

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

► B **REGULAMENTUL (CE) NR. 1725/2003 AL COMISIEI**
din 29 septembrie 2003
de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul
(CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului
(Text cu relevanță pentru SEE)
(JO L 261, 13.10.2003, p. 1)

Astfel cum a fost modificat prin:

		Jurnalul Oficial		
		NR.	Pagina	Data
► <u>M1</u>	Regulamentul (CE) nr. 707/2004 al Comisiei din 6 aprilie 2004	L 111	3	17.4.2004
► <u>M2</u>	Regulamentul (CE) nr. 2086/2004 al Comisiei din 19 noiembrie 2004	L 363	1	9.12.2004
► <u>M3</u>	Regulamentul (CE) nr. 2236/2004 al Comisiei din 29 decembrie 2004	L 392	1	31.12.2004
► <u>M4</u>	Regulamentul (CE) nr. 2237/2004 al Comisiei din 29 decembrie 2004	L 393	1	31.12.2004
► <u>M5</u>	Regulamentul (CE) nr. 2238/2004 al Comisiei din 29 decembrie 2004	L 394	1	31.12.2004
► <u>M6</u>	Regulamentul (CE) nr. 211/2005 al Comisiei din 4 februarie 2005	L 41	1	11.2.2005
► <u>M7</u>	Regulamentul (CE) nr. 1073/2005 al Comisiei din 7 iulie 2005	L 175	3	8.7.2005
► <u>M8</u>	Regulamentul (CE) nr. 1751/2005 al Comisiei din 25 octombrie 2005	L 282	3	26.10.2005
► <u>M9</u>	Regulamentul (CE) nr. 1864/2005 al Comisiei din 15 noiembrie 2005	L 299	45	16.11.2005
► <u>M10</u>	Regulamentul (CE) nr. 1910/2005 al Comisiei din 8 noiembrie 2005	L 305	4	24.11.2005
► <u>M11</u>	Regulamentul (CE) nr. 2106/2005 al Comisiei din 21 decembrie 2005	L 337	16	22.12.2005
► <u>M12</u>	Regulamentul (CE) nr. 108/2006 al Comisiei din 11 ianuarie 2006	L 24	1	27.1.2006
► <u>M13</u>	Regulamentul (CE) nr. 708/2006 al Comisiei din 8 mai 2006	L 122	19	9.5.2006
► <u>M14</u>	Regulamentul (CE) nr. 1329/2006 al Comisiei din 8 septembrie 2006	L 247	3	9.9.2006
► <u>M15</u>	Regulamentul (CE) nr. 610/2007 al Comisiei din 1 iunie 2007	L 141	46	2.6.2007
► <u>M16</u>	Regulamentul (CE) nr. 611/2007 al Comisiei din 1 iunie 2007	L 141	49	2.6.2007
► <u>M17</u>	Regulamentul (CE) nr. 1358/2007 al Comisiei din 21 noiembrie 2007	L 304	9	22.11.2007

**REGULAMENTUL (CE) NR. 1725/2003 AL COMISIEI****din 29 septembrie 2003****de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului****(Text cu relevanță pentru SEE)**

COMISIA COMUNITĂȚILOR EUROPENE,

având în vedere Tratatul de instituire a Comunității Europene,

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

întrucât:

- (1) Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 prevede ca, pentru fiecare exercițiu financiar care începe la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date, societățile care intră sub incidența dreptului intern al unui stat membru și ale căror titluri sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată își întocmește conturile contabile consolidate, în conformitate cu definiția de la articolul 2 din regulamentul menționat.
- (2) Comisia, după ce a luat în considerare observațiile formulate de Comitetul tehnic contabil, a decis că standardele internaționale de contabilitate aflate în vigoare la 14 septembrie 2002 îndeplinesc criteriile de adoptare prevăzute la articolul 3 din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002.
- (3) Comisia a luat în considerare, de asemenea, proiectele actuale de ameliorare care vizează modificarea multor standarde existente. Standardele internaționale de contabilitate revizuite, astfel cum se prezintă la încheierea proiectelor menționate, vor fi analizate în vederea adoptării lor de îndată ce vor avea o formă definitivă. Propunerile de modificare a standardelor existente nu influențează decizia Comisiei de a adopta standardele în vigoare, cu excepția IAS 32, Instrumente financiare: prezentare și descriere, a IAS 39, Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, și a unui număr redus de interpretări privind aceste standarde, SIC 5, Clasificarea instrumentelor financiare – prevederi contingente de decontare, SIC 16, Capitalul social – instrumente proprii de capital reacțiunizate (acțiuni de trezorerie) și SIC 17, Capitaluri proprii – costurile unei tranzacții de capitaluri proprii.
- (4) Existența unor standarde de înaltă calitate care reglementează instrumentele financiare, inclusiv instrumentele derivate, este importantă pentru piața comunitară de capital. Cu toate acestea, în cazul IAS 32 și IAS 39, modificările care sunt luate în prezent în considerare ar putea fi atât de semnificative încât aceste standarde nu ar trebui să fie adoptate acum. De îndată ce actualul proiect de ameliorare va fi finalizat și vor fi emise standardele revizuite, Comisia va lua în considerare, cu prioritate, adoptarea standardelor revizuite în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002.
- (5) În consecință, ar trebui adoptate toate standardele internaționale de contabilitate aflate în vigoare la 14 septembrie 2002, cu excepția IAS 32, IAS 39 și a interpretărilor aferente.
- (6) Măsurile prevăzute de prezentul regulament sunt în conformitate cu avizul Comitetului de reglementare pentru contabilitate,

⁽¹⁾ JO L 243, 11.9.2002, p. 1.

▼B

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

Se adoptă standardele internaționale de contabilitate prevăzute în anexă.

Articolul 2

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

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



ANEXĂ

STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

IAS 1:	Prezentarea situațiilor financiare
IAS 2:	Stocuri
IAS 7:	Situațiile fluxurilor de numerar (revizuit 1992)
IAS 8:	Politicile contabile, modificări în estimările contabile și erori
IAS 10:	Evenimente ulterioare datei bilanțului
IAS 11:	Contracte de construcții (revizuit 1993)
IAS 12:	Impozitul pe profit (revizuit 2000)
IAS 14:	Raportarea sectorială (revizuit 1997)
IAS 16:	Imobilizări corporale
IAS 17:	Contracte de leasing
IAS 18:	Venituri din activități curente (revizuit 1993)
IAS 19:	Beneficiile angajaților (revizuit 2002)
IAS 20:	Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală (reformulat 1994)
IAS 21:	Efectele variației cursurilor de schimb valutar
IFRS 3:	Combinări de întreprinderi
IFRS 4:	Contracte de asigurări
IAS 23:	Costurile împrumutului (revizuit 1993)
IAS 24:	Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate
IAS 26:	Contabilitatea și raportarea planurilor de pensii (reformulat 1994)
IAS 27:	Situații financiare consolidate și individuale
IAS 28:	Investiții în entitățile asociate
IAS 29:	Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste (reformulat 1994)
IFRS 7:	<i>IFRS 7 Instrumente financiare: Informații prezentate</i>
IAS 31:	Participații în asocierile în participație
IAS 32:	<i>Instrumente financiare: prezentare și descriere</i>
IAS 33:	Rezultatul pe acțiune
IAS 34:	Raportarea financiară interimară (revizuit 1998)
IFRS 5:	Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte
IAS 36:	Deprecierea activelor
IAS 37:	Provizioane, pasive și active contingente (revizuit 1998)
IAS 38:	Imobilizări necorporale
IAS 39:	<i>Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, cu excepția dispozițiilor referitoare la utilizarea opțiunii de evaluare la valoarea justă și a celor referitoare la contabilitatea de acoperire ► M9 cu adăugarea dispozițiilor privind utilizarea opțiunii de evaluare la valoarea justă ◀</i>
IAS 40:	Investiții imobiliare
IAS 41:	Agricultura (revizuit 2001)
IFRS 2:	Plata pe bază de acțiuni
IFRS 6:	Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 6 <i>Explorarea și evaluarea resurselor minerale</i>
IFRS 8:	<i>Segmente operaționale</i>

▼B**INTERPRETĂRI ALE COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI**

SIC-7:	Introducerea monedei euro
IFRS 1:	First-time adoption of International Financial Reporting Standard
SIC-10:	Asistența guvernamentală – absența corelațiilor specifice cu activitățile de exploatare
SIC-12:	Consolidare – entități cu scop special

▼M8

Modificarea IFRIC la SIC 12 *Domeniul de aplicare al SIC 12: Consolidare – Entități cu scop special*

▼B

SIC-13:	Entități controlate în comun – contribuții nemonetare ale asociațiilor
SIC-15:	Leasing operațional – stimulente
SIC-21:	Impozitul pe profit – recuperarea activelor neamortizabile reevaluate
SIC-25:	Impozitul pe profit – modificări ale statutului fiscal al unei întreprinderi sau al acționarilor
SIC-27:	Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing
SIC-29:	Prezentarea informațiilor – acorduri de concesiune de servicii
SIC-31:	Venit din activități curente – tranzacții barter care au ca obiect servicii de publicitate
SIC-32:	Imobilizări necorporale – costurile paginilor web
IFRIC 1:	<i>Modificări ale pasivelor existente din lichidare, restaurare și de natură similară</i>
IFRIC 2:	<i>Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare</i>
IFRIC 4:	<i>Interpretarea IFRIC 4 Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing</i>
IFRIC 5:	<i>Interpretarea IFRIC 5 Drepturi la interese din fonduri de lichidare, de reconstituire și de reabilitare a mediului</i>
IFRIC 6:	<i>Interpretarea IFRIC 6 Datorii provenite din participarea la o piață specifică – Deșuri din echipamente electrice și electronice</i>
IFRIC 7:	<i>Interpretarea IFRIC 7 privind Aplicarea metodei retratării conform IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste</i>
IFRIC 8:	<i>Interpretarea 8 a IFRIC Domeniul de aplicare a IFRS 2</i>
IFRIC 9:	<i>Interpretarea 9 a IFRIC Reevaluarea instrumentelor financiare derivate încorporate</i>
IFRIC 10:	<i>Interpretarea 10 IFRIC – Raportarea financiară intermediară și deprecierea activelor</i>
IFRIC 11:	<i>Interpretarea IFRIC 11 IFRS 2 – Tranzacții de grup și cu acțiuni proprii</i>

Notă: Apendicele la aceste standarde și interpretări nu sunt considerate ca făcând parte din standarde și interpretări și, prin urmare, nu sunt reproduse.

