unităţilor de producţie.

3 O entitate minieră poate continua să îndepărteze pământul extras și, astfel, să suporte costuri de descopertă și în etapa de producţie a minei.

4 Materialul îndepărtat prin descopertă în etapa de producţie nu reprezintă neapărat steril 100 %; de cele mai multe ori, va fi o combinaţie de minereu și steril. Raportul dintre minereu și produse reziduale miniere poate varia de la un grad scăzut nerentabil economic, la un grad ridicat profitabil. Îndepărtarea de material cu un raport scăzut dintre minereu și produsele reziduale miniere poate genera o anumită cantitate de material utilizabil, care poate fi utilizat pentru a produce stocuri. De asemenea, această operaţiune de îndepărtare poate furniza accesul la nivele mai adânci de material cu un raport mai ridicat dintre minereu și produsele reziduale miniere. Prin urmare, entitatea poate înregistra două beneficii din activitatea de descopertă: minereu care poate fi folosit pentru a produce stocuri și un acces mai bun la cantităţi de material care vor fi exploatate în viitor.

5 Prezenta interpretare analizează când și cum se contabilizează separat aceste două beneficii rezultate în urma descopertei, precum și modul în care se evaluează aceste beneficii, atât iniţial, cât și ulterior.

DOMENIU DE APLICARE

6 Prezenta interpretare este aplicabilă costurilor de îndepărtare a sterilului aferente activităţii de exploatare la suprafaţă în etapa de producţie a minei („costuri de descopertă din etapa de producţie”).

([1]) ►**M68** Se face trimitere la *Cadrul general conceptual de raportare financiară*, care a fost publicat în 2010 și era în vigoare la momentul în care a fost elaborată interpretarea. ◄

▼**M33**

ASPECTE TRATATE:

7 Prezenta interpretare tratează următoarele aspecte:

(a) recunoașterea costurilor de descopertă din etapa de producţie ca un activ;

(b) evaluarea inițială a activului aferent activității de descopertă; și

(c) evaluarea ulterioară a activului aferent activității de descopertă.

CONSENS

Recunoașterea costurilor de descopertă din etapa de producţie ca un activ

8 În măsura în care beneficiul din activitatea de descopertă este realizat sub forma stocurilor produse, entitatea trebuie să contabilizeze costurile aferente acelei activităţi de descopertă în conformitate cu principiile IAS 2 *Stocuri*. În măsura în care beneficiul îl constituie accesul îmbunătăţit la minereu, entitatea trebuie să recunoască aceste costuri ca un activ imobilizat dacă se îndeplinesc condiţiile de la punctul 9 de mai jos. Prezenta interpretare denumește activul imobilizat „activ aferent activității de descopertă”

9 O entitate trebuie să recunoască un activ aferent activității de descopertă, dacă și numai dacă sunt îndeplinite toate condiţiile de mai jos:

(a) este probabil ca beneficiul economic viitor (accesul mai bun la filon) asociat activității de descopertă să revină entității;

(b) entitatea poate identifica componenta filonului la care accesul a cunoscut o îmbunătăţire; și

(c) costurile aferente activității de descopertă, asociate acelei componente, pot fi evaluate în mod fiabil.

10 Activul aferent activității de descopertă trebuie să fie contabilizat ca element suplimentar sau ca majorare a unui activ existent. Cu alte cuvinte, activul aferent activității de descopertă va fi contabilizat ca *parte* a unui activ existent.

11 Clasificarea activului aferent activității de descopertă ca imobilizare corporală sau necorporală este identică cu clasificarea activului existent. Cu alte cuvinte, entitatea trebuie să clasifice activul aferent activității de descopertă ca imobilizare corporală sau necorporală, în funcţie de tipul activului existent.

Evaluarea inițială a activului aferent activității de descopertă

12 Entitatea trebuie să evalueze inițial costurile activului aferent activității de descopertă, acestea reprezentând cumularea costurilor suportate direct pentru efectuarea activității de descopertă, prin intermediul căreia se îmbunătățește accesul la componenta de minereu identificată, plus o alocare a cheltuielilor de regie direct atribuibile. Concomitent cu activitatea de descopertă, se pot desfășura și unele operațiuni ocazionale, dar care nu sunt necesare pentru continuarea conform planului a activității de descopertă din etapa de producţie. Costurile aferente acestor operațiuni ocazionale nu trebuie să fie incluse în costurile activului aferent activității de descopertă.

▼M33

13 Atunci când costurile activului aferent activității de descopertă și stocurile produse nu sunt identificabile în mod distinct, entitatea trebuie să aloce costurile de descopertă din etapa de producție între stocurile produse și activul aferent activității de descopertă, utilizând o bază de alocare întemeiată pe o evaluare relevantă a producției. Această evaluare a producției trebuie să fie calculată pentru componenta identificată a filonului și trebuie să fie utilizată ca punct de referință pentru a identifica în ce măsură a avut loc activitatea suplimentară de generare a unui beneficiu viitor. Exemple de astfel de evaluări cuprind:

(a) costurile aferente stocurilor produse comparativ cu costurile preconizate;

(b) volumul de deșeuri extrase comparativ cu volumul estimat, pentru un volum dat de producție de minereu; și

(c) conținutul mineral al minereului extras comparativ cu conținutul mineral estimat ce trebuie extras, pentru o cantitate dată de minereu produs.

Evaluarea ulterioară a activului aferent activității de descopertă

14 După recunoașterea inițială, activul aferent activității de descopertă trebuie să fie contabilizat la costul său ori la valoarea reevaluată minus amortizarea și minus pierderile prin depreciere, la fel ca și activul existent din care face parte.

15 Activul aferent activității de descopertă trebuie să fie amortizat în mod sistematic pe durata de viață utilă estimată a componentei identificate a filonului la care se îmbunătățește accesul în urma activității de descopertă. Trebuie să se aplice metoda unității de producție, exceptând cazurile în care altă metodă este adecvată.

