2024/2862

13.11.2024

REGULAMENTUL (UE) 2024/2862 AL COMISIEI

din 12 noiembrie 2024

de modificare a Regulamentului (UE) 2023/1803 în ceea ce privește Standardul Internațional de Contabilitate 21

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene,

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

întrucât:

(1) Prin Regulamentul (UE) 2023/1803 al Comisiei ([2]) au fost adoptate anumite standarde internaționale de contabilitate și interpretări existente la 8 septembrie 2022.

(2) La 15 august 2023, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate a publicat anumite amendamente la Standardul Internațional de Contabilitate 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* („IAS 21”). Modificările precizează care sunt cazurile în care o monedă este convertibilă într-o altă monedă și, atunci când nu este convertibilă, modul în care o societate stabilește cursul de schimb care trebuie aplicat și prezentările de informații pe care o societate trebuie să le furnizeze în cazul în care o monedă nu este convertibilă.

(3) Ca urmare a amendamentelor aduse standardului IAS 21, a fost modificat și Standardul Internațional de Raportare Financiară 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* (denumit în continuare „IFRS 1”), pentru a se asigura coerența între aceste standarde.

(4) În urma unei consultări a Grupului Consultativ European pentru Raportare Financiară (EFRAG), Comisia concluzionează că amendamentele la IAS 21 îndeplinesc condițiile pentru adoptare prevăzute la articolul 3 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002.

(5) Prin urmare, Regulamentul (UE) 2023/1803 ar trebui modificat în consecință.

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

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

Anexa la Regulamentul (UE) 2023/1803 se modifică după cum urmează:

1. Standardul Internațional de Contabilitate 21 *Efectele modificărilor cursurilor de schimb valutar* („IAS 21”) se modifică în conformitate cu anexa la prezentul regulament.
2. Standardul Internațional de Raportare Financiară 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* („IFRS 1”) se modifică în conformitate cu amendamentele la IAS 21 prevăzute în anexa la prezentul regulament.

Articolul 2

Fiecare societate aplică modificările menționate la articolul 1 cel târziu de la data începerii primului său exercițiu financiar care debutează la 1 ianuarie 2025 sau ulterior acestei date.

([1]) JO L 243, 11.9.2002, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2002/1606/oj.
([2]) Regulamentul (UE) 2023/1803 al Comisiei din 13 septembrie 2023 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO L 237, 26.9.2023, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2023/1803/oj).

Articolul 3

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

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

Adoptat la Bruxelles, 12 noiembrie 2024.

Pentru Comisie
Președinta
Ursula VON DER LEYEN

ANEXĂ

Lipsa de convertibilitate

Modificări aduse standardului IAS 21

Modificări aduse standardului IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*

Se modifică punctele 8 și 26. Se adaugă punctele 8A-8B, 19A și titlurile aferente acestora, punctele 57A-57B, 60L-60M și anexa A.

DEFINIȚII

8. **Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesul specificat în continuare:**

...

O monedă este *convertibilă* într-o altă monedă atunci când entitatea poate obține cealaltă monedă într-un interval de timp care permite o întârziere administrativă normală și prin intermediul unei piețe sau al unui mecanism de schimb în care o tranzacție de schimb ar crea drepturi și obligații exercitabile.

...

Detalierea definițiilor

Convertibil (punctele A2–A10)

8A O entitate evaluează dacă o monedă este convertibilă într-o altă monedă:

(a) la data de evaluare; și

(b) în scopul specificat.

8B Moneda nu este convertibilă în cealaltă monedă dacă o entitate poate obține doar o sumă nesemnificativă din cealaltă monedă la data evaluării și în scopul specificat.

...

ESTIMAREA CURSULUI DE SCHIMB LA VEDERE ATUNCI CÂND O MONEDĂ NU ESTE CONVERTIBILĂ (PUNCTELE A11-A17)

19A O entitate trebuie să estimeze cursul de schimb la vedere de la data de evaluare atunci când o monedă nu este convertibilă într-o altă monedă (astfel cum se descrie la punctele 8, 8A-8B și A2-A10) la data respectivă. Atunci când estimează cursul de schimb la vedere, entitatea are drept obiectiv să reflecte cursul care s-ar aplica la o tranzacție de schimb obișnuită la data evaluării între participanții pe piață în condiții economice predominante.