Se permite reproducerea în Spațiul Economic European. Toate drepturile rezervate în afara SEE, cu excepția dreptului de reproducere în vederea utilizării în scopuri personale sau în alte scopuri legale. Mai multe informații sunt disponibile pe site-ul IASB la adresa www.iasb.org

▼ **M5****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 1****Prezentarea situațiilor financiare**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-6
Scopul situațiilor financiare	7
Componente ale situațiilor financiare	8-10
Definiții	11-12
Considerente generale	13-41
Prezentarea fidelă și conformitatea cu IFRS	13-22
Continuitatea activității	23-24
Contabilitatea de angajamente	25-26
Consecvența prezentării	27-28
Prag de semnificație și agregare	29-31
Compensare	32-35
Informații comparative	36-41
Structură și conținut	42-126
Introducere	42-43
Identificarea situațiilor financiare	44-48
Perioada de raportare	49-50
Bilanțul	51-77
Distincția curent/termen lung	51-56
Active curente	57-59
Pasive curente	60-67
Informații care trebuie prezentate în bilanț	68-73
Informații care trebuie prezentate fie în bilanț, fie în note	74-77
Contul de profit și pierdere	78-95
Profitul sau pierderea perioadei	78-80
Informații care trebuie prezentate în contul de profit și pierdere	81-85
Informații care trebuie prezentate fie în contul de profit și pierdere, fie în notele explicative	86-95
Situația modificărilor capitalurilor proprii	96-101
Situația fluxurilor de trezorerie	102
Note	103-126
Structură	103-107
Prezentarea politicilor contabile	108-115
Surse majore de incertitudine a estimărilor	116-124
Alte informații	125-126
Data intrării în vigoare	127
Retragerea IAS 1 (revizuit în 1997)	128

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 1 (revizuit în 1997) *Prezentarea situațiilor financiare* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie baza pentru prezentarea situațiilor financiare generale, pentru a asigura comparabilitatea lor atât cu situațiile financiare ale entității pentru perioadele precedente, cât și cu situațiile financiare ale altor entități. Pentru a atinge acest obiectiv,

▼ **M5**

prezentul standard prevede considerente generale pentru prezentarea situațiilor financiare, recomandări privind structura acestora și cerințe minime privind conținutul lor. Recunoașterea, evaluarea și evidențierea tranzacțiilor speciale și ale altor evenimente sunt tratate în alte standarde și interpretări.

DOMENIUL DE APLICARE

2. ***Prezentul standard trebuie aplicat tuturor situațiilor financiare generale întocmite și prezentate în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară (IFRS).***
3. Situațiile financiare generale sunt acelea destinate să răspundă necesităților utilizatorilor care nu au posibilitatea de a solicita rapoarte adaptate necesităților lor specifice de informații. Situațiile financiare generale sunt acelea care pot fi prezentate separat sau în cadrul altui document public, precum un raport anual sau un prospect de emisiune. Prezentul standard nu se aplică structurii și conținutului situațiilor financiare interimare condensate elaborate în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. Cu toate acestea, punctele 13-41 se aplică unor astfel de situații financiare. Prezentul standard se aplică, în egală măsură, tuturor entităților, indiferent dacă trebuie sau nu să întocmească situații financiare consolidate sau situații financiare individuale, în conformitate cu definiția din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*.
4. IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare* prevede cerințe suplimentare pentru bănci și instituții financiare similare, consecvente cu cerințele prezentului standard.
5. Prezentul standard utilizează o terminologie corespunzătoare entităților cu scop lucrativ, inclusiv entităților din sectorul public. Entitățile nonprofit din sectorul privat, public sau de stat care doresc să aplice prezentul standard ar putea fi nevoite să modifice descrierile utilizate pentru anumite elemente-rânduri din situațiile financiare și chiar și pentru situațiile financiare propriu-zise.
6. În mod asemănător, entitățile care nu dețin capital propriu astfel cum este acesta definit în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (de exemplu, anumite fonduri mutuale) și entitățile al căror capital pe acțiuni nu constituie capital propriu (de exemplu, unele entități cooperative) ar putea fi nevoite să adapteze descrierea, în cadrul situațiilor financiare, a intereselor membrilor sau ale deținătorilor de unități.

SCOPUL SITUAȚIILOR FINANCIARE

7. Situațiile financiare constituie o reprezentare structurată a poziției financiare a unei entități și a performanței financiare a acesteia. Obiectivul situațiilor financiare generale este de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, care sunt utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situațiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele gestionării de către conducerea entității a resurselor care îi sunt încredințate. Pentru a atinge acest obiectiv, situațiile financiare oferă informații despre:

- (a) activele;
 - (b) pasivele;
 - (c) capitalurile proprii;
 - (d) veniturile și cheltuielile, inclusiv câștigurile și pierderile;
 - (e) alte modificări în capitalurile proprii
- și
- (f) fluxurile de trezorerie ale unei entități.

Aceste informații, împreună cu alte informații din notele la situațiile financiare, ajută utilizatorii situațiilor financiare să estimeze fluxurile de trezorerie viitoare ale entității și, în special, momentul de apariție și gradul de certitudine al acestora.

▼ **M5**

COMPONENTE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE

8. *Un set complet de situații financiare include următoarele componente:*
- (a) *un bilanț;*
 - (b) *un cont de profit și pierdere;*
 - (c) *o situație a modificărilor capitalurilor proprii, care să reflecte fie:*
 - (i) *toate modificările capitalurilor proprii
fie*
 - (ii) *modificările capitalurilor proprii, altele decât cele care provin din tranzacții cu deținătorii de capitaluri proprii care acționează în calitatea lor de deținători de capitaluri proprii;*
 - (d) *un tablou al fluxurilor de trezorerie
și*
 - (e) *note, care să cuprindă un rezumat al politicilor contabile și alte note explicative.*
9. Multe entități prezintă, în plus față de situațiile financiare, o analiză financiară efectuată de conducere care descrie și explică principalele caracteristici ale performanței și ale poziției financiare ale entității, precum și principalele incertitudini cu care se confruntă. Un astfel de raport poate include o analiză privind:
- (a) principalii factori și principalele influențe care determină performanța financiară, inclusiv modificările mediului în care entitatea își desfășoară activitatea, reacția entității la modificările respective și efectul acestora, precum și politica de investiții a entității pentru menținerea și îmbunătățirea acestei performanțe, inclusiv politica privind dividendele;
 - (b) sursele de finanțare ale entității și rata vizată de îndatorare a capitalului
și
 - (c) resursele entității care nu sunt recunoscute în bilanț în conformitate cu IFRS.
10. Multe entități prezintă, în plus față de situațiile financiare, rapoarte și situații, cum ar fi rapoarte de mediu și situații privind valoarea adăugată, în special în sectoarele în care factorii de mediu sunt semnificativi și în cazul în care angajații sunt considerați un grup important de utilizatori. Rapoartele și situațiile prezentate în afara situațiilor financiare se situează în afara domeniului de aplicare al IFRS.

DEFINIȚII

11. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Imposibilitate. Aplicarea unei cerințe este imposibilă în cazul în care entitatea nu poate să o aplice după ce a depus toate eforturile rezonabile în acest sens.

Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS-uri) sunt standardele și interpretările adoptate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Acestea cuprind:

- (a) *standardele internaționale de raportare financiară;*
- (b) *standardele internaționale de contabilitate
și*
- (c) *interpretări care au fost emise de către Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) sau de către fostul Comitet permanent pentru interpretarea standardelor (SIC).*

Semnificativ. Omisiunile sau declarațiile eronate ale elementelor sunt semnificative atunci când ar putea, individual sau împreună, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, decizii luate pe baza

▼ **M5**

situațiilor financiare. Semnificația depinde de mărimea și natura omisiunilor sau a erorilor luate în considerare în funcție de situația dată. Mărimea sau natura elementului sau o combinație a acestora ar putea fi factorul determinant.

Notele conțin informații suplimentare față de cele prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor în capitalurile proprii și tabloul fluxurilor de trezorerie. Notele oferă descrieri narative sau detalieri ale elementelor prezentate în aceste situații și informații privind elementele care nu se califică pentru a fi recunoscute în situațiile respective.

12. Pentru a evalua dacă o omisiune sau o declarație eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor și, în consecință, ar fi semnificativă, este necesar să se ia în considerare caracteristicile utilizatorilor respectivi. *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* prevede, la punctul 25, că „se presupune că utilizatorii dețin un nivel rezonabil de cunoștințe cu privire la afaceri și activitățile economice și contabile și o disponibilitate de a studia informațiile depunând un efort rezonabil în acest sens”. În consecință, evaluarea trebuie să ia în considerare modul în care se preconizează că utilizatorii care au aceste caracteristici ar putea fi influențați în luarea deciziilor economice.

CONSIDERENTE GENERALE

Prezentarea fidelă și conformitatea cu IFRS

13. *Situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Prezentarea fidelă presupune reprezentarea fidelă privind efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente și condiții, în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active și pasive, venituri și cheltuieli stabilite în Cadrul general. Aplicarea corespunzătoare a IFRS-urilor, cu prezentarea de informații suplimentare, după caz, are ca rezultat, în aproape toate situațiile, situații financiare care furnizează o prezentare fidelă.*
14. *O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme cu IFRS-urile prezintă, în note, o declarație explicită și fără rezerve cu privire la această conformitate. Situațiile financiare trebuie descrise ca fiind conforme cu IFRS numai în cazul în care respectă toate cerințele IFRS-urilor.*
15. În aproape toate situațiile, o prezentare fidelă este obținută prin respectarea IFRS-urilor aplicabile. O prezentare fidelă implică, de asemenea, ca entitatea:
- (a) să selecteze și să aplice politicile contabile în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*. IAS 8 stabilește o ierarhie de orientări obligatorii pe care conducerea le ia în considerare în absența unui standard sau a unei interpretări care se aplică în mod specific unui element;
 - (b) să prezinte informații, inclusiv cu privire la politicile contabile, într-o manieră care să furnizeze informații relevante, credibile, comparabile și inteligibile;
 - (c) să furnizeze prezentări suplimentare în cazul în care respectarea unor cerințe speciale din cadrul IFRS este insuficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul anumitor tranzacții, al altor evenimente și condiții asupra poziției financiare și performanței financiare a entității.
16. *Politicile contabile neadecvate nu se rectifică nici prin prezentarea politicilor contabile utilizate, nici prin note sau materiale explicative.*
17. *În cazurile extrem de rare în care conducerea ajunge la concluzia că respectarea unei cerințe dintr-un standard sau dintr-o interpretare ar induce în eroare într-o asemenea măsură încât ar intra în conflict cu obiectivele situațiilor financiare stabilite în Cadrul general, entitatea se va abate de la cerința respectivă în maniera prevăzută la punctul 18 în cazul în care cadrul de reglementare respectiv impune acest lucru sau nu interzice abaterea respectivă.*