16 Durata de viață utilă estimată a componentei identificate a filonului utilizată pentru a amortiza activul aferent activității de descopertă va fi diferită de durata de viață utilă estimată utilizată pentru a amortiza mina și activele folosite pe toată durata de exploatare a minei. Excepția o constituie puținele situații în care activitatea de descopertă furnizează un acces mai bun la tot filonul rămas. De exemplu, aceste situații pot apărea la finalul duratei de viață utilă a unei mine, când componenta identificată reprezintă partea finală a filonului ce trebuie extras.

▼**M33**

Anexa A

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă a interpretării și are aceeași valoare ca și celelalte părți ale interpretării.

A1 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la 01 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

A2 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare costurilor de descopertă din perioada de producţie suportate la începutul primului exerciţiu raportat sau ulterior acestuia.

A3 La începutul primului exerciţiu raportat, orice sold al activului recunoscut anterior, care a rezultat în urma activităţii de descopertă efectuate în etapa de producţie („predecesorul activului de descopertă”) trebuie să fie reclasificat ca parte a unui activ existent cu care este asociată activitatea de descopertă, în măsura în care mai rămâne o componentă identificabilă a filonului cu care se poate asocia predecesorul activului de descopertă. Aceste solduri trebuie să fie amortizate pe durata de viaţă utilă rămasă a componentei identificate a filonului, componentă asociată fiecărui predecesor al activului de descopertă.

A4 În cazul în care nu există o componentă identificabilă a filonului, asociată predecesorului activului de descopertă, aceasta trebuie recunoscută în soldul de deschidere al rezultatelor reportate la începutul primei perioade raportate.

▼M41

IFRIC 21

Interpretarea IFRIC 21 Cotizaţii ([1])

REFERINŢE

— IAS 1 Prezentarea situaţiilor financiare

— IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori

— IAS 12 Impozitul pe profit

— IAS 20 Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale și prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală

— IAS 24 Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate

— IAS 34 Raportare financiară interimară

— IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente

— IFRIC 6 Datorii care decurg din participarea pe o piaţă specifică — deșeuri ale echipamentelor electrice și electronice

CONTEXT

1. Un guvern poate impune unei entităţi plata unei cotizaţii. Comitetul pentru interpretări al IFRS a primit cereri pentru a oferi îndrumări în ceea ce privește înregistrarea contabilă a cotizaţiilor în situaţiile financiare ale entităţii care plătește cotizaţia. Întrebarea se referă la momentul în care trebuie recunoscută o datorie de a plăti o cotizaţie care este contabilizată în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*.

DOMENIUL DE APLICARE

2. Prezenta interpretare se referă la contabilizarea unei datorii de a plăti o cotizaţie în cazul în care datoria respectivă intră în domeniul de aplicare al IAS 37. Interpretarea se referă, de asemenea, la contabilizarea unei datorii de a plăti o cotizaţie ale cărei scadenţă și valoare sunt sigure.

3. Prezenta interpretare nu se referă la contabilizarea costurilor generate de recunoașterea unei datorii de a plăti o cotizaţie. Entităţile ar trebui să aplice alte standarde pentru a stabili dacă recunoașterea unei datorii de a plăti o cotizaţie dă naștere unui activ sau unei cheltuieli.

4. În sensul prezentei interpretări, o cotizaţie este o ieșire de resurse reprezentând beneficii economice care este impusă entităţilor de guverne potrivit legislaţiei (și anume, legi și/sau reglementări), cu excepţia:

   (a) ieșirilor de resurse care intră în domeniul de aplicare al altor standarde (cum ar fi impozitul pe profit care intră în domeniul de aplicare al IAS 12 *Impozitul pe profit*); și

   (b) amenzilor sau altor penalităţi impuse pentru încălcarea legislaţiei.

   „Guvernul” se referă la guvernul propriu-zis, la agenţiile guvernamentale și la alte organisme similare de la nivel local, naţional sau internaţional.

([1]) Se permite reproducerea în Spaţiul Economic European. Toate drepturile existente rezervate în afara SEE, cu excepţia dreptului de reproducere în scopul uzului personal sau în alte scopuri legitime. Mai multe informaţii sunt disponibile pe site-ul IASB www.iasb.org.

▼**M41**

5. O plată efectuată de o entitate pentru achiziționarea unui activ sau pentru prestarea de servicii în temeiul unui acord contractual cu un guvern nu corespunde definiției unei cotizații.

6. O entitate nu este obligată să aplice prezenta interpretare în cazul datoriilor care rezultă din schemele de comercializare a certificatelor de emisii.

ASPECTE DISCUTATE

7. Pentru a clarifica contabilizarea unei datorii de a plăti o cotizație, prezenta interpretare abordează următoarele aspecte:

(a) care este evenimentul care obligă ce generează recunoașterea unei datorii de a plăti o cotizație?

(b) obligația economică de a continua activitatea în perioada viitoare creează o obligație implicită de a plăti o cotizație care va fi declanșată de continuarea activității în perioada viitoare respectivă?

(c) ipoteza continuității activității implică faptul că o entitate are obligația curentă de a plăti o cotizație care va fi declanșată de continuarea activității într-o perioadă viitoare?

(d) recunoașterea unei datorii de a plăti o cotizație apare într-un anumit moment sau, în anumite condiții, aceasta apare în timp, în mod progresiv?

(e) care este evenimentul care obligă ce dă naștere recunoașterii unei datorii de a plăti o cotizație care este declanșată în cazul în care se atinge un prag minim?

(f) principiile de recunoaștere a unei datorii de a plăti o cotizație în situațiile financiare anuale și în raportul financiar interimar sunt identice?