RAPORTAREA ÎN MONEDA FUNCȚIONALĂ A TRANZACȚIILOR ÎN VALUTĂ

...

Raportarea la finalul perioadelor de raportare ulterioare

...

26. Atunci când sunt disponibile mai multe cursuri de schimb, cursul utilizat este acela la care viitoarele fluxuri de trezorerie reprezentate de tranzacție sau soldul ar fi putut fi decontate dacă acele fluxuri de trezorerie ar fi avut loc la data evaluării.

...

INFORMAȚII DE PREZENTAT

...

57A Atunci când o entitate estimează un curs de schimb la vedere deoarece o monedă nu este convertibilă într-o altă monedă (a se vedea punctul 19A), aceasta trebuie să prezinte informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să înțeleagă modul în care neconvertibilitatea monedei în cealaltă monedă afectează sau este de așteptat să afecteze performanța financiară, poziția financiară și fluxurile de trezorerie ale entității. Pentru a atinge acest obiectiv, entitatea trebuie să prezinte informații cu privire la:

(a) natura și efectele financiare ale neconvertibilității monedei în cealaltă monedă;

(b) cursul (cursurile) de schimb la vedere utilizat(e);

(c) procesul de estimare; și

(d) riscurile la care este expusă entitatea ca urmare a neconvertibilității monedei în cealaltă monedă.

57B Punctele A18-A20 precizează modul în care o entitate aplică punctul 57A.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

...

60L *Lipsa de convertibilitate*, publicat în august 2023, a modificat punctele 8 și 26 și a adăugat punctele 8A-8B, 19A, 57A-57B și anexa A. Entitatea trebuie să aplice modificările respective pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2025 sau după această dată. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă aplică modificările pentru o perioadă anterioară, o entitate trebuie să prezinte acest fapt. Data aplicării inițiale reprezintă începutul perioadei anuale de raportare în care o entitate aplică pentru prima dată modificările respective.

60M Atunci când aplică *Lipsa de convertibilitate*, o entitate nu trebuie să retrateze informațiile comparative. În schimb:

(a) atunci când entitatea raportează tranzacții în valută în moneda sa funcțională și, la data aplicării inițiale, concluzionează că moneda sa funcțională nu este convertibilă în moneda străină sau, dacă este cazul, concluzionează că moneda străină nu este convertibilă în moneda sa funcțională, entitatea trebuie, la data aplicării inițiale:

(i) să convertească elementele monetare exprimate în valută afectate și elementele nemonetare evaluate la valoarea justă în valută, utilizând cursul de schimb la vedere estimat la data respectivă și

(ii) să recunoască orice efect al aplicării inițiale a modificărilor ca fiind o ajustare la soldul de deschidere al rezultatului reportat;

(b) atunci când entitatea utilizează o altă monedă de prezentare decât moneda sa funcțională sau convertește rezultatele și poziția financiară ale unei operațiuni din străinătate și, la data aplicării inițiale, concluzionează că moneda sa funcțională (sau moneda funcțională a operațiunii din străinătate) nu este convertibilă în moneda sa de prezentare sau, dacă este cazul, concluzionează că moneda sa de prezentare nu este convertibilă în moneda sa funcțională (sau în moneda funcțională a operațiunii din străinătate), entitatea trebuie, la data aplicării inițiale:

(i) să convertească activele și datoriile afectate utilizând cursul de schimb la vedere estimat la data respectivă;

(ii) să convertească elementele de capitaluri proprii afectate utilizând cursul de schimb la vedere estimat la data respectivă dacă moneda funcțională a entității este hiperinflaționistă; și

(iii) să recunoască orice efect al aplicării inițiale a modificărilor ca fiind o ajustare la valoarea cumulată a diferențelor de conversie acumulate într-o componentă separată a capitalurilor proprii.

...