▼ M5

18. *În cazul în care o entitate se abate de la o cerință a unui standard sau a unei interpretări în conformitate cu punctul 17, ea trebuie să prezinte:*
- (a) *concluzia conducerii că situațiile financiare prezintă fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității;*
 - (b) *conformitatea, sub toate aspectele semnificative, cu standardele și interpretările aplicabile, cu excepția abaterii de la o anumită cerință pentru obținerea unei prezentări fidele;*
 - (c) *titlul standardului sau al interpretării de la care s-a abătut entitatea, natura abaterii, inclusiv tratamentul impus de standard sau de interpretare, motivul pentru care tratamentul în cauză ar induce în eroare într-o asemenea măsură în împrejurările respective, încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Cadrul general și tratamentul adoptat*
și
 - (d) *pentru fiecare perioadă prezentată, impactul financiar al abaterii asupra fiecărui element din situațiile financiare care ar fi fost raportat în cazul în care cerința ar fi fost respectată.*
19. *În cazul în care o entitate nu a respectat o cerință a unui standard sau a unei interpretări într-o perioadă anterioară, iar abaterea respectivă afectează sumele recunoscute în situațiile financiare pentru perioada actuală, entitatea face prezentările stabilite la punctul 18 literele (c) și (d).*
20. Punctul 19 se aplică, de exemplu, în cazul în care o entitate s-a abătut într-o perioadă anterioară de la o cerință a unui standard sau a unei interpretări privind evaluarea activelor sau a pasivelor, iar abaterea respectivă afectează evaluarea modificărilor în active sau pasive recunoscute în situațiile financiare ale perioadei actuale.
21. *În situațiile extrem de rare în care conducerea concluzionează că respectarea unei cerințe a unui standard sau a unei interpretări ar induce în eroare într-o asemenea măsură încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Cadrul general, dar cadrul de reglementare relevant interzice abaterea de la cerința respectivă, entitatea va încerca să reducă, în măsura în care este posibil, caracterul care este perceput ca inducând în eroare al respectării cerinței respective, prin prezentarea:*
- (a) *titlului standardului sau al interpretării respective, a naturii cerinței și a motivului pentru care conducerea a concluzionat că respectarea cerinței respective induce în eroare într-o asemenea măsură încât intră în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Cadrul general*
și
 - (b) *pentru fiecare perioadă prezentată, a ajustărilor fiecărui element din situațiile financiare pe care conducerea le consideră necesare pentru obținerea unei prezentări fidele.*
22. *În contextul punctelor 17-21, o informație va intra în conflict cu obiectivele situațiilor financiare în cazul în care nu reprezintă fidel tranzacțiile, alte evenimente și condiții pe care fie intenționează să le prezinte, fie se preconizează în mod normal că le va reprezenta și, în consecință, ar putea să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. Atunci când evaluează dacă respectarea unei cerințe speciale a unui standard sau a unei interpretări ar induce în eroare într-o asemenea măsură încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Cadrul general, conducerea trebuie să ia în considerare:*
- (a) *motivul pentru care obiectivul situațiilor financiare nu este îndeplinit în împrejurările respective*
și
 - (b) *modul în care împrejurările care caracterizează entitatea pot fi diferite de cele care caracterizează alte entități care respectă cerința. În cazul în care, în împrejurări similare, alte entități respectă cerința, există o prezumție refutabilă potrivit căreia respectarea cerinței de către entitate nu ar fi indus în eroare într-o asemenea măsură încât să*

▼ **M5**

intre în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în *Cadrul general*.

Continuitatea activității

23. *La întocmirea situațiilor financiare, conducerea trebuie să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea. Situațiile financiare trebuie întocmite pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea, fie nu are o alternativă realistă în afară de aceasta. În cazul în care, la efectuarea evaluării, conducerea are cunoștință de incertitudini semnificative privind evenimente sau condiții care pot pune semnificativ sub semnul îndoielii capacitatea entității de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie aduse la cunoștință. În cazul în care situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității, acest fapt trebuie adus la cunoștință, împreună cu baza pe care se întocmesc situațiile financiare și motivul pentru care entitatea nu își va mai putea continua activitatea.*
24. Atunci când apreciază dacă prezumția continuității activității este adecvată, conducerea ia în considerare toate informațiile disponibile privind viitorul entității, pentru o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului. Importanța acordată depinde de împrejurările fiecărui caz în parte. În cazul în care entitatea a avut o activitate profitabilă în trecut și are acces ușor la resurse financiare, se poate ajunge la concluzia că prezumția continuității activității este adecvată fără o analiză detaliată. În alte cazuri, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă și previzionată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de refinanțare înainte de a avea certitudinea că prezumția continuității activității este adecvată.

Contabilitatea de angajamente

25. *O entitate își întocmește situațiile financiare folosind contabilitatea de angajamente, cu excepția informațiilor privind fluxurile de trezorerie.*
26. În cazul în care se folosește contabilitatea de angajamente, elementele sunt recunoscute ca active, pasive, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli (elementele situațiilor financiare) în cazul în care respectă definițiile și criteriile de recunoaștere pentru elementele respective din *Cadrul general*.

Consecvența prezentării

27. Modul de prezentare și clasificare a elementelor în situațiile financiare trebuie menținut de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care:
- (a) *o modificare semnificativă în natura activității entității sau o analiză a prezentării situațiilor sale financiare demonstrează că ar fi fost mai adecvată o altă prezentare sau clasificare având în vedere criteriul pentru selecția și aplicarea politicilor contabile din IAS 8*
- sau*
- (b) *un standard sau o interpretare impune o modificare a prezentării.*
28. O achiziție sau o cedare semnificativă ori o analiză a prezentării situațiilor financiare poate sugera necesitatea unei modalități diferite de prezentare a situațiilor financiare. O entitate modifică prezentarea situațiilor financiare numai cu condiția ca noua prezentare să furnizeze informații credibile și mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare și ca structura revizuită să poată fi utilizată în continuare astfel încât să nu fie afectată comparabilitatea. În cazul în care operează astfel de modificări, entitatea își reclasifică informațiile comparative în conformitate cu punctele 38 și 39.

Prag de semnificație și agregare

29. *Fiecare clasă care cuprinde elemente similare semnificative trebuie prezentată separat în situațiile financiare. Elementele care au naturi sau funcții diferite vor fi prezentate separat, cu excepția cazului în care nu sunt semnificative.*

▼M5

30. Situațiile financiare rezultă din prelucrarea unui volum mare de tranzacții sau alte evenimente care sunt structurate prin agregare pe grupe, în funcție de natura sau funcția lor. Etapa finală a procesului de agregare și clasificare este prezentarea de date condensate și clasificate care formează elemente-rânduri în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii și în tabloul fluxurilor de trezorerie sau în note. În cazul în care un element-rând nu este semnificativ în mod individual, atunci el este agregat cu alte elemente, fie în situațiile financiare propriu-zise, fie în note. Un element care nu este suficient de semnificativ pentru a fi prezentat separat în situațiile financiare propriu-zise poate fi, cu toate acestea, suficient de semnificativ pentru a fi prezentat separat în note.
31. Aplicarea conceptului de prag de semnificație implică faptul că nu este necesară respectarea cerințelor speciale de prezentare dintr-un standard sau dintr-o interpretare în cazul în care informațiile nu sunt semnificative.

Compensare

32. ***Activele și pasivele, precum și veniturile și cheltuielile nu trebuie compensate, cu excepția cazului în care compensarea este impusă sau permisă de un alt standard sau de altă interpretare.***
33. Este important ca atât activele și pasivele, cât și veniturile și cheltuielile să fie raportate separat în cazul în care sunt semnificative. Compensarea, fie în contul de profit și pierdere, fie în bilanț, cu excepția cazului în care compensarea reflectă fondul economic al tranzacției sau al unui alt eveniment, reduce capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile întreprinse, alte evenimente și condiții care au survenit, cât și de a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității. Nu constituie compensare evaluarea activelor după deducerea valorii provizioanelor pentru depreciere - de exemplu, provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar și provizioane pentru creanțele incerte.
34. IAS 18 *Venituri din activități curente* definește noțiunea „venituri din activități curente” și impune ca acestea să fie evaluate la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, luând în considerare valoarea oricărei reduceri comerciale și de volum acordate de entitate. În decursul activităților sale curente, o entitate efectuează alte tranzacții care nu generează venituri, dar care sunt ocazionate de principalele activități generatoare de venituri. Rezultatele unor astfel de tranzacții sunt prezentate, în cazul în care această prezentare reflectă fondul economic al tranzacției sau al evenimentului, prin compensarea veniturilor cu cheltuielile asociate generate de aceeași tranzacție. De exemplu:
- (a) câștigurile și pierderile din cedarea activelor imobilizate, inclusiv investițiile financiare și activele de exploatare, sunt raportate prin deducerea din încasările din cedare a valorii contabile a activului și a cheltuielilor de vânzare aferente
 - și
 - (b) cheltuielile în legătură cu un provizion care este recunoscut în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* și rambursat în baza unui contract cu un terț (de exemplu, angajamentul unui furnizor de a oferi garanție) pot fi compensate cu rambursările aferente.
35. De asemenea, câștigurile și pierderile care decurg dintr-un grup de tranzacții similare sunt raportate pe o bază netă, de exemplu câștigurile și pierderile din diferențele de curs valutar sau câștigurile și pierderile generate de instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării. Cu toate acestea, astfel de câștiguri și pierderi sunt raportate separat în cazul în care sunt semnificative.

Informații comparative

36. ***Cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare permite sau impune altfel, informațiile comparative sunt prezentate, în ceea ce privește perioada precedentă, pentru toate sumele raportate în situațiile financiare. Informațiile comparative trebuie incluse în informațiile narative și descriptive în cazul în care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.***
37. În unele cazuri, informațiile narative furnizate în situațiile financiare pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) sunt relevante și

▼ **M5**

pentru perioada curentă. De exemplu, detaliile privind un litigiu, al cărui rezultat era nesigur la data ultimului bilanț întocmit și care este încă nesoluționat, sunt prezentate în perioada curentă. Astfel, utilizatorii beneficiază de informația că exista acea incertitudine la data ultimului bilanț întocmit și că au fost luate măsuri pentru soluționarea acesteia în cursul perioadei.

38. ***În cazul în care prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare se modifică, valorile comparative sunt reclasificate, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat. La reclasificarea valorilor comparative, entitatea trebuie să prezinte:***
- (a) *natura reclasificării;*
 - (b) *valoarea fiecărui element sau a fiecărei clase de elemente care sunt reclasificate*
și
 - (c) *motivul reclasificării.*
39. ***În cazul în care reclasificarea sumelor comparative este imposibilă, o entitate prezintă:***
- (a) *motivul pentru care sumele nu sunt reclasificate*
și
 - (b) *natura modificărilor care ar fi fost operate în cazul în care valorile ar fi fost reclasificate.*
40. Creșterea comparabilității între perioade a informațiilor îi ajută pe utilizatori să ia decizii economice, în special prin faptul că permite evaluarea tendințelor în informațiile financiare în scopul efectuării prognozelor. În anumite împrejurări, reclasificarea informațiilor comparative pentru o anumită perioadă anterioară pentru a se asigura comparabilitatea cu perioada curentă este imposibilă. De exemplu, este posibil ca, în perioada (perioadele) anterioară (anterioare), datele să nu fi fost colectate într-o manieră care să permită reclasificarea, iar reconstituirea informațiilor să fie imposibilă.
41. IAS 8 tratează ajustările necesare ale informațiilor comparative ca urmare a modificării unei politici contabile sau a corectării unei erori de către entitate.

STRUCTURĂ ȘI CONȚINUT

Introducere

42. Prezentul standard impune ca anumite informații să fie prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere și în situația modificărilor în capitalurile proprii și prezentarea altor elemente—rând fie în aceleași situații, fie în note. IAS 7 stabilește cerințe pentru prezentarea tabloului fluxurilor de trezorerie.
43. Prezentul standard utilizează uneori noțiunea de „prezentare a informațiilor” într-un sens larg, care cuprinde elementele prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor în capitalurile proprii și în tabloul fluxurilor de trezorerie, precum și în note. Prezentările sunt impuse, de asemenea, și de alte standarde și interpretări. Cu excepția cazului în care prezentul standard sau un alt standard ori o altă interpretare susține contrariul, prezentările în cauză se fac fie în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în tabloul fluxurilor de trezorerie (oricare dintre ele este relevantă), fie în note.