CONSENS

8. Evenimentul care obligă ce dă naștere unei datorii de a plăti o cotizație este activitatea care declanșează plata cotizației, astfel cum a fost identificată prin legislație. De exemplu, în cazul în care activitatea care declanșează plata cotizației este generarea de venituri în perioada curentă, iar calculul cotizației respective se bazează pe veniturile generate într-o perioadă precedentă, în cazul cotizației respective evenimentul care obligă este generarea de venituri în perioada curentă. Generarea de venituri în perioada precedentă este necesară, dar nu suficientă pentru a crea o obligație curentă.

9. O entitate nu are o obligație implicită de a plăti o cotizație care va fi declanșată de continuarea activității într-o perioadă viitoare ca urmare a faptului că entitatea este obligată din punct de vedere economic să își continue activitatea în perioada viitoare respectivă.

10. Pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu ipoteza continuității activității nu implică faptul că o entitate are o obligație curentă de a plăti o cotizație care va fi declanșată de continuarea activității într-o perioadă viitoare.

11. Datoria de a plăti o cotizație este recunoscută în mod progresiv în cazul în care evenimentul care obligă are loc pe parcursul unei perioade de timp (și anume, în cazul în care activitatea care declanșează plata cotizației, astfel cum a fost identificată în legislație, are loc pe parcursul unei perioade de timp). De exemplu, în cazul în care evenimentul care obligă este generarea de venituri pe parcursul unei perioade de timp, datoria corespunzătoare este recunoscută pe măsură ce entitatea generează venituri.

▼**M41**

12. În cazul în care o obligație de a plăti o cotizație este declanșată atunci când se atinge un prag minim, contabilizarea datoriei care rezultă din obligația respectivă trebuie să respecte principiile prevăzute la punctele 8-14 din prezenta interpretare (în special, la punctele 8 și 11). De exemplu, în cazul în care evenimentul care obligă este atingerea unui prag minim de activitate (de exemplu, o sumă minimă de venituri sau de vânzări generate sau de rezultate obținute), datoria corespunzătoare este recunoscută în momentul în care se atinge pragul minim de activitate.

13. O entitate trebuie să aplice aceleași principii pentru recunoașterea în raportul financiar interimar ca și cele aplicate pentru recunoașterea în situațiile financiare anuale. Prin urmare, în raportul financiar interimar, o datorie de a plăti o cotizație:

    (a) nu trebuie recunoscută în cazul în care nu există o obligație curentă de a plăti cotizația respectivă la sfârșitul perioadei de raportare interimare; și

    (b) trebuie recunoscută în cazul în care există o obligație curentă de a plăti cotizația respectivă la sfârșitul perioadei de raportare interimare.

14. O entitate trebuie să recunoască un activ dacă a plătit în avans a cotizație, dar nu are încă o obligație curentă de a plăti cotizația respectivă.

▼**M41**

Apendicele A

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă a interpretării și are aceeași valoare ca și celelalte părți ale interpretării.

A1 O entitate trebuie să aplice prezenta interpretare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2014 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

A2 Modificările politicilor contabile care rezultă din aplicarea inițială a prezentei interpretări trebuie să fie contabilizate retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

▼M63

Interpretarea IFRIC 22

Tranzacţii în valută şi contraprestaţii în avans

REFERINŢE

— Cadrul general conceptual de raportare financiară ([1])

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*

— IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar*

ISTORIC

1. Punctul 21 din IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar* prevede ca o entitate să înregistreze o tranzacţie în valută, la recunoaşterea iniţială în moneda funcţională, prin aplicarea la suma în valută a cursului de schimb la vedere dintre moneda funcţională şi valută (cursul de schimb) la data tranzacţiei. Punctul 22 din IAS 21 prevede că data tranzacţiei este data la care tranzacţia îndeplineşte pentru prima dată condiţiile pentru recunoaştere în conformitate cu Standardele IFRS (denumite în continuare „standardele").

2. În cazul în care o entitate plăteşte sau primeşte în avans contraprestaţii în valută, aceasta recunoaşte, în general, un activ nemonetar sau o datorie nemonetară ([2]) înainte de recunoaşterea activului, a cheltuielii sau a venitului aferent. Activul, cheltuiala sau venitul aferent (sau o parte din acestea) reprezintă suma recunoscută prin aplicarea standardelor relevante, ceea ce are ca rezultat derecunoaşterea activului nemonetar sau a datoriei nemonetare generate de contraprestaţia în avans.

3. Comitetul pentru interpretarea IFRS (denumit în continuare „Comitetul pentru interpretare") a primit iniţial o solicitare de a clarifica modul în care se determină „data tranzacţiei" prin aplicarea punctelor 21-22 din IAS 21 atunci când sunt recunoscute veniturile. Solicitarea s-a referit în mod special la circumstanţele în care o entitate recunoaşte o datorie nemonetară generată de primirea unei contraprestaţii în avans înainte de a recunoaşte venitul aferent. Dezbătând acest aspect, Comitetul pentru interpretare a remarcat că primirea sau plata unei contraprestaţii în avans în valută nu este restricţionată la tranzacţiile înregistrate la venituri. Prin urmare, Comitetul pentru interpretare a decis să clarifice aspectele legate de data tranzacţiei cu scopul de a se determina cursul de schimb utilizat la recunoaşterea iniţială a activului, cheltuielii sau venitului aferent, atunci când entitatea a primit sau a plătit o contraprestaţie în avans în valută.

DOMENIU DE APLICARE

4. Prezenta interpretare se aplică unei tranzacţii în valută (sau unei părţi din aceasta) în cazul în care entitatea recunoaşte un activ nemonetar sau o datorie nemonetară generată de plata sau primirea unei contraprestaţii în avans, înainte ca entitatea să recunoască activul, cheltuiala sau venitul aferent (sau o parte din acestea).