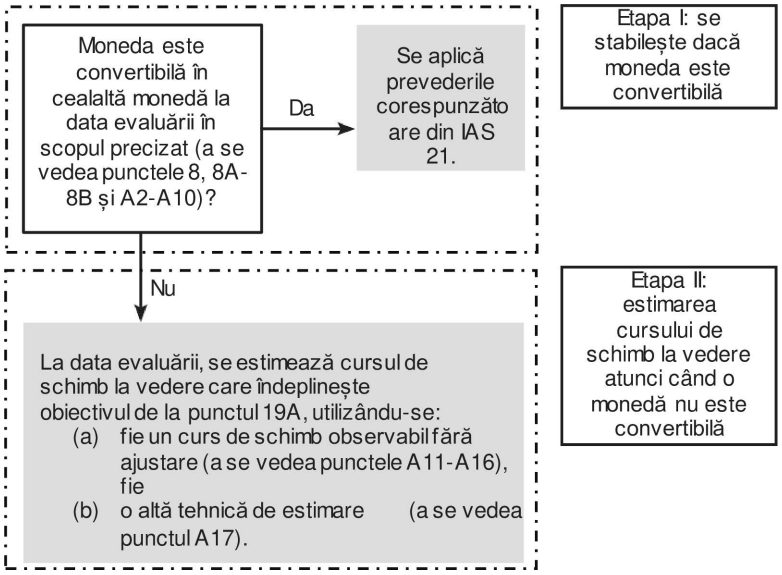
Anexa A

Îndrumări de aplicare

Prezenta anexă face parte integrantă din standard.

CONVERTIBILITATE

A1 Scopul diagramei de mai jos este de a ajuta entitățile să evalueze dacă o monedă este convertibilă și să estimeze cursul de schimb la vedere atunci când o monedă nu este convertibilă.



Etapa I: evaluarea convertibilității unei monede (punctele 8 și 8A-8B)

A2 Punctele A3-A10 prezintă îndrumări de aplicare pentru a ajuta o entitate să evalueze dacă o monedă este convertibilă într-o altă monedă. O entitate ar putea stabili că o monedă nu este convertibilă într-o altă monedă, chiar dacă cealaltă monedă ar putea fi convertibilă în sens invers. De exemplu, o entitate ar putea stabili că moneda MP nu este convertibilă în moneda ML, chiar dacă moneda ML este convertibilă în moneda MP.

Intervalul de timp

A3 Punctul 8 definește cursul de schimb la vedere ca fiind cursul de schimb utilizat în tranzacțiile cu livrare imediată. Cu toate acestea, este posibil ca o tranzacție de schimb să nu se finalizeze de fiecare dată instantaneu din cauza unor dispoziții legale sau de reglementare ori din motive practice, precum sărbătorile legale. O întârziere administrativă normală intervenită în obținerea celeilalte monede nu exclude convertibilitatea unei monede în această altă monedă. Ceea ce constituie o întârziere administrativă normală depinde de fapte și circumstanțe.

Capacitatea de a obține cealaltă monedă

A4 Atunci când evaluează dacă o monedă este convertibilă într-o altă monedă, o entitate trebuie să ia în considerare mai degrabă capacitatea sa de a obține cealaltă monedă decât intenția sau decizia sa de o obține. Sub rezerva celorlalte cerințe de la punctele A2-A10, o monedă este convertibilă într-o altă monedă dacă o entitate este în măsură să obțină, direct sau indirect, cealaltă monedă, chiar dacă intenția sau decizia sa este de a nu face acest lucru. De exemplu, sub rezerva celorlalte dispoziții de la punctele A2-A10, indiferent dacă entitatea intenționează sau decide să obțină moneda MP, moneda ML este convertibilă în moneda MP dacă o entitate este în măsură fie să schimbe ML în MP, fie să schimbe ML într-o altă monedă (MF) și, ulterior, să schimbe MF în MP.

Piețe sau mecanisme de schimb

A5 Atunci când evaluează dacă o monedă este convertibilă într-o altă monedă, o entitate trebuie să ia în considerare numai piețele sau mecanismele de schimb în care o tranzacție de schimb a acestei monede în cealaltă monedă ar crea drepturi și obligații exercitabile. Exercitarea este o problemă de drept. Pentru a se stabili dacă o tranzacție de schimb pe o piață sau un mecanism de schimb ar crea drepturi și obligații exercitabile se ține seama de fapte și circumstanțe.