Identificarea situațiilor financiare

44. ***Situațiile financiare trebuie identificate și separate în mod clar de alte informații din același document publicat.***
45. IFRS-urile se aplică numai situațiilor financiare, nu și altor informații prezentate în raportul anual sau în alt document. Prin urmare, este important ca utilizatorii să poată face distincția între informațiile elaborate prin utilizarea IFRS-urilor și alte informații care pot fi folosite de utilizatorii, dar care nu fac obiectul cerințelor respective.

▼ **M5**

46. **Fiecare componentă a situațiilor financiare trebuie identificată în mod clar. De asemenea, următoarele informații trebuie evidențiate în mod special și repetate ori de câte ori este necesar pentru înțelegerea corectă a informațiilor prezentate:**
- (a) **denumirea entității raportoare sau alte mijloace de identificare și orice modificare a informației respective care a intervenit de la ultima dată a bilanțului;**
 - (b) **faptul că situațiile financiare se referă la entitatea individuală sau la un grup de entități;**
 - (c) **data bilanțului sau perioada la care se referă situațiile financiare, în funcție de relevanța pe care o prezintă pentru componenta respectivă a situațiilor financiare;**
 - (d) **moneda de prezentare în conformitate cu definiția din IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar**
și
 - (e) **nivelul de rotunjire utilizat în prezentarea sumelor din situațiile financiare.**
47. Cerințele de la punctul 46 sunt în mod normal îndeplinite prin prezentarea titlurilor de pagină și a titlurilor de coloană abreviate pe fiecare pagină a situațiilor financiare. Determinarea celei mai bune modalități de prezentare a acestor informații se desfășoară pe baza unui raționament profesional. De exemplu, în cazul în care situațiile financiare sunt prezentate în format electronic, nu se utilizează întotdeauna pagini separate; în astfel de cazuri, elementele de mai sus sunt prezentate cu o frecvență suficientă pentru a se asigura o înțelegere corespunzătoare a informațiilor furnizate în situațiile financiare.
48. Situațiile financiare sunt deseori mai ușor de înțeles prin prezentarea informațiilor în mii sau milioane de unități ale monedei de prezentare. Acest lucru este acceptabil cu condiția să fie menționat nivelul de rotunjire a prezentării și să nu se omită informații relevante.

Perioada de raportare

49. **Situațiile financiare trebuie prezentate cel puțin anual. În cazul în care data bilanțului unei entități se schimbă, iar situațiile financiare anuale sunt prezentate pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, entitatea trebuie să prezinte, pe lângă perioada la care se referă situațiile financiare:**
- (a) **motivul folosirii unei perioade mai lungi sau mai scurte de un an**
și
 - (b) **faptul că valorile comparative pentru contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii, tabloul fluxurilor de trezorerie și notele aferente nu sunt comparabile în totalitate.**
50. În mod normal, situațiile financiare se întocmesc sistematic pentru a acoperi o perioadă de un an. Cu toate acestea, anumite entități preferă să raporteze, de exemplu, pentru o perioadă de 52 de săptămâni, din motive practice. Prezentul standard nu interzice această practică, întrucât este puțin probabil ca situațiile financiare rezultate să fie semnificativ diferite de acelea care ar fi prezentate pentru un an.

*Bilanțul**Distincția curent/termen lung*

51. **Fiecare entitate trebuie să prezinte activele curente (circulante) și pe termen lung (imobilizate) și pasivele curente și pe termen lung în categorii separate în bilanț în conformitate cu punctele 57-67, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate furnizează informații care sunt credibile și mai relevante. În cazul în care se aplică această excepție, toate activele și pasivele trebuie prezentate pe larg, în ordinea lichidității lor.**
52. **Indiferent de metoda de prezentare adoptată, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare element de activ și de pasiv care combină sume prevăzute a fi recuperate sau achitate (a) în termen de cel mult 12 luni de la data bilanțului și (b) în termen de mai mult de**

▼ **M5**

12 luni de la data bilanțului, valoarea prevăzută a fi recuperată sau achitată după mai mult de 12 luni.

53. În cazul în care entitatea furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare care poate fi clar identificat, clasificarea separată în bilanț a activelor circulante și imobilizate și a datoriilor curente și pe termen lung oferă informații utile, prin distincția care se face între activele nete care sunt în mod continuu rulate sub formă de capital circulant și cele utilizate în activitatea pe termen lung a entității. Se evidențiază astfel, de asemenea, activele prevăzute a fi realizate în cadrul ciclului curent de exploatare și datoriile exigibile în cursul aceleiași perioade.
54. Pentru anumite entități, cum ar fi instituțiile financiare, o prezentare a activelor și a pasivelor în ordinea crescătoare sau descrescătoare a lichidității furnizează informații care sunt credibile și mai relevante decât o prezentare care operează distincția curent/pe termen lung, deoarece entitatea nu furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare care poate fi identificat în mod clar.
55. Atunci când aplică punctul 51, unei entități i se permite să își prezinte o parte din active și pasive utilizând distincția curent/pe termen lung, și pe celelalte în ordinea lichidității, în cazul în care o astfel de prezentare ar oferi informații credibile și mai relevante. O bază mixtă de prezentare s-ar putea dovedi necesară în cazurile în care o entitate desfășoară activități diverse.
56. Informațiile despre scadența activelor și a pasivelor sunt utile pentru evaluarea lichidității și a solvabilității entității. IAS 32 impune menționarea scadenței atât pentru activele financiare, cât și pentru pasivele financiare. Activele financiare cuprind creanțele comerciale și alte creanțe similare, iar pasivele financiare includ datoriile comerciale și alte datorii similare. Informațiile privind data anticipată pentru recuperarea și stingerea activelor și a pasivelor nemonetare, cum sunt stocurile și provizioanele, sunt, de asemenea, utile, indiferent dacă activele și pasivele sunt sau nu clasificate ca fiind circulante/curente și imobilizate/pe termen lung. De exemplu, entitățile prezintă valoarea stocurilor prevăzută a fi recuperată după mai mult de un an de la data bilanțului.

Active curente

57. *Un activ trebuie clasificat ca activ curent în cazul în care îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:*
- (a) *este prevăzut a fi realizat sau este deținut pentru vânzare sau consum în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;*
 - (b) *este deținut, în principal, în vederea tranzacționării;*
 - (c) *este prevăzut a fi realizat în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului*
sau
 - (d) *reprezintă numerar sau echivalent de numerar (astfel cum este definit acesta de IAS 7 Situațiile fluxurilor de trezorerie), cu excepția cazului în care este interzisă modificarea sau utilizarea sa pentru a stinge un pasiv timp de cel puțin douăsprezece luni după data bilanțului.*

Toate celelalte active trebuie clasificate ca active imobilizate (pe termen lung).

58. În sensul prezentului standard, noțiunea „imobilizate” include activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung. Prezentul standard nu interzice utilizarea unor descrieri alternative, cu condiția ca sensul lor să fie clar.
59. Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor în vederea desfășurării activității și realizarea lor în numerar sau echivalente de numerar. În cazul în care ciclul normal de exploatare al entității nu se poate identifica cu precizie, se consideră că durata lui este de douăsprezece luni. Activele curente cuprind active (cum ar fi stocurile și creanțele comerciale) care sunt vândute, consumate sau realizate ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar și în cazul în care acestea nu sunt prevăzute a fi realizate în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului. Activele curente includ, de

▼ **M5**

asemenea, active care sunt deținute în principal pentru a fi tranzacționate (activele financiare din această categorie sunt clasificate ca fiind deținute pentru a fi tranzacționate în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*) și partea circulantă (curentă) a activelor financiare imobilizate.

Pasive curente

60. *Un pasiv trebuie clasificat ca pasiv curent în cazul în care îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:*

- (a) *este prevăzut a fi decontat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;*
- (b) *este deținut în principal pentru a fi tranzacționat;*
- (c) *este exigibil în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului sau*
- (d) *entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna achitarea pasivului timp de cel puțin douăsprezece luni după data bilanțului.*

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

61. Anumite datorii curente, cum ar fi datoriile comerciale și cele legate de personal și alte costuri de exploatare, fac parte din fondul de rulment utilizat în ciclul normal de exploatare al entității. Astfel de elemente de exploatare sunt clasificate ca datorii curente, chiar dacă sunt exigibile după mai mult de douăsprezece luni de la data bilanțului. Același ciclu normal de exploatare se aplică clasificării activelor și a pasivelor unei entități. În cazul în care ciclul normal de exploatare nu poate fi identificat cu precizie, se consideră că durata lui este de douăsprezece luni.

62. Alte pasive curente nu sunt decontate ca parte a ciclului normal de exploatare, dar sunt exigibile în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului sau sunt deținute în principal în scopul de a fi tranzacționate. Printre ele se numără pasivele financiare clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare, în conformitate cu IAS 39, descoperirile de cont, partea curentă a pasivelor financiare pe termen lung, dividendele de plătit, impozitul pe profit și alte pasive necomerciale. Pasivele financiare care oferă finanțare pe termen lung (respectiv nu fac parte din fondul de rulment utilizat în cadrul ciclului normal de exploatare al entității) și care nu sunt exigibile în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului sunt pasive pe termen lung, care intră sub incidența punctelor 65 și 66.

63. O entitate își clasifică pasivele financiare ca fiind curente în cazul în care acestea sunt exigibile în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului, chiar dacă:

- (a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de douăsprezece luni și
- (b) se încheie un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung, după data bilanțului și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru depunere.

64. În cazul în care o entitate preconizează și are libertatea de a decide să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului în baza unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar și în cazul în care, în caz contrar, ea ar fi trebuit achitată într-o perioadă mai scurtă. Cu toate acestea, în cazurile în care refinanțarea sau reînnoirea obligației nu este la latitudinea entității (de exemplu, nu există un acord de refinanțare), nu se ia în considerare potențialul de refinanțare și obligația este clasificată ca fiind curentă.

65. Atunci când o entitate nu respectă un angajament în baza unui acord de împrumut pe termen lung la data bilanțului sau înainte de această dată, cu consecința că pasivul devine exigibil la cerere, pasivul este clasificat ca fiind curent chiar și în cazul în care creditorul a fost de acord, după data bilanțului și înaintea autorizării situațiilor financiare în vederea publicării, să nu solicite plata aferentă nerespectării angajamentului. Pasivul este clasificat ca fiind curent deoarece, la data bilanțului,

▼ **M5**

entitatea nu are un drept necondiționat de amânare a achitării pasivului timp de cel puțin douăsprezece luni de la acea dată.

66. Cu toate acestea, pasivul este clasificat ca fiind pe termen lung în cazul în care creditorul s-a declarat de acord, până la data bilanțului, să ofere o perioadă de grație care să se încheie după cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului, perioadă în care entitatea poate remedia abaterea, iar creditorul nu poate solicita plata imediată.
67. În ceea ce privește împrumuturile clasificate ca pasive curente, în cazul în care survin următoarele evenimente între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării, evenimentele respective pot fi prezentate ca evenimente care nu determină modificarea datelor din bilanț, în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*:
- (a) refinanțarea pe termen lung;
 - (b) remedierea nerespectării unui acord de împrumut pe termen lung
și
 - (c) acordarea, de către creditor, a unei perioade de grație pentru remedierea nerespectării unui acord de împrumut pe termen lung care ia sfârșit după cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului.