5. Prezenta interpretare nu se aplică în cazul în care entitatea evaluează activul, cheltuiala sau venitul aferent la recunoaşterea iniţială:

   (a) la valoarea justă; sau

   (b) la valoarea justă a contraprestaţiei plătite sau primite la o dată diferită de data recunoaşterii iniţiale a activului nemonetar sau a datoriei nemonetare generate de contraprestaţia în avans (de exemplu, evaluarea fondului comercial prin aplicarea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*).

([1]) ►M68 Se face trimitere la *Cadrul general conceptual de raportare financiară*, care a fost publicat în 2010 şi era în vigoare la momentul în care a fost elaborată interpretarea. ◄

([2]) De exemplu, punctul 106 din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii* prevede că dacă un client plăteşte contraprestaţii sau dacă o entitate are dreptul la un cuantum al contraprestaţiei care este necondiţionat (şi anume, o creanţă), înainte de a transfera un bun sau de a presta un serviciu către client, entitatea prezintă contractul drept datorie contractuală la momentul efectuării plăţii sau la scadenţă (care dintre acestea este mai apropiată).

▼**M63**

6. Entitatea nu are obligaţia să aplice prezenta interpretare:

   (a) impozitelor pe profit; sau

   (b) contractelor de asigurare (inclusiv contractelor de reasigurare) pe care le emite sau contractelor de reasigurare pe care le deţine.

ASPECT TRATAT

7. Prezenta interpretare clarifică modalitatea de stabilire a datei tranzacţiei pentru determinarea cursului de schimb utilizat la recunoașterea inițială a activului, cheltuielii sau venitului aferent (sau a unei părţi din acestea), la derecunoașterea unui activ nemonetar sau a unei datorii nemonetare generate de plata sau primirea unei contraprestaţii în avans în valută.

CONSENS

8. Prin aplicarea punctelor 21-22 din IAS 21, data tranzacţiei pentru determinarea cursului de schimb utilizat la recunoașterea inițială a activului, cheltuielii sau venitului aferent (sau a unei părţi din acestea) este data la care entitatea recunoaște inițial activul nemonetar sau datoria nemonetară generată de plata sau primirea unei contraprestaţii în avans.

9. Dacă există mai multe plăţi sau primiri în avans, entitatea determină data tranzacţiei pentru fiecare plată sau primire de contraprestaţie în avans.

▼**M63**

Anexa A

Data de aplicare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRIC 22 și are aceeași obligativitate ca celelalte părți ale IFRIC 22.

DATA DE APLICARE

A1 Entitatea aplică prezenta interpretare pentru perioadele de raportare anuală care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Aplicarea anterior acestei date este permisă. În cazul în care aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară, entitatea prezintă acest fapt.

TRANZIȚIE

A2 La aplicarea inițială, entitatea aplică prezenta interpretare:

(a) retrospectiv conform IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*; sau

(b) prospectiv, pentru toate activele, cheltuielile și veniturile din domeniul de aplicare al Interpretării, recunoscute inițial la data sau după data:

(i) de începere a perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată interpretarea; sau

(ii) de începere a unei perioade de raportare anterioare, prezentate sub formă de informații comparative în situațiile financiare aferente perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată interpretarea.

A3 La aplicarea inițială, o entitate care aplică punctul A2 litera (b) aplică interpretarea activelor, cheltuielilor și veniturilor recunoscute inițial la data sau după data de începere a perioadei de raportare menționate la punctul A2 litera (b) subpunctul (i) sau (ii) pentru care entitatea a recunoscut active nemonetare sau datorii nemonetare generate de contraprestații în avans înainte de data respectivă.

▼**M63**

Anexa B

Modificarea menţionată în prezenta anexă se aplică pentru perioadele de raportare anuală care încep la data de 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. În cazul în care entitatea aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară, această modificare se aplică pentru perioada respectivă.

▼M64

IFRIC 23

Incertitudine legată de tratamentele fiscale

REFERINȚE

— IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*

— IAS 12 *Impozitul pe profit*

CONTEXT

1. IAS 12 *Impozitul pe profit* prevede cerințe pentru creanțele și datoriile privind impozitul curent și impozitul amânat. O entitate aplică cerințele prevăzute de IAS 12 ținând seama de legislația fiscală aplicabilă.

2. Se poate întâmpla să nu fie clar modul în care legislația fiscală se aplică unei anumite operațiuni sau circumstanțe. Se poate ca acceptabilitatea unui anumit tratament fiscal aplicat în temeiul legislației fiscale să nu fie cunoscută până în momentul în care autoritatea fiscală competentă sau o instanță nu adoptă o decizie în viitor. În consecință, un litigiu sau controlul unui anumit tratament fiscal efectuat de către autoritatea fiscală poate avea un impact asupra contabilității unei entități pentru o creanță sau o datorie privind impozitul curent sau impozitul amânat.

3. În prezenta interpretare:

   (a) termenul „tratamente fiscale” se referă la tratamentele pe care le aplică sau pe care intenționează să le aplice o entitate în declarațiile sale fiscale.

   (b) termenul „autoritate fiscală” se referă la organismul sau la organismele care decid dacă un tratament fiscal este acceptabil în temeiul legislației fiscale. Aceasta ar putea fi și o instanță.

   (c) termenul „regim fiscal incert” desemnează un tratament fiscal în legătură cu care există o incertitudine referitoare la faptul că autoritatea fiscală competentă îl va accepta în temeiul legislației fiscale. De exemplu, decizia unei entități de a nu prezenta nicio declarație fiscală într-o jurisdicție fiscală sau de a nu include anumite venituri specifice în profitul impozabil constituie un tratament fiscal incert dacă acceptabilitatea sa în temeiul legislației fiscale este incertă.

DOMENIUL DE APLICARE

4. Prezenta interpretare aduce clarificări asupra modului de aplicare a cerințelor în materie de recunoaștere și evaluare prevăzute de IAS 12 atunci când există o incertitudine în privința tratamentelor fiscale. Într-o astfel de situație, o entitate trebuie să recunoască și să își evalueze creanța sau datoria privind impozitul curent sau amânat, aplicând cerințele prevăzute de IAS 12 pe baza profitului impozabil (a pierderii fiscale), a bazelor fiscale, a pierderilor fiscale neutilizate, a creditelor fiscale neutilizate și a ratelor de impozitare determinate de aplicarea prezentei interpretări.