Scopul în care se obține cealaltă monedă

A6 Pot exista cursuri de schimb diferite pentru diferitele utilizări ale unei monede. De exemplu, este posibil ca o jurisdicție care se confruntă cu presiuni asupra balanței sale de plăți să dorească să descurajeze remiterile de capital (cum ar fi plata de dividende) către alte jurisdicții, dar să încurajeze importurile de bunuri specifice din jurisdicțiile respective. În aceste circumstanțe, autoritățile relevante ar putea:

(a) să stabilească un curs de schimb preferențial pentru importurile de bunuri de acest tip și un curs de schimb „de penalizare" pentru transferurile de capital către alte jurisdicții, astfel încât diferitelor tranzacții de schimb să li se aplice cursuri de schimb diferite; sau

(b) să pună la dispoziție cealaltă monedă numai pentru plățile aferente importurilor de bunuri de acest tip, nu și pentru transferurile de capital către alte jurisdicții.

A7 În consecință, convertibilitatea unei monede într-o altă monedă ar putea depinde de scopul pentru care entitatea obține (sau, în mod ipotetic, ar putea fi nevoită să obțină) cealaltă monedă. La evaluarea convertibilității:

(a) atunci când o entitate raportează tranzacții în valută în moneda sa funcțională (a se vedea punctele 20-37), aceasta trebuie să plece de la premisa că scopul obținerii celeilalte monede este realizarea sau decontarea tranzacțiilor, activelor sau datoriilor individuale în valută;

(b) atunci când o entitate utilizează o monedă de prezentare diferită de moneda sa funcțională (a se vedea punctele 38-43), aceasta trebuie să plece de la premisa că scopul obținerii celeilalte monede este realizarea sau decontarea activelor sale nete sau a datoriilor sale nete;

(c) atunci când o entitate convertește rezultatele și poziția financiară ale unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare (a se vedea punctele 47-44), aceasta trebuie să plece de la premisa că scopul obținerii celeilalte monede este realizarea sau decontarea investiției sale nete în operațiunea din străinătate.

A8 Valorificarea activelor nete ale unei entități sau realizarea investiției nete într-o operațiune din străinătate poate avea loc, de exemplu, prin:

(a) distribuirea de beneficii financiare proprietarilor entității;

(b) primirea de beneficii financiare din operațiunea din străinătate a entității; sau

(c) recuperarea investiției de către entitate sau de către proprietarii entității, de exemplu prin cedarea investiției.

A9 O entitate trebuie să evalueze dacă o monedă este convertibilă într-o altă monedă în mod separat pentru fiecare scop specificat la punctul A7. De exemplu, o entitate trebuie să evalueze convertibilitatea în scopul raportării tranzacțiilor în valută în moneda sa funcțională [a se vedea punctul A7 litera (a)] în mod separat de convertibilitatea în scopul conversiei rezultatelor și a poziției financiare ale unei operațiuni din străinătate [a se vedea punctul A7 litera (c)].

Capacitatea de a obține numai sume limitate din cealaltă monedă

A10 O monedă nu este convertibilă într-o altă monedă dacă, pentru atingerea unui scop specificat la punctul A7, o entitate poate obține doar o sumă nesemnificativă din cealaltă monedă. O entitate trebuie să evalueze importanța sumei din cealaltă monedă pe care este capabilă să o obțină într-un scop precis comparând suma respectivă cu suma totală din cealaltă monedă necesară în scopul respectiv. De exemplu, o entitate care utilizează o monedă funcțională ML are datorii exprimate în moneda MF. Entitatea evaluează dacă suma totală de MF pe care o poate obține în scopul decontării datoriilor respective este doar o sumă nesemnificativă în comparație cu valoarea agregată (suma) a soldurilor sale de datorii exprimate în MF.

Etapa II: Estimarea cursului de schimb la vedere atunci când o monedă nu este convertibilă (punctul 19A)

A11 Prezentul standard nu precizează modul în care o entitate estimează cursul de schimb la vedere pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 19A. Entitatea poate utiliza un curs de schimb observabil fără ajustare (a se vedea punctele A12-A16) sau o altă tehnică de estimare (a se vedea punctul A17).