Informații care trebuie prezentate în bilanț

68. ***Bilanțul cuprinde cel puțin elementele-rând care prezintă următoarele valori:***
- (a) ***imobilizări corporale;***
 - (b) ***investiții imobiliare;***
 - (c) ***imobilizări necorporale;***
 - (d) ***active financiare [fără valorile prezentate la literele (e), (h) și (i)];***
 - (e) ***investiții financiare contabilizate prin metoda punerii în echivalență;***
 - (f) ***active biologice;***
 - (g) ***stocuri;***
 - (h) ***creanțe comerciale și similare;***
 - (i) ***numerar și echivalente de numerar;***
 - (j) ***datorii comerciale și similare;***
 - (k) ***provizioane;***
 - (l) ***pasive financiare [fără sumele prezentate la literele (j) și (k)];***
 - (m) ***datorii și creanțe pentru impozitul curent, în conformitate cu definiția din IAS 12 Impozitul pe profit;***
 - (n) ***datorii și creanțe privind impozitul amânat, în conformitate cu definiția din IAS 12;***
 - (o) ***interes minoritar, prezentat în cadrul capitalurilor proprii***
și
 - (p) ***capital emis și rezerve atribuibile acționarilor societății-mamă.***
69. ***În bilanț se prezintă, de asemenea, și alte posturi, rubrici și subtotaluri în cazul în care acest lucru are relevanță pentru înțelegerea poziției financiare a entității.***
70. ***Atunci când prezintă activele circulante și imobilizate și pasivele curente și pe termen lung clasificate separat în bilanț, o entitate nu clasifică creanțele (datoriile) privind impozitul amânat ca fiind active (pasive) curente.***
71. Prezentul standard nu prevede ordinea sau formatul de prezentare a elementelor. Punctul 68 oferă numai o listă a elementelor care sunt atât de diferite, ca natură sau funcție, încât necesită o prezentare separată în bilanț. În plus:
- (a) se adaugă alte elemente-rând în cazul în care, datorită mărimii, naturii sau funcției unui element sau agregării de elemente

▼ **M5**

similare, se justifică o prezentare separată care să faciliteze înțelegerea poziției financiare a entității

și

- (b) descrierile utilizate și ordinea elementelor sau agregarea de elemente similare pot fi modificate în funcție de natura entității și a tranzacțiilor sale, pentru a furniza informații care să aibă relevanță pentru o înțelegere de ansamblu a poziției financiare a entității. De exemplu, o bancă modifică descrierile de mai sus pentru a aplica cerințele mai speciale ale IAS 30.

72. Decizia privind prezentarea separată a altor elemente se bazează pe o evaluare:

- (a) a naturii și a lichidității activelor;
- (b) a funcției lor în cadrul entității

și

- (c) a sumelor, a naturii și a delimitării în timp a pasivelor.

73. Utilizarea unor baze diferite de evaluare pentru clase diferite de active sugerează că natura sau funcția acestora diferă și, prin urmare, că ar trebui prezentate ca elemente-rând separate. De exemplu, clase diferite de imobilizări corporale pot fi înregistrate la cost sau la valorile rezultate din reevaluare, în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*.

Informații care trebuie prezentate fie în bilanț, fie în note

74. ***O entitate prezintă, fie în bilanț, fie în notele la bilanț, subclasificări suplimentare ale elementelor-rând prezentate, clasificate într-un mod adecvat activității entității.***

75. Gradul de detaliere a subdiviziunilor depinde de cerințele IFRS și de mărimea, natura și funcția valorilor implicate. Factorii stabiliți la punctul 72 sunt, de asemenea, utilizați pentru a stabili baza de subclasificare. Informațiile care trebuie prezentate variază de la un element la altul, de exemplu:

- (a) imobilizările corporale sunt împărțite pe clase, în conformitate cu IAS 16;
- (b) creanțele sunt împărțite pe grupe de creanțe comerciale de la clienți, creanțe de la părți afiliate, plăți efectuate în avans și alte sume;
- (c) stocurile sunt subclasificate, în conformitate cu IAS 2 *Stocuri*, în marfă, materii prime și materiale pentru producție, produse în curs de execuție și produse finite;
- (d) provizioanele sunt împărțite în provizioane pentru beneficiile datorate angajaților și alte elemente

și

- (e) capitalurile proprii și rezervele sunt împărțite în diferite clase de capital vărsat, prime de capital și rezerve.

76. ***O entitate prezintă următoarele informații, fie în bilanț, fie în note:***

(a) ***pentru fiecare clasă de capital social:***

- (i) ***numărul de acțiuni autorizate;***
- (ii) ***numărul acțiunilor emise și vărsate integral și numărul acțiunilor emise, dar nevărsate integral;***
- (iii) ***valoarea nominală pe acțiune sau faptul că acțiunile nu au valoare nominală;***
- (iv) ***o reconciliere a numărului acțiunilor aflate în circulație la începutul și la sfârșitul perioadei;***
- (v) ***drepturile, privilegiile și restricțiile aferente clasei respective, inclusiv restricțiile privind repartizarea dividendelor și rambursarea capitalului;***
- (vi) ***acțiunile proprii deținute de entitate sau de filiale sau entități asociate ale entității***

și

▼ **M5**

(vii) *acțiunile rezervate pentru a fi emise în cadrul unor contracte de opțiuni și al unor contracte de vânzare a acțiunilor, inclusiv condițiile contractuale și sumele aferente*

și

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

77. *O entitate fără capital social, precum parteneriatele sau trusturile, prezintă informații echivalente celor prevăzute anterior la punctul 76 litera (a), evidențiind variațiile din cursul perioadei pentru fiecare categorie de participare în capitalurile proprii, precum și drepturile, privilegiile și restricțiile aferente fiecărei categorii de interese în capitalurile proprii.*

Contul de profit și pierdere

Profitul sau pierderea perioadei

78. *Toate elementele de venit și cheltuială recunoscute într-o perioadă sunt incluse în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare prevede altfel.*
79. În mod normal, toate elementele de venit și cheltuială recunoscute într-o perioadă sunt incluse în profit sau în pierdere. Sunt incluse și efectele modificărilor în estimările contabile. Cu toate acestea, pot exista situații în care anumite elemente pot fi excluse din profitul sau pierderea perioadei. IAS 8 reglementează două astfel de situații: corectarea erorilor și efectul modificărilor în politicile contabile.
80. Alte standarde au ca obiect elemente care se pot încadra în definiția, prevăzută în *Cadrul general*, a unui venit sau a unei cheltuieli, dar care sunt excluse în mod frecvent din profit sau pierdere. Exemplele includ surplusul din reevaluare (a se vedea IAS 16), anumite câștiguri și pierderi care apar din conversia situațiilor financiare ale operațiunilor din străinătate (a se vedea IAS 21) și câștiguri sau pierderi din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare (a se vedea IAS 39).

Informații care trebuie prezentate în contul de profit și pierdere

81. *Contul de profit și pierdere cuprinde cel puțin elementele-rând care prezintă următoarele valori:*
- (a) *veniturile din activitățile curente;*
 - (b) *cheltuielile financiare;*
 - (c) *partea din profitul sau pierderea aferentă entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizate prin metoda punerii în echivalență;*
 - (d) *câștigul sau pierderea înainte de impozit recunoscută la cedarea activelor sau la achitarea pasivelor care se pot atribui întreruperii activităților;*
 - (e) *cheltuielile cu impozite și taxe*
- și
- (f) *profitul sau pierderea.*
82. *În contul de profit și pierdere se prezintă următoarele elemente ca alocări ale profitului sau pierderii pentru perioada respectivă:*
- (a) *profitul sau pierderea care se pot atribui intereselor minoritare*
- și
- (b) *profitul sau pierderea care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ai societății-mamă.*
83. *În contul de profit și pierdere se prezintă și alte elemente-rând, rubrici și subtotaluri în cazul în care astfel de informații prezintă relevanță pentru înțelegerea performanței financiare a entității.*
84. Deoarece efectele diverselor activități, tranzacții și ale altor evenimente ale unei entități diferă ca frecvență, potențial de câștig sau pierdere și previzibilitate, prezentarea elementelor de performanță financiară contribuie la înțelegerea performanței financiare realizate și la anticiparea

▼ **M5**

rezultatelor viitoare. În contul de profit și pierdere se includ elemente-rând suplimentare, iar descrierile utilizate și ordinea elementelor se modifică în cazul în care acest lucru este necesar pentru explicarea elementelor de performanță financiară. Printre factorii care trebuie avuți în vedere se numără pragul de semnificație, natura și funcția diverselor componente de venituri și cheltuieli. De exemplu, băncile modifică descrierile pentru a aplica cerințele mai speciale ale IAS 30. Elementele de venituri și cheltuieli se compensează numai în cazul în care sunt îndeplinite criteriile de la punctul 32.

85. ***O entitate nu prezintă nici un element de venit sau de cheltuielă ca element extraordinar, nici în contul de profit și pierdere, nici în note.***

Informații care trebuie prezentate fie în contul de profit și pierdere, fie în note

86. ***Atunci când elementele de venituri și cheltuieli sunt semnificative, natura și valoarea lor sunt prezentate separat.***
87. Situațiile care impun prezentarea separată a elementelor de venituri și cheltuieli includ:
- (a) reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea netă realizabilă sau a imobilizărilor necorporale până la valoarea recuperabilă, precum și reluări ale unor astfel de reduceri;
 - (b) restructurarea activităților unei entități și reluarea oricăror provizioane pentru costurile de restructurare;
 - (c) cedări ale imobilizărilor corporale;
 - (d) cedări ale investițiilor;
 - (e) întreruperea activităților;
 - (f) stingerea unor litigii
și
 - (g) alte reluări ale provizioanelor.
88. ***O entitate prezintă o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare fie în funcție de natura cheltuielilor, fie în funcție de destinația lor în cadrul entității, oricare dintre acestea furnizează informații credibile și mai relevante.***
89. Entitățile sunt încurajate să prezinte analiza menționată la punctul 88 în contul de profit și pierdere.
90. Elementele de cheltuieli sunt subclasificate pentru a evidenția componentele performanței financiare care pot varia ca frecvență, potențial de câștig sau pierdere și previzibilitate. Aceste informații sunt furnizate în unul dintre cele două moduri posibile.
91. Prima metodă de analiză este cunoscută ca metoda bazată pe natura cheltuielilor. Cheltuielile sunt agregate în contul de profit și pierdere în funcție de natura lor (de exemplu, amortizare, achiziții de materiale, costuri de transport, beneficii ale angajaților, cheltuieli de publicitate) și nu sunt realocate diverselor funcții din cadrul entității. Această metodă este ușor de aplicat deoarece nu este necesară o alocare a cheltuielilor în funcție de clasificări funcționale. Un exemplu de clasificare prin metoda bazată pe natura cheltuielilor este prezentat în continuare:

Venituri din activități curente		X
Alte venituri		X
Variația stocurilor de produse finite și de produse în curs de execuție	X	
Materii prime și consumabile utilizate	X	
Cheltuieli cu beneficiile datorate angajaților	X	
Cheltuielile cu amortizarea și deprecierea	X	
Alte cheltuieli	X	
Total cheltuieli		(X)
Profitul din activitatea de exploatare		X