CHESTIUNI

5. Atunci când există o incertitudine în privința tratamentelor fiscale, prezenta interpretare abordează următoarele aspecte:

   (a) dacă o entitate analizează tratamentele fiscale incerte în mod separat;

▼M64

(b) ipotezele pe care le face o entitate cu privire la controlul tratamentelor fiscale de către autoritățile fiscale;

(c) modul în care entitatea determină profitul impozabil (pierderea fiscală), bazele fiscale, pierderile fiscale neutilizate, creditele fiscale neutilizate și ratele de impozitare; și

(d) modul în care entitatea ține seama de modificările faptelor și circumstanțelor.

CONSENS

Tratamente fiscale incerte analizate în mod separat de către o entitate

6. O entitate trebuie să determine dacă este oportun să analizeze fiecare tratament fiscal incert în mod separat sau împreună cu unul sau mai multe tratamente fiscale incerte, în funcție de abordarea care prefigurează cel mai bine rezolvarea incertitudinii. Pentru a determina care dintre cele două abordări prefigurează cel mai bine rezolvarea incertitudinii, o entitate ar putea ține seama, de exemplu, (a) de modul în care își întocmește declarațiile fiscale și susține tratamentele fiscale pe care le aplică; sau (b) de modul în care entitatea se așteaptă ca autoritatea fiscală să efectueze controlul și să rezolve aspectele care ar putea apărea în urma acestui control.

7. În cazul în care, în aplicarea punctului 6, o entitate analizează împreună mai multe tratamente fiscale incerte, entitatea trebuie să înțeleagă orice trimitere, în contextul prezentei interpretări, ca o referință la un grup de „tratamente fiscale incerte” analizate împreună.

Controlul efectuat de autoritățile fiscale

8. Atunci când evaluează dacă și cum un tratament fiscal incert afectează determinarea profitului impozabil (a pierderii fiscale), a bazelor fiscale, a pierderilor fiscale neutilizate, a creditelor fiscale neutilizate și a ratelor de impozitare, o entitate trebuie să plece de la premisa că autoritatea fiscală va controla sumele pe care are dreptul să le controleze și că va fi în deplină cunoștință a tuturor informațiilor conexe atunci când va efectua acele controale.

Determinarea profitului impozabil (a pierderii fiscale), a bazelor fiscale, a pierderilor fiscale neutilizate, a creditelor fiscale neutilizate și a ratelor de impozitare

9. O entitate trebuie să determine dacă există probabilitatea ca autoritatea fiscală să accepte un tratament fiscal incert.

10. Dacă o entitate concluzionează că este probabil ca autoritatea fiscală să accepte un tratament fiscal incert, entitatea trebuie să determine profitul impozabil (pierderea fiscală), bazele fiscale, pierderile fiscale neutilizate, creditele fiscale neutilizate sau ratele de impozitare în funcție de tratamentul fiscal pe care îl utilizează sau pe care intenționează să îl utilizeze în declarațiile sale fiscale.

11. Dacă o entitate concluzionează că nu este probabil ca autoritatea fiscală să accepte un tratament fiscal incert, entitatea trebuie să țină seama de efectul respectivei incertitudini în determinarea profitului impozabil (a pierderii fiscale), a bazelor fiscale, a pierderilor fiscale neutilizate și a creditelor fiscale neutilizate sau a ratelor de impozitare. O entitate trebuie să reflecte efectul incertitudinii pentru fiecare tratament fiscal incert, prin utilizarea oricăreia dintre următoarele două metode, în funcție de cea de la care entitatea așteaptă să prefigureze cel mai bine rezolvarea incertitudinii:

▼M64

(a) metoda celei mai probabile valori – valoarea unică cea mai probabilă dintr-o gamă de rezultate posibile. Această metodă poate prefigura cel mai bine rezolvarea incertitudinii atunci când există doar două rezultate posibile care se exclud reciproc sau dacă rezultatele sunt concentrate în jurul unei singure valori.

(b) metoda valorii preconizate – suma valorilor ponderate în funcţie de probabilitate dintr-o gamă de rezultate posibile. Această metodă poate prefigura cel mai bine rezolvarea incertitudinii dacă există o gamă de rezultate posibile care nici nu se exclud reciproc, nici nu sunt concentrate în jurul unei singure valori.

12. În cazul în care un tratament fiscal incert are un impact asupra impozitului curent și a impozitului amânat (de exemplu, în cazul în care acesta afectează atât profitul impozabil utilizat pentru a determina impozitul curent, cât și bazele fiscale utilizate pentru a determina impozitul amânat), o entitate trebuie să formuleze raţionamente și estimări coerente pentru a determina atât impozitul curent, cât și impozitul amânat.

Modificări ale faptelor și circumstanţelor

13. O entitate trebuie să reevalueze un raţionament sau o estimare prevăzute de prezenta interpretare în cazul în care faptele și circumstanţele pe care s-a întemeiat respectivul raţionament sau respectiva estimare se modifică sau în cazul obţinerii de noi informaţii care au un impact asupra raţionamentului sau a estimării respective. De exemplu, modificarea faptelor și a circumstanţelor ar putea modifica concluziile unei entităţi cu privire la acceptabilitatea unui tratament fiscal sau ar putea schimba estimarea entităţii cu privire la efectele incertitudinii, sau ambele. Punctele A1–A3 prezintă îndrumări referitoare la modificările faptelor și ale circumstanţelor.