Utilizarea unui curs de schimb observabil fără ajustare

A12 Pentru estimarea cursului de schimb la vedere, astfel cum se cere la punctul 19A, o entitate poate utiliza un curs de schimb observabil fără ajustare dacă acest curs de schimb observabil îndeplinește obiectivul de la punctul 19A. Printre exemplele de rată de schimb observabilă se numără:

(a) un curs de schimb la vedere destinat unui alt scop decât cel pentru care o entitate evaluează convertibilitatea (a se vedea punctele A13-A14) și

(b) primul curs de schimb la care o entitate poate să obțină cealaltă monedă în scopul specificat după ce se restabilește convertibilitatea monedei (primul curs de schimb ulterior) (a se vedea punctele A15-A16).

Utilizarea într-un alt scop a unui curs de schimb observabil

A13 Este posibil ca o monedă neconvertibilă într-o altă monedă într-un anumit scop să fie convertibilă în moneda respectivă într-un alt scop. De exemplu, entitatea ar putea obține o monedă pentru a importa anumite bunuri, dar nu și pentru a plăti dividende. În astfel de situații, entitatea poate concluziona că un curs de schimb observabil care se aplică într-un alt scop îndeplinește obiectivul de la punctul 19A. În cazul în care cursul îndeplinește obiectivul de la punctul 19A, o entitate poate utiliza acest curs cu titlu de curs de schimb la vedere estimat.

A14 Atunci când evaluează dacă un astfel de curs de schimb observabil îndeplinește obiectivul de la punctul 19A, o entitate trebuie să examineze, printre alți factori:

(a) *dacă există mai multe cursuri de schimb observabile* – existența mai multor cursuri de schimb observabile ar putea indica faptul că aceste cursuri de schimb sunt stabilite astfel încât să încurajeze sau să descurajeze entitățile să obțină cealaltă monedă în anumite scopuri. Este posibil ca aceste cursuri de schimb observabile să includă un „stimulent” sau o „sancțiune” și să nu reflecte, astfel, condițiile economice predominante;

(b) *scopul în care moneda este convertibilă* – dacă o entitate este în măsură să obțină cealaltă monedă numai în scopuri restrânse (de exemplu, importul de materiale de urgență), cursul de schimb observabil prezintă probabilitatea de a nu reflecta condițiile economice predominante;

(c) *natura cursului de schimb* – un regim flotant al cursului de schimb observabil prezintă o probabilitate mai mare de a reflecta condițiile economice predominante decât un curs de schimb stabilit prin intervenții periodice ale autorităților relevante;

(d) *frecvența actualizării ratelor cursului de schimb* – un curs de schimb observabil neschimbat în timp prezintă o probabilitate mai mică de a reflecta condițiile economice predominante decât un curs de schimb observabil care este actualizat zilnic (sau chiar mai frecvent).

Utilizarea primului curs de schimb ulterior

A15 Este posibil ca o monedă neconvertibilă într-o altă monedă la data de evaluare într-un anumit scop să devină convertibilă ulterior în moneda respectivă pentru acel scop. În astfel de situații, entitatea ar putea concluziona că primul curs de schimb ulterior îndeplinește obiectivul de la punctul 19A. În cazul în care cursul îndeplinește obiectivul de la punctul 19A, o entitate poate utiliza acest curs cu titlu de curs de schimb la vedere estimat.

A16 Atunci când evaluează dacă primul curs de schimb ulterior îndeplinește obiectivul de la punctul 19A, o entitate trebuie să examineze, printre alți factori:

(a) *intervalul de timp dintre data de evaluare și data la care se restabilește convertibilitatea* – cu cât această perioadă este mai scurtă, cu atât este mai probabil ca primul curs de schimb ulterior să reflecte condițiile economice predominante;

(b) *ratele inflației* – atunci când o economie este supusă unei inflații ridicate, inclusiv atunci când o economie este hiperinflaționistă (astfel cum se specifică în IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*), modificările de prețuri intervin adesea rapid, poate chiar de mai multe ori pe zi. În consecință, este posibil ca primul curs de schimb ulterior pentru moneda unei economii de acest tip să nu reflecte condițiile economice predominante.