▼ **M5**

92. A doua metodă de analiză este cunoscută ca metoda clasificării cheltuielilor după destinație sau metoda „costului de desfacere” și clasifică cheltuielile în funcție de destinația lor ca parte a costurilor de desfacere sau, de exemplu, a costurilor de distribuție sau administrative. Ca o cerință minimă a acestei metode, o entitate prezintă costurile sale de desfacere separat de celelalte cheltuieli. Deseori, această metodă poate să le ofere utilizatorilor informații mai relevante decât metoda de clasificare a cheltuielilor după natura lor, dar alocarea costurilor în funcție de destinații poate fi arbitrară și implică un nivel semnificativ de raționament profesional. Un exemplu de clasificare prin metoda de clasificare a cheltuielilor după destinație este prezentat în continuare:

Venituri din activități curente	X
Costul de desfacere	(X)
Profit brut	X
Alte venituri	X
Costuri de distribuție	(X)
Cheltuieli administrative	(X)
Alte cheltuieli	(X)
Profit	X

93. ***Entitățile care clasifică cheltuielile după destinație prezintă informații suplimentare privind natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu amortizarea și deprecierea și cele cu beneficiile pentru angajați.***
94. Alegerea metodei de analiză între metoda clasificării cheltuielilor după destinație și metoda clasificării bazată pe natura cheltuielilor depinde atât de factori de natură istorică și factori specifici sectorului economic respectiv, cât și de natura organizației. Ambele metode indică acele costuri care ar putea varia, direct sau indirect, în funcție de nivelul vânzărilor sau al producției entității. Deoarece fiecare metodă de prezentare prezintă avantaje pentru diverse tipuri de entități, prezentul standard impune alegerea de către conducerea entității a tipului de prezentare care prezintă cea mai mare relevanță și fiabilitate. Cu toate acestea, deoarece informațiile privind natura cheltuielilor sunt utile pentru estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare, este necesar să se prezinte informații suplimentare în cazul utilizării metodei clasificării cheltuielilor după destinație. La punctul 93, noțiunea „beneficiile angajaților” are un sens identic cu sensul din IAS 19 *Beneficiile angajaților*.
95. ***O entitate prezintă, fie în contul de profit și pierdere ori în situația modificărilor în capitalurile proprii, fie în note, valoarea dividendelor recunoscute ca sume distribuite acționarilor în cursul perioadei și suma aferentă pe acțiune.***

Situația modificărilor capitalurilor proprii

96. ***O entitate prezintă o situație a modificărilor în capitalurile proprii, care trebuie să indice:***
- (a) ***profitul sau pierderea perioadei;***
- (b) ***fiecare element de venituri și cheltuieli aferent perioadei care, în conformitate cu cerințele altor standarde sau interpretări, este recunoscut direct în capitalurile proprii, precum și totalul acestor elemente;***
- (c) ***totalul veniturilor și cheltuielilor aferente perioadei [calculate ca sumă de (a) și (b)], cu detalierea separată a valorilor totale atribuite acționarilor societății-mamă și intereselor minoritare***
- și***
- (d) ***pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectele modificărilor în politicile contabile și ale corecțiilor erorilor fundamentale recunoscute în conformitate cu IAS 8.***

▼ **M10**

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

▼ **M5**

97. ***În mod suplimentar, o entitate prezintă, fie în situația modificărilor în capitalurile proprii, fie în note:***
- (a) ***valorile tranzacțiilor cu acționarii în calitatea lor de acționari, indicând separat sumele repartizate acestora;***
 - (b) ***soldul rezultatelor reportate (adică al profitului sau al pierderii cumulate) la începutul perioadei și la data bilanțului, precum și modificările în cursul perioadei***
și
 - (c) ***o reconciliere între valoarea contabilă, la începutul și sfârșitul perioadei, a fiecărei clase de capitaluri vărsate și a fiecărei rezerve, prezentând distinct fiecare modificare.***
98. Modificările în capitalurile proprii ale unei entități între două date de întocmire a bilanțului reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei. Cu excepția modificărilor rezultate din tranzacțiile cu acționarii în calitatea lor de acționari (cum ar fi contribuțiile de capital propriu, reechiziționarea instrumentelor de capitaluri proprii care au aparținut entității și repartizarea dividendelor) și costurilor aferente tranzacțiilor în legătură directă cu aceste tranzacții, modificarea globală a capitalurilor proprii în cursul perioadei reprezintă valoarea totală a veniturilor și a cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile, generate de activitățile entității în cursul perioadei în cauză (indiferent dacă elementele respective de venituri și cheltuieli sunt recunoscute în profit sau pierdere ori direct, ca modificări în capitalurile proprii).
99. Prezentul standard prevede ca toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă să fie incluse în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un alt standard sau o interpretare prevede altfel. Alte standarde impun recunoașterea directă a unor pierderi și a unor câștiguri (cum ar fi creșteri și scăderi din reevaluare, anumite diferențe din schimbul valutar, pierderi sau câștiguri din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare și sumele conexe ale impozitelor curente și amânate) ca modificări în capitalurile proprii. Întrucât este important ca la evaluarea modificărilor poziției financiare a unei entități între două date de întocmire a bilanțului să fie luate în considerare toate elementele de venituri și cheltuieli, prezentul standard prevede ca prezentarea unei situații a modificărilor în capitalurile proprii să evidențieze venitul și cheltuielile totale ale unei entități, inclusiv pe cele recunoscute direct în capitalurile proprii.
100. IAS 8 prevede ajustări retroactive pentru a efectua modificările în politicile contabile, în măsura în care acest lucru este posibil, cu excepția cazului în care dispozițiile tranzitorii ale altui standard sau ale altei interpretări prevăd altfel. De asemenea, IAS 8 impune ca retratrările pentru corectarea erorilor să fie efectuate retroactiv, în măsura în care este posibil. Ajustările retroactive și retratrările retroactive sunt operate la soldul rezultatelor reportate, cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare impune ajustarea retroactivă a altei componente a capitalurilor proprii. Punctul 96 litera (d) impune prezentarea, în situația modificărilor capitalurilor proprii, a ajustărilor totale ale fiecărei componente a capitalurilor proprii efectuate, separat, ca o consecință a modificării politicilor contabile și a corectării erorilor. Aceste ajustări sunt prezentate pentru fiecare perioadă anterioară și pentru începutul perioadei în curs.
101. Cerințele de la punctele 96 și 97 pot fi îndeplinite în mai multe moduri. Un exemplu constă într-un format tabelar care reconciliază soldurile inițiale și soldurile finale ale fiecărui element de capitaluri proprii. O alternativă este raportarea numai a elementelor de la punctul 96 în situația modificărilor capitalurilor proprii. În cadrul acestei abordări, elementele descrise la punctul 97 sunt prezentate în note.

Situația fluxurilor de trezorerie

102. Informațiile privind fluxurile de trezorerie le oferă utilizatorilor de situații financiare o bază de evaluare a capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar și a necesităților pentru care entitatea utilizează fluxurile de numerar în cauză. IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie* stabilește cerințele pentru prezentarea situației fluxurilor de trezorerie și a altor informații aferente.

▼ **M5**

Note

Structură

103. *Notele:*

- (a) *prezintă informații privind baza de întocmire a situațiilor financiare și politicile contabile speciale utilizate în conformitate cu punctele 108-115;*
- (b) *prezintă informațiile prevăzute de IFRS care nu sunt prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie*
și
- (c) *furnizează informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie, dar sunt necesare pentru înțelegerea acestora.*

104. *În măsura posibilităților, notele sunt prezentate în mod sistematic. Fiecare element din bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie fac trimitere la toate informațiile conexe din note.*

105. În mod normal, notele sunt prezentate în următoarea ordine, care facilitează înțelegerea situațiilor financiare și compararea de către utilizatori cu situațiile financiare ale altor entități:

- (a) o declarație de conformitate cu IFRS (a se vedea punctul 14);
- (b) un rezumat al politicilor contabile semnificative aplicate (a se vedea punctul 108);
- (c) informații justificative pentru elementele prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie, în ordinea prezentării fiecărui element și a fiecărei situații financiare
și
- (d) alte informații, inclusiv:
 - (i) pasive contingente (a se vedea IAS 37) și angajamente contractuale nerecunoscute
și
 - (ii) informații nefinanciare, de exemplu obiectivele și politicile gestionării riscului financiar al entității (a se vedea IAS 32).

106. În anumite condiții poate fi necesar sau recomandabil să se modifice ordinea anumitor elemente în cadrul notelor. De exemplu, informațiile privind modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere pot fi combinate cu informații privind scadența instrumentelor financiare, cu toate că primele sunt informații din contul de profit și pierdere, iar ultimele sunt din bilanț. Cu toate acestea, se menține o structură sistematică a notelor, în măsura posibilităților.

107. Notele care cuprind informații referitoare la baza de întocmire a situațiilor financiare și la politicile contabile speciale pot fi prezentate într-o componentă separată a situațiilor financiare.

Prezentarea politicilor contabile

108. *În rezumatul politicilor contabile semnificative, o entitate prezintă următoarele informații:*

- (a) *baza (bazele) de evaluare utilizată(e) la întocmirea situațiilor financiare*
și
- (b) *toate celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.*

109. Este important ca utilizatorii să fie informați cu privire la baza sau bazele de evaluare utilizate în situațiile financiare (de exemplu, costul istoric, costul curent, valoarea netă realizabilă, valoarea justă sau valoarea recuperabilă), deoarece baza de întocmire a situațiilor financiare afectează în

▼M5

mod semnificativ procesul de analiză. În cazul în care în situațiile financiare sunt utilizate mai multe baze de evaluare, de exemplu, la reevaluarea anumitor clase de active, este suficient să se indice categoriile de active și pasive cărora li se aplică fiecare bază de evaluare.

110. Atunci când hotărăște dacă o anumită politică contabilă trebuie sau nu să fie prezentată, conducerea entității ia în considerare măsura în care prezentarea acesteia ar ajuta utilizatorii să înțeleagă modul în care tranzacțiile, alte evenimente și condiții sunt reflectate în performanța financiară și poziția financiară raportate. Prezentarea anumitor politici contabile este deosebit de utilă pentru utilizatori atunci când acestea sunt selectate dintre alternativele autorizate de standarde și interpretări. Un exemplu este modalitatea de prezentare a intereselor într-o entitate controlată în comun de către un asociat, utilizând metoda consolidării proporționale sau cea a punerii în echivalență (a se vedea IAS 31 *Interese în asocierile în participație*). Anumite standarde impun în mod clar prezentarea anumitor politici contabile, inclusiv opțiunile efectuate de conducere în materie de politici contabile care pot fi utilizate. De exemplu, IAS 16 impune prezentarea bazelor de evaluare utilizate pentru clasele de imobilizări corporale. În conformitate cu IAS 23 *Costurile îndatorării*, trebuie să se raporteze dacă costurile îndatorării sunt recunoscute imediat drept cheltuială sau sunt capitalizate ca parte a costurilor aferente activelor cu ciclu lung de producție.
111. Fiecare entitate are în vedere natura activităților sale și politicile pe care utilizatorul situațiilor sale financiare se așteaptă să le regăsească pentru acel tip de entitate. De exemplu, este de așteptat ca o entitate care face obiectul impozitului pe profit să își prezinte politicile contabile privind impozitele pe profit, inclusiv cele privind creanțele și datoriile privind impozitul amânat. În cazul în care o entitate desfășoară un volum semnificativ de operațiuni în străinătate sau de tranzacții în valută, este de așteptat să își prezinte politicile contabile de recunoaștere a câștigurilor și a pierderilor din variațiile cursului valutar. În cazul combinărilor de întreprinderi sunt prezentate politicile utilizate pentru evaluarea fondului comercial și a intereselor minoritare.
112. O politică contabilă poate fi semnificativă, dată fiind natura activităților entității, chiar dacă valorile prezentate pentru perioada curentă sau perioadele anterioare nu sunt semnificative. Este, de asemenea, oportună prezentarea fiecărei politici contabile care nu este prevăzută în mod specific de IFRS, dar este selectată și aplicată în conformitate cu IAS 8.
113. ***O entitate prezintă, în rezumatul politicilor contabile semnificative sau în alte note, raționamentele profesionale ale conducerii, în afara celor care implică estimări (a se vedea punctul 116), pe parcursul procesului de aplicare a politicilor contabile ale entității care afectează în cea mai mare măsură valorile recunoscute în situațiile financiare.***
114. În procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității, conducerea face numeroase raționamente profesionale, pe lângă cele care implică estimări, care pot influența în mod semnificativ valorile recunoscute în situațiile financiare. De exemplu, conducerea face raționamente profesionale atunci când determină următoarele:
- (a) dacă activele financiare sunt investiții păstrate până la scadență;
 - (b) momentul în care cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activelor financiare și de leasing sunt transferate altor entități;
 - (c) dacă, în realitate, anumite vânzări de bunuri constituie acorduri de finanțare și, prin urmare, nu produc venituri
- și
- (d) dacă natura relației dintre entitate și o entitate cu scop special arată că entitatea cu scop special este controlată de entitate.
115. Anumite informații prezentate în conformitate cu punctul 113 sunt prevăzute de alte standarde. De exemplu, IAS 27 impune ca o entitate să prezinte motivele pentru care participația entității nu constituie control asupra unei entități în care s-a investit și care nu este o filială, deși peste jumătate din drepturile sale de vot sau din puterea de vot potențială este deținută, direct sau indirect, prin filiale. IAS 40 impune prezentarea criteriilor utilizate de entitate pentru a face distincția între investiții imobiliare, proprietăți imobiliare utilizate de proprietar și proprietăți

▼M5

imobiliare deținute pentru vânzare în cursul normal al activităților, atunci când clasificarea proprietății implică dificultăți.

Surse majore de incertitudine a estimărilor

116. *O entitate prezintă, în note, informații privind presupunerile majore cu privire la viitor și alte surse majore de incertitudine a estimărilor la data bilanțului, care conțin un grad de risc semnificativ de a antrena o ajustare semnificativă a valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor în următorul an financiar. Pentru aceste active și pasive, notele conțin detalii referitoare la:*
- (a) *natura lor*
- și*
- (b) *valoarea lor contabilă la data bilanțului.*
117. Determinarea valorilor contabile ale anumitor active și pasive necesită estimarea efectelor unor evenimente viitoare incerte asupra activelor și pasivelor respective la data bilanțului. De exemplu, atunci când nu sunt disponibile date recente despre prețurile de pe piață utilizate pentru evaluarea următoarelor active și pasive, sunt necesare estimări orientate spre viitor pentru a evalua valoarea recuperabilă a categoriilor de imobilizări corporale, efectul uzurii morale tehnologice asupra stocurilor, provizioanele care vor fi afectate de soluționarea litigiilor în desfășurare și datoriile aferente beneficiilor pe termen lung pentru angajați, cum ar fi obligațiile de plată a pensiilor. Aceste estimări implică presupuneri cu privire la elemente precum ajustarea riscului la fluxurile de trezorerie sau ratele de actualizare utilizate, modificările viitoare ale salariilor și modificările viitoare ale prețurilor care vor afecta alte costuri.
118. Ipotezele majore și alte surse majore de incertitudine a estimărilor prezentate în conformitate cu punctul 116 se referă la estimările care necesită cele mai dificile, subiective sau complexe raționamente profesionale din partea conducerii. Pe măsură ce crește numărul variabilelor și al ipotezelor care influențează soluționarea viitoare posibilă a incertitudinilor, raționamentele respective devin din ce în ce mai subiective și mai complexe și posibilitatea unei ajustări semnificative a valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor crește în mod corespunzător.
119. Nu este necesară prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 116 pentru activele și pasivele care prezintă un grad substanțial de risc de modificare semnificativă a valorilor lor contabile în cursul anului financiar următor în cazul în care, la data bilanțului, aceste active și pasive sunt evaluate la valoarea justă pe baza prețurilor de pe piață observate recent (valorile lor juste s-ar putea modifica semnificativ în următorul an financiar, însă aceste modificări nu ar fi rezultatul ipotezelor sau al altor surse de incertitudine a estimării la data bilanțului).
120. Prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 116 este efectuată astfel încât să îi ajute pe utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă raționamentele profesionale ale conducerii cu privire la viitor și la alte surse majore de incertitudine a estimărilor. Natura și gradul de detaliere a informațiilor prezentate variază în funcție de natura ipotezelor și de alte împrejurări. În continuare sunt enumerate exemple ale tipurilor de prezentări de informații:
- (a) natura ipotezei sau a altor incertitudini ale estimărilor;
- (b) sensibilitatea valorilor contabile la metodele, ipotezele și estimările care stau la baza calculării lor, inclusiv motivele sensibilității lor;
- (c) rezolvarea preconizată a unei incertitudini și gama de rezultate posibile în mod rezonabil în cursul anului financiar următor cu privire la valorile contabile ale activelor și ale pasivelor afectate
- și*
- (d) explicații pentru modificările operate în ipotezele anterioare privind aceste active și pasive, în cazul în care incertitudinea nu este clarificată.
121. Nu este necesară prezentarea informațiilor cu privire la buget sau prognoze în cadrul informațiilor prevăzute la punctul 116.
122. Atunci când este imposibil să se prezinte amploarea efectelor posibile ale unei ipoteze majore sau ale altei surse majore de incertitudine a esti-

▼ **M5**

mărilor la data bilanțului, entitatea indică faptul că există posibilitatea rezonabilă ca, pe baza informațiilor deținute, rezultatele din cursul anului financiar următor care nu coincid cu ipotezele făcute să necesite o ajustare semnificativă a valorii contabile a activului sau a pasivului afectat. În toate situațiile, entitatea prezintă natura și valoarea contabilă a activului sau a pasivului specific (sau a clasei de active sau de pasive) influențate de ipoteză.

123. Informațiile prezentate prevăzute la punctul 113 privind raționamentele profesionale ale conducerii în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității nu au legătură cu prezentarea surselor majore de incertitudine a estimărilor prevăzută la punctul 116.
124. Informațiile prezentate în baza unora dintre ipotezele majore, care ar fi necesare, în caz contrar, în conformitate cu punctul 116, sunt impuse de alte standarde. De exemplu, IAS 37 impune prezentarea, în anumite situații, a unor informații în baza ipotezelor majore privind evenimentele viitoare care afectează diversele clase de provizioane. IAS 32 impune prezentarea ipotezelor majore aplicate la estimarea valorilor juste ale activelor financiare și ale pasivelor financiare contabilizate la valoarea justă. IAS 16 impune prezentarea ipotezelor semnificative aplicate la estimarea valorilor juste ale elementelor reevaluate de imobilizări corporale.

▼ **M12**

Capitalul

- 124A. **O entitate va prezenta informațiile care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare să îi evalueze obiectivele, politicile și procedurile de gestionare a capitalului.**
- 124B. Pentru a respecta prevederile alineatului (124A), entitatea prezintă următoarele informații:
- (a) informații calitative privind obiectivele, politicile și procedurile de gestionare a capitalului, inclusiv (dar fără a se limita la):
 - (i) o descriere a elementelor care fac obiectul procedurilor sale de gestionare a capitalului;
 - (ii) în cazul în care entitatea se supune, în temeiul regulilor exterioare, unor cerințe privind capitalul său, natura acestor cerințe și modul în care sunt integrate în gestionarea capitalului și
 - (iii) modul în care entitatea își atinge obiectivele de gestionare a capitalului;
 - (b) informații cantitative sintetice privind elementele incluse în gestionarea capitalului. Anumite entități consideră anumite datorii financiare (de exemplu unele împrumuturi subordonate) ca făcând parte din capital. Altele exclud din capitalul lor anumite elemente recunoscute în capitalurile proprii (de exemplu cele care rezultă din acoperirea împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie);
 - (c) modificările informațiilor de la literele (a) și (b) de la un exercițiu financiar la altul;
 - (d) faptul că entitatea s-a conformat cerințelor în materie de capital cărora li se supune în temeiul regulilor exterioare;
 - (e) dacă entitatea nu s-a conformat cerințelor respective, consecințele acestui fapt.
- Aceste informații vor avea la bază datele furnizate la nivel intern către conducerea de vârf a entității.
- 124C. O entitate poate să gestioneze capitalul în mai multe feluri și să se supună unui număr diferit de cerințe privind acest capital. De exemplu, un conglomerat poate să cuprindă entități care desfășoară activități de asigurare și alte entități care desfășoară activități bancare și aceste entități diferite pot să opereze în mai multe țări. În cazul în care o prezentare sintetică a cerințelor privind capitalul și modalitățile de gestionare a acestuia riscă să nu furnizeze o informație utilă sau să ofere utilizatorului respectivelor situații financiare o imagine falsă asupra resurselor unei entități, entitatea respectivă prezintă informații distincte pentru fiecare cerință privind capitalul căreia i se supune.

▼M5

Alte informații

125. *O entitate prezintă în note:*
- (a) *valoarea dividendelor propuse ori declarate înainte ca situațiile financiare să fie autorizate în vederea publicării, însă nerecunoscute ca sume distribuite către acționari în cursul perioadei, precum și valoarea aferentă per acțiune*
și
 - (b) *valoarea oricăror dividende preferențiale cumulative care nu au fost recunoscute.*
126. *O entitate prezintă următoarele informații, cu excepția cazului în care se regăsesc în altă parte în cadrul situațiilor financiare:*
- (a) *adresa și forma juridică ale entității, țara de înmatriculare și adresa sediului social (sau ale principalului punct de lucru, în cazul în care acesta este diferit de sediul social);*
 - (b) *o descriere a naturii operațiunilor realizate de către entitate și a principalelor sale obiecte de activitate*
și
 - (c) *numele societății-mamă a entității, precum și numele societății-mamă a întregului grup.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

127. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA IAS 1 (REVIZUIT ÎN 1997)

128. *Prezentul standard înlocuiește IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* revizuit în 1997.*

▼ **M5***APENDICE***Modificări aduse altor prevederi**

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

- A1. În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și Interpretările lor, aplicabile din decembrie 2003:
- (a) trimerile la „profit sau pierdere netă” devin trimiteri la „profit sau pierdere”;
 - (b) trimerile la „notele la situațiile financiare” devin trimiteri la „note” și
 - (c) trimerile la „capital propriu” sau „capital social” devin trimiteri la „capital vărsat”.
- A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]
- A3. Punctele 69 și 70 din IAS 12 *Impozitul pe profit* se elimină.
- A4. În IAS 29 *Beneficiile angajaților*, punctul 23 se modifică după cum urmează:
23. Cu toate că prezentul standard nu impune prezentarea unor informații speciale cu privire la beneficiile pe termen scurt ale angajaților, alte standarde pot impune acest lucru. De exemplu, IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate* impune prezentarea informațiilor cu privire la beneficiile angajaților acordate personalului din structura de conducere. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* impune prezentarea informațiilor privind cheltuielile cu beneficiile angajaților.
- A5. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]
- A6. IAS 34 *Raportarea financiară interimară* se modifică după cum urmează.
- Punctul 5 se modifică după cum urmează:
5. IAS 1 prevede că un set complet de situații financiare are următoarele componente:
- (a) un bilanț;
 - (b) un cont de profit și pierdere;
 - (c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii, care indică:
 - (i) toate modificările survenite în capitalurile proprii sau
 - (ii) modificări survenite în capitalurile proprii, cu excepția celor rezultate din tranzacții cu acționari care acționează în calitatea lor de acționari;
 - (d) o situație a fluxurilor de trezorerie și
 - (e) note, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.
- Punctul 12 se modifică după cum urmează:
12. IAS 1 furnizează indicații cu privire la structura situațiilor financiare. Indicațiile de punere în aplicare a IAS 1 ilustrează modalități de prezentare a bilanțului contabil, a contului de profit și pierdere și a situației modificărilor capitalurilor proprii.
- Punctul 13 se modifică după cum urmează:
13. IAS 1 impune prezentarea unei situații a modificărilor survenite în capitalurile proprii ca o componentă separată a situațiilor

▼ **M5**

financiare ale entității și stabilește posibilitatea ca informațiile privind modificările capitalurilor proprii rezultate din tranzacții cu acționari care acționează în calitate de acționari (inclusiv sumele distribuite acestora) să fie prezentate fie în situația propriu-zisă, fie în note. O entitate folosește, în situația interimară a modificărilor capitalurilor proprii, același format pe care l-a folosit în cea mai recentă situație anuală.

- A7. Punctele 39 și 40 din IAS 35 *Activități întrerupte* se modifică după cum urmează:
39. Informațiile care trebuie prezentate în conformitate cu punctele 27-37, cu excepția informațiilor privind valoarea câștigului sau a pierderii înainte de impozitare, recunoscută la cedarea activelor sau la achitarea datoriilor, aferente activității întrerupte în conformitate cu punctul 31 litera (a), pot fi prezentate fie în note, fie în bilanț, în contul de profit și pierdere sau în situația modificărilor capitalurilor proprii.
40. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* prevede că pierderea sau câștigul înainte de impozitare, recunoscute la cedarea activelor sau la achitarea datoriilor, aferente activităților întrerupte, trebuie prezentate în contul de profit și pierdere. Se încurajează prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 27 literele (f) și (g) în contul de profit și pierdere, respectiv în situația fluxurilor de trezorerie.
- A8. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]
- A9. IAS 41 *Agricultura* se modifică după cum urmează.
- Punctul 39 se elimină.
- Punctul 53 se modifică după cum urmează:
53. Activitățile agricole sunt expuse în mod frecvent riscurilor reprezentate de climă, epidemii și alte riscuri naturale. În cazul în care are loc un eveniment care generează un element semnificativ de venit sau cheltuială, natura și valoarea elementului respectiv se prezintă în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Exemple de astfel de evenimente sunt izbucnirea unei epidemii virulente, inundații, secetele prelungite sau înghețurile și invaziile de insecte.
- A10. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]
- A11. În SIC-32 *Imobilizări necorporale - Costuri asociate creării de website-uri*, punctul 5 se modifică după cum urmează:
5. Prezenta interpretare nu se aplică în cazul cheltuielilor cu achiziționarea, dezvoltarea și exploatarea hardului (de exemplu, servere web, servere de testare, servere de producție și conexiunile la internet) aferente unui website. Aceste cheltuieli sunt contabilizate în conformitate cu IAS 16. În mod suplimentar, atunci când o entitate înregistrează cheltuieli în legătură cu un furnizor de servicii de internet care găzduiește website-ul entității, cheltuiala este recunoscută ca atare în conformitate cu IAS 1.78 și *Cadrul general* în momentul în care serviciile sunt furnizate entității.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 2**Stocuri**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-5
Definiții	6-8
Evaluarea stocurilor	9-33
Costul stocurilor	10-22
Costuri de achiziție	11
Costuri de prelucrare	12-14

▼ **M5**

Alte costuri	15-18
Costul stocurilor unui prestator de servicii	19
Costul producției agricole recoltate din activele biologice	20
Tehnici de evaluare a costurilor	21-22
Formule de determinare a costului	23-27
Valoare realizabilă netă	28-33
Recunoașterea drept cheltuiială	34-35
Prezentarea informațiilor	36-39
Data intrării în vigoare	40
Retragerea altor prevederi	41-42

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 2 (revizuit în 1993) *Stocuri* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Prezentul standard are ca obiectiv stabilirea tratamentului contabil pentru stocuri. O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie valoarea costului care urmează a fi recunoscută ca activ și reportată până la recunoașterea veniturilor aferente. Prezentul standard furnizează indicații pentru determinarea costului și recunoașterea sa ulterioară în cheltuieli, inclusiv orice diminuare a valorii până la valoarea realizabilă netă. De asemenea, prezentul standard furnizează indicații privind formulele de determinare a costului utilizate pentru a imputa costurile stocurilor.

DOMENIUL DE APLICARE

2. ***Prezentul standard se aplică tuturor stocurilor, cu următoarele excepții:***
 - (a) *produsele în curs de execuție în baza unor contracte de execuție, inclusiv contracte de prestări de servicii direct legate de acestea (a se vedea IAS 11 Contracte de construcții);*
 - (b) *instrumentele financiare*

și

 - (c) *activele biologice aferente activității agricole și producția agricolă la momentul recoltării (a se vedea IAS 41 Agricultură).*
3. ***Prezentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deținute de:***
 - (a) *producători de produse agricole și forestiere, de producție agricolă după recoltare și de minereuri și produse minerale, în măsura în care acestea sunt evaluate la valoarea realizabilă netă în conformitate cu practicile bine stabilite din sectoarele de activitate respective. Atunci când astfel de stocuri sunt evaluate la valoarea realizabilă netă, modificările valorii respective sunt recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care survine modificarea;*
 - (b) *intermediari brokeri de la bursele 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 în valoarea justă minus costurile de vânzare sunt recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care survine modificarea.*
4. Stocurile menționate la punctul 3 litera (a) sunt evaluate, în anumite faze ale producției, la valoarea realizabilă netă. Această evaluare se face, de exemplu, pentru recoltele agricole care au fost culese sau pentru minereurile care au fost extrase și a căror vânzare este asigurată în temeiul unui contract la termen sau al unei garanții guvernamentale sau în cazul în care există o piață activă, iar riscul de a nu realiza vânzarea este neglijabil. Aceste categorii de stocuri sunt exceptate numai de la cerințele de evaluare din cadrul prezentului standard.

▼ **M5**

5. Intermediarii brokeri sunt cei care cumpără sau vând mărfuri pentru alții sau în nume propriu. Stocurile menționate la punctul 3 litera (b) sunt achiziționate, în principal, în scopul vânzării în viitorul apropiat și generează un profit din fluctuațiile de preț sau din marja intermediarilor brokeri. La evaluarea acestor stocuri la valoarea justă minus costurile de vânzare, singurele cerințe care nu li se aplică sunt cerințele de evaluare din prezentul standard.

DEFINIȚII

6. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Stocurile sunt active:

(a) *deținute pentru a fi vândute în cursul normal al activității;*

(b) *în curs de producție în vederea unei astfel de vânzări*

sau

(c) *sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează a fi consumate în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.*

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat în cursul normal al activității minus costurile estimate pentru finalizare și costurile estimate a fi necesare pentru vânzare.

Valoarea justă este suma pentru care ar putea fi tranzacționat un activ sau ar putea fi decontat un pasiv, între părți interesate și în cunoștință de cauză într-o tranzacție desfășurată în condiții normale de concurență.

7. Valoarea realizabilă netă este suma netă pe care o entitate preconizează că o va realiza din vânzarea stocurilor în cursul normal al activității. Valoarea justă este suma pentru care același stoc ar putea fi schimbat pe piață, între cumpărători și vânzatori interesați și în cunoștință de cauză. Prima este o valoare specifică entității, în timp ce cea de-a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare.
8. Stocurile includ bunurile cumpărate și deținute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu, mărfurile achiziționate de un comerciant cu amănuntul și deținute în vederea revânzării sau terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute în vederea revânzării. Stocurile includ, de asemenea, produsele finite realizate sau produsele în curs de execuție, precum și materiile prime și consumabilele care urmează a fi utilizate în procesul de producție. În cazul unui prestator de servicii, stocurile includ costurile serviciilor, astfel cum sunt descrise la punctul 19, pentru care entitatea nu a recunoscut încă venitul aferent (a se vedea IAS 18 *Venituri din activități curente*).

EVALUAREA STOCURILOR

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

Costul stocurilor

10. *Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.*

Costuri de achiziție

11. Costurile de achiziție a stocurilor cuprind prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția celor pe care entitatea le poate recupera de la autoritățile fiscale), costuri de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materii prime și servicii. Pentru determinarea costurilor de achiziție se deduc reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare.

▼ **M5**

Costuri de prelucrare

12. Costurile de prelucrare a stocurilor includ costurile direct aferente unităților produse, cum ar fi manopera directă. Ele includ, de asemenea, alocarea sistematică a regiei de producție, fixă și variabilă, generată de prelucrarea materiilor prime în produse finite. Regia fixă de producție constă din acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, precum amortizarea și întreținerea clădirilor și utilajelor, precum și costurile de gestionare și administrare a uzinei. Regia variabilă de producție constă din costurile indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum ar fi costurile cu materia primă indirectă și manopera indirectă.
13. Alocarea regiei fixe de producție în costurile de prelucrare se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută, în medie, în cursul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, ținând seama și de pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a instalațiilor. Nivelul real al producției poate fi folosit în cazul în care este apropiat de capacitatea normală. Valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse nu trebuie crescută în urma scăderii producției sau a neutilizării unor utilaje. Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în perioada în care apare. În exercițiile în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă este alocată fiecărei unități produse pe baza folosirii în mod real a instalațiilor de producție.
14. Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse. Este cazul, de exemplu, al produselor cuplate sau cazul unui produs principal asociat cu un produs secundar. În cazul în care nu pot fi identificate separat pentru fiecare produs, costurile de prelucrare se alocă pe produse printr-o metodă rațională, aplicată cu consecvență. Alocarea se poate face, de exemplu, în funcție de valoarea relativă de vânzare a fiecărui produs, fie în stadiul din procesul de producție în care produsele devin identificabile, fie în momentul finalizării producției. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În astfel de cazuri, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă, care se deduce apoi din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă semnificativ de costul său.

Alte costuri

15. Costul stocurilor include alte costuri numai în măsura în care acestea sunt suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a altor regii generale decât cele de producție sau a costului proiectării produselor destinate anumitor clienți.
16. Printre costurile care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci trebuie recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care sunt suportate se numără:
- (a) pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
 - (b) cheltuieli de depozitare, cu excepția cazului în care sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
 - (c) regii generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent
- și
- (d) costuri de desfacere.
17. IAS 23 *Costurile îndatorării* identifică anumite situații, limitate, în care costurile îndatorării sunt incluse în costul stocurilor.
18. O entitate poate achiziționa stocuri în condiții de decontare amânată. Atunci când acordul conține efectiv un element de finanțare, elementul respectiv, de exemplu o diferență între prețul