14. O entitate trebuie să reflecte efectul unei modificări a faptelor și circumstanţelor sau al noilor informaţii ca o modificare a estimării contabile în aplicarea IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. O entitate trebuie să aplice IAS 10 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* pentru a determina dacă o modificare ce survine după perioada de raportare constituie un eveniment care conduce la ajustarea situaţiilor financiare sau un eveniment care nu conduce la o astfel de ajustare.

Anexa A

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRIC 23 și are aceeași valoare ca celelalte părţi ale IFRIC 23.

MODIFICĂRI ALE FAPTELOR ȘI CIRCUMSTANŢELOR (PUNCTUL 13)

A1 În aplicarea punctului 13 din prezenta interpretare, o entitate trebuie să evalueze importanţa și efectele unei modificări a faptelor și circumstanţelor sau ale obţinerii de informaţii noi în contextul legislaţiei fiscale aplicabile. De exemplu, în cazul în care două tratamente fiscale sunt supuse unor legislaţii fiscale diferite, un anumit eveniment ar putea antrena reevaluarea unui raţionament sau a unei estimări formulate pentru unul dintre tratamentele fiscale respective, dar nu și pentru celălalt.

A2 Exemple de modificări ale faptelor și circumstanţelor sau de noi informaţii care, în funcţie de circumstanţe, pot duce la reevaluarea unui raţionament sau a unei estimări cerute de prezenta interpretare includ dar nu se limitează la următoarele:

(a) controalele efectuate sau acţiunile întreprinse de către o autoritate fiscală. De exemplu:

(i) acord sau dezacord al autorităţii fiscale cu privire la tratamentul fiscal sau a unui tratament fiscal similar aplicat de către entitate;

▼M64

(ii) informații conform cărora autoritatea fiscală a agreat sau a respins un tratament fiscal similar aplicat de către o altă entitate; și

(iii) informații referitoare la suma primită sau plătită pentru a aplica un tratament fiscal similar.

(b) modificări ale normelor stabilite de către o autoritate fiscală.

(c) expirarea dreptului unei autorități fiscale de a controla sau de a reexamina un tratament fiscal.

A3 Absența unui acord sau a unui dezacord al autorității fiscale cu privire la un tratament fiscal, în mod izolat, este puțin probabil să constituie o modificare a faptelor și circumstanțelor care să afecteze raționamentele și estimările cerute de prezenta interpretare sau să reprezinte noi informații care au un impact asupra raționamentelor și estimărilor cerute de prezenta interpretare.

INFORMAȚII DE PREZENTAT

A4 Atunci când există o incertitudine în privința unor tratamente fiscale, o entitate trebuie să determine dacă să prezinte:

(a) raționamentele aplicate pentru a determina profitul impozabil (pierderea fiscală), bazele fiscale, pierderile fiscale neutilizate, creditele fiscale neutilizate și ratele de impozitare, în aplicarea punctului 122 din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*; și

(b) informații referitoare la ipotezele și la estimările efectuate pentru a determina profitul impozabil (pierderea fiscală), bazele fiscale, pierderile fiscale neutilizate, creditele fiscale neutilizate și ratele de impozitare, în aplicarea punctelor 125-129 din IAS 1.

A5 În cazul în care entitatea concluzionează că este probabil ca autoritatea fiscală să accepte un tratament fiscal incert, entitatea determină dacă trebuie să prezinte efectul potențial al incertitudinii cu privire la datorii și active contingente aferente impozitului, în aplicarea punctului 88 din IAS 12.

Anexa B

Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă din IFRIC 23 și are aceeași valoare ca celelalte părți ale IFRIC 23.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

B1 O entitate aplică prezenta interpretare pentru perioadele de raportare anuală care încep la 1 ianuarie 2019 sau ulterior acestei date. Aplicarea anterior acestei date este permisă. În cazul în care o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară, aceasta prezintă acest fapt.

TRANZIȚIE

B2 La aplicarea inițială, entitatea aplică prezenta interpretare:

(a) retrospectiv, prin aplicarea IAS 8, în cazul în care acest lucru este posibil fără a se utiliza înțelegerea ulterioară; sau

(b) retrospectiv, prin recunoașterea, la data aplicării sale inițiale, a efectului cumulat al aplicării inițiale a interpretării. În cazul în care entitatea alege această abordare de tranziție, ea nu trebuie să retrateze informațiile comparative. În schimb, entitatea trebuie să recunoască efectul cumulat al aplicării inițiale a interpretării ca fiind o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat (sau a altor componente ale capitalurilor proprii, după caz). Data aplicării inițiale reprezintă începutul perioadei anuale de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată prezenta interpretare.

▼B

INTERPRETAREA SIC 7

Introducerea monedei euro

REFERINŢE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 10 ►M5 *Evenimente ulterioare perioadei de raportare* ◄ (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 21 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

▼M11

— IAS 27 *Situaţii financiare consolidate şi individuale* (revizuit în 2008)

▼B

ASPECT TRATAT

1. De la 1 ianuarie 1999, data efectivă a intrării în vigoare a Uniunii Economice şi Monetare (UEM), euro va deveni o monedă de sine stătătoare, iar cursurile de schimb dintre euro şi monedele naţionale participante vor fi fixate în mod irevocabil, adică riscul apariţiei unor diferenţe 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 naţionale ale statelor membre participante ale Uniunii Europene la euro („trecerea la euro”).

CONSENS

3. Dispoziţiile IAS 21 în ceea ce priveşte conversia tranzacţiilor în valută şi a situaţiilor financiare ale operaţiunilor din străinătate trebuie să fie strict aplicate trecerii la euro. Acelaşi raţionament se aplică fixării cursurilor de schimb valutar în momentul în care alte ţări vor adera la UEM în etape ulterioare.