Utilizarea unei alte tehnici de estimare

A17 Entitatea care utilizează o altă tehnică de estimare poate utiliza orice curs de schimb observabil, inclusiv cursurile tranzacțiilor de schimb realizate pe piețe sau mecanisme de schimb care nu creează drepturi și obligații exercitabile, și poate ajusta acest curs, dacă este necesar, pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 19A.

Informații de prezentat în cazul în care o monedă nu este convertibilă

A18 O entitate trebuie să analizeze care este nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini obiectivul prezentării de informații de la punctul 57A. O entitate trebuie să prezinte informațiile specificate la punctele A19-A20 și orice informații suplimentare necesare pentru îndeplinirea obiectivului prezentării de informații de la punctul 57A.

A19 La aplicarea punctului 57A, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații:

(a) moneda și o descriere a restricțiilor care au drept consecință neconvertibilitatea monedei respective în cealaltă monedă;

(b) o descriere a tranzacțiilor afectate;

(c) valoarea contabilă a activelor și datoriilor afectate;

(d) cursurile de schimb la vedere utilizate și precizarea dacă respectivele cursuri sunt:

(i) cursuri de schimb observabile fără ajustare (a se vedea punctele A12-A16); sau

(ii) cursuri de schimb la vedere estimate cu ajutorul unei alte tehnici de estimare (a se vedea punctul A17);

(e) o descriere a oricărei tehnici de estimare utilizate de entitate, precum și informații calitative și cantitative despre datele de intrare și ipotezele utilizate în tehnica de estimare respectivă; și

(f) informații calitative despre fiecare tip de risc la care este expusă entitatea ca urmare a faptului că moneda nu este convertibilă în cealaltă monedă, precum și natura și valoarea contabilă a activelor și datoriilor expuse fiecărui tip de risc.

A20 Atunci când moneda funcțională a unei operațiuni din străinătate nu este convertibilă în moneda de prezentare sau, dacă este cazul, moneda de prezentare nu este convertibilă într-o monedă funcțională a unei operațiuni din străinătate, o entitate trebuie să prezinte și informațiile următoare:

(a) denumirea operațiunii din străinătate; precizarea dacă operațiunea din străinătate este o filială, o exploatare în participație, o asociere în participație, o entitate asociată sau o sucursală și locul principal de desfășurare a activității;

(b) informații financiare sintetizate cu privire la operațiunea din străinătate; și

(c) natura și condițiile oricăror angajamente contractuale care ar putea obliga entitatea să furnizeze sprijin financiar operațiunii din străinătate, inclusiv evenimentele sau circumstanțele care ar putea expune entitatea la o pierdere.

Se modifică un titlu.

Modificări aduse altor standarde

Anexa B

Modificări la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*

Se modifică punctele 31C și D27 și se adaugă punctul 39AI.

PREZENTARE ȘI PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

...

Explicarea tranziției la IFRS-uri

...

Utilizarea costului presupus după o hiperinflație severă

31C Dacă o entitate alege să evalueze activele și datoriile la valoarea justă și să utilizeze valoarea justă drept cost presupus în situația de deschidere a poziției financiare în conformitate cu IFRS din motive de hiperinflație severă (a se vedea punctele D26-D30), entitatea va prezenta în primele situații financiare IFRS o explicație privind modalitatea prin care și motivația pentru care entitatea a avut și apoi a încetat să mai aibă o monedă funcțională afectată de hiperinflație severă.

...

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

39AI Documentul *Lipsa de convertibilitate* (Modificări la IAS 21), publicat în august 2023, a modificat punctele 31C și D27. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IAS 21 (astfel cum a fost modificat în august 2023).

...

Anexa D

Derogări de la alte IFRS-uri

...

Hiperinflație severă

...

D27 Moneda unei economii hiperinflaționiste este afectată de hiperinflație severă dacă prezintă următoarele două caracteristici:

(a) nu există un indice general fiabil al prețurilor pentru toate entitățile care au tranzacții și solduri în moneda respectivă;

(b) moneda nu poate fi convertită într-o valută relativ stabilă. Convertibilitatea se evaluează în conformitate cu IAS 21.