4. Aceasta înseamnă că, în special:

(a) activele şi datoriile monetare în valută rezultând din tranzacţii trebuie să continue să fie convertite în moneda funcţională la cursul de închidere. Orice diferenţe de schimb rezultate trebuie recunoscute imediat ca venituri sau cheltuieli, cu excepţia faptului că o entitate trebuie să continue aplicarea politicilor sale contabile existente câştigurilor şi pierderilor din diferenţe de curs valutar legate de acoperirea riscului monedei de schimb în cazul unei tranzacţii prognozate;

▼M11

(b) diferenţele de curs valutar cumulate aferente conversiei situaţiilor financiare ale operaţiunilor din străinătate, recunoscute la alte elemente ale rezultatului global, trebuie acumulate în capitaluri proprii şi trebuie reclasificate de la capitalurile proprii la profit sau pierdere numai la cedarea sau la cedarea parţială a investiţiei nete în operaţiunea din străinătate; şi

▼B

(c) diferenţele 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 dispoziţiile 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 Internaţionale 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.

▼M32

_____

_____

▼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.

▼M33

———————

▼B

INTERPRETAREA SIC 25

Impozitul pe profit – Modificări ale statutului fiscal al unei entităţi sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi

REFERINŢE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*

— IAS 12 *Impozitul pe profit*

ASPECT TRATAT

1. O modificare a statutului fiscal al unei entităţi sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi poate avea consecinţe asupra entităţii prin creşterea sau scăderea datoriilor ori activelor sale fiscale. Aceasta se poate întâmpla, de exemplu, în momentul cotării publice a instrumentelor de capitaluri proprii ale unei entităţi sau în momentul restructurării capitalurilor proprii ale unei entităţi. Se poate întâmpla, de asemenea, odată cu mutarea unui acţionar majoritar într-o altă ţară. Drept consecinţă a unui astfel de eveniment, o entitate poate fi impozitată diferit; poate, de exemplu, câştiga sau pierde stimulente fiscale sau poate plăti o rată de impozit diferită în viitor.

2. O modificare a statutului fiscal al unei entităţi sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi poate avea un efect imediat asupra datoriilor sau activelor fiscale curente ale entităţii. Modificarea poate, de asemenea, duce la creşterea sau scăderea datoriilor şi creanţelor privind impozitul amânat recunoscute de entitate, în funcţie de efectul pe care modificarea statutului fiscal îl are asupra consecinţelor fiscale care vor apărea din recuperarea sau decontarea valorii contabile a activelor și datoriilor entităţii.

3. Aspectul tratat se referă la modul în care o entitate ar trebui să contabilizeze consecinţele fiscale ale unei modificări a statutului său fiscal sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi.

CONSENS

▼M5

4 O modificare a statutului fiscal al unei entităţi sau al ►M5 proprietarilor ◄ săi nu generează creşteri sau reduceri ale valorilor recunoscute în afara profitului sau pierderii. Consecinţele modificării statutului fiscal asupra impozitului curent şi a celui amânat trebuie să fie incluse în profitul sau pierderea perioadei, cu excepţia cazului în care consecinţele respective se referă la tranzacţii şi evenimente care au drept rezultat, în aceeaşi 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 consecinţe fiscale aferente modificărilor valorii recunoscute a capitalurilor proprii, în aceeaşi 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 consecinţe 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*

▼M52

_____

▼B

— IAS 17 *Contracte de leasing* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

▼M52

_____

▼B

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

▼M53

_____

▼B

— IFRS 4 *Contracte de asigurare*

▼M53

— IFRS 9 *Instrumente financiare*

▼M52

— IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*

▼B

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];

▼B

(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.)

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

▼B

(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.

▼M53

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, IFRS 4 sau IFRS 9, în funcție de termenii acordului.

▼M52

8. Dispozițiile prevăzute în IFRS 15 se aplică faptelor și circumstanțelor fiecărui acord 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:

▼B

(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:

▼B

(a) o descriere a acordului care să includă:

(i) activul de bază și orice restricţii de utilizare a acestuia;

(ii) durata de viaţă utilă și alte condiţii semnificative ale acordului;

(iii) tranzacţiile care sunt legate între ele, inclusiv toate opţiunile; și

(b) tratamentul contabil aplicat oricărui comision primit, valoarea recunoscută ca venit în perioada respectivă și elementul-rând din situaţia veniturilor în care este inclusă.

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

▼M53

Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările politicilor contabile trebuie să fie contabilizate în conformitate cu IAS 8.

IFRS 9 a modificat punctul 7. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 9.

▼M52

IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*, emis în mai 2014, a modificat secţiunea „Referinţe” și punctul 8. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

▼B

INTERPRETAREA SIC 29

▼M9

Acorduri de concesiune a serviciilor: prezentări de informaţii

▼B

REFERINŢE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor 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 şi active contingente*

— IAS 38 *Imobilizări necorporale* (astfel cum a fost revizuit în 2004)

▼M54

— IFRS 16 *Contracte de leasing*

▼B

ASPECT TRATAT

1. O entitate (concesionarul) poate încheia un acord cu o altă entitate (concedentul) pentru prestarea de servicii care oferă publicului acces la facilităţi 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 reţele de telecomunicaţii. Exemplele de acorduri care nu sunt acorduri de concesiune a serviciilor cuprind externalizarea de către o entitate a activităţilor de exploatare a serviciilor sale interne (de exemplu cantina angajaţilor, întreţinerea clădirilor și funcţiile contabile sau de tehnologie a informaţiei).

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 facilităţi 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 condiţii 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 obligaţii de a presta servicii publice.

4. Aspectul tratat se referă la tipul de informaţii care ar trebui prezentate în notele la situaţiile financiare ale unui concesionar și ale unui concedent.

▼M54

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, IFRS 16 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.

▼B

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.

▼M54

O entitate trebuie să aplice modificarea de la punctul 6 litera (e) și de la punctul 6A pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2008 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IFRIC 12 pentru o perioadă anterioară, această modificare trebuie aplicată pentru acea perioadă anterioară.

IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼B

INTERPRETAREA SIC 31

Venituri – Tranzacţii barter care presupun servicii de publicitate

REFERINŢE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IAS 18 *Venituri*

ASPECT TRATAT

1. O entitate (vânzătorul) poate încheia o tranzacţie 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 contraprestaţie între entităţi. În alte cazuri, sunt schimbate, de asemenea, sume egale sau aproximativ egale de numerar sau altă contraprestaţie.

3. Un vânzător care furnizează servicii de publicitate în cursul activităţilor sale curente recunoaște, în conformitate cu IAS 18, veniturile dintr-o tranzacţie barter care presupune servicii de publicitate atunci când, printre alte criterii, serviciile tranzacţionate 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 tranzacţie care generează venit în conformitate cu IAS 18.

4. Aspectul tratat se referă la tipul de circumstanţe în care un vânzător evaluează în mod fiabil veniturile la valoarea justă a serviciilor de publicitate primite sau prestate ►**M5** într-o tranzacţie ◄ barter.

CONSENS

5. Veniturile provenite dintr-o tranzacţie barter care presupune activităţi 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 tranzacţie ◄ barter numai în raport cu tranzacţiile non-barter care:

   (a) presupun servicii de publicitate similare cu cele din tranzacţia barter;

   (b) se produc frecvent;

   (c) reprezintă un număr predominant de tranzacţii și o valoare predominantă în comparaţie cu totalitatea tranzacţiilor care implică furnizarea de servicii de publicitate similare cu cele care fac obiectul tranzacţiei barter;

   (d) presupun plata în numerar și/sau altă formă de contraprestaţie (de exemplu valori mobiliare tranzacţionabile, active nemonetare și alte servicii) care au o valoare justă ce se poate evalua fiabil; și

   (e) nu implică același partener ca tranzacţia 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

REFERINŢE

▼M5

— IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* (revizuit în 2007)

▼B

— IAS 2 *Stocuri* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

▼M52

_____

▼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 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*

▼M52

— IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienţii*

▼M54

— IFRS 16 *Contracte de leasing*

▼B

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 entităţii, furnizarea de servicii electronice, vânzarea de produse și servicii. Un site web proiectat pentru acces intern poate fi utilizat pentru a stoca informaţii privind politicile companiei și detalii despre clienţi, precum și pentru căutarea de informaţii 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 specificaţiilor, evaluarea alternativelor și selectarea preferinţelor;

   (b) dezvoltarea aplicaţiilor și a infrastructurii – include obţinerea unui nume de domeniu, cumpărarea și dezvoltarea componentelor hardware și a softurilor de operare, instalarea aplicaţiilor dezvoltate și teste de rezistenţă;

   (c) proiectarea grafică – include proiectarea modului de prezentare a paginilor web;

   (d) dezvoltarea conţinutului – include crearea, cumpărarea, pregătirea și încărcarea informaţiilor pe site-ul web, fie în format text, fie în format grafic, înainte de finalizarea dezvoltării site-ului web. Aceste informaţii 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 întreţine și dezvoltă aplicaţiile, infrastructura, grafica și conţinutul site-ului web.

▼B

4. În ceea ce privește contabilizarea cheltuielilor interne cu dezvoltarea și exploatarea site-ului web propriu al entităţii pentru acces intern sau extern, aspectele tratate sunt:

(a) dacă site-ul web este o imobilizare necorporală generată intern care face obiectul dispoziţiilor IAS 38; și

(b) tratamentul contabil adecvat pentru o astfel de cheltuială.

▼M68

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 producţie și conexiuni la internet). Astfel de cheltuieli sunt contabilizate în conformitate cu IAS 16. În plus, când o entitate angajează cheltuieli cu un furnizor de servicii de internet care găzduiește website-ul entităţii, cheltuiala este recunoscută ca un cost în conformitate cu punctul 88 din IAS 1 și cu *Cadrul general conceptual de raportare financiară* atunci când serviciile sunt primite.

▼M54

6. IAS 38 nu se aplică imobilizărilor necorporale deţinute de o entitate în vederea vânzării pe parcursul desfășurării normale a activităţii (a se vedea IAS 2 și IFRS 15) sau contractelor de leasing pentru imobilizări necorporale contabilizate în conformitate cu IFRS 16. În consecinţă, 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 sau care sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 16.

▼B

CONSENS

7. Propriul site web al unei entităţi, rezultat din dezvoltare și destinat accesului intern sau extern, reprezintă o imobilizare necorporală generată intern care face obiectul dispoziţiilor IAS 38.

8. Un site web care rezultă din dezvoltare trebuie să fie recunoscut drept imobilizare necorporală dacă și numai dacă, în plus faţă de respectarea dispoziţiilor generale descrise la punctul 21 din IAS 38 pentru recunoașterea și evaluarea iniţială, o entitate poate respecta dispoziţiile de la punctul 57 din IAS 38. Mai precis, o entitate poate respecta dispoziţia 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 entităţi trebuie să fie contabilizată în conformitate cu IAS 38. Natura fiecărei activităţi pentru care este suportată o cheltuială (de exemplu, formarea angajaţilor și întreţinerea 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.

▼**M52**

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 aceste 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.

IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat secțiunea „Referințe” și punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

▼**M54**

IFRS 16, emis în ianuarie 2016, a modificat punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 16.

▼**M68**

Documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS*, publicat în 2018, a modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2020 sau ulterior acestei date. Aplicarea anterior acestei date este permisă dacă o entitate aplică în același timp toate celelalte modificări cuprinse în documentul *Modificări ale referințelor la cadrul general conceptual în standardele IFRS*. O entitate trebuie să aplice modificarea SIC-32 retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*. Cu toate acestea, dacă o entitate stabilește că aplicarea retroactivă ar fi imposibilă sau ar determina costuri sau eforturi nejustificate, aceasta trebuie să aplice modificarea SIC-32 prin trimitere la punctele 23-28, 50-53 și 54F din IAS 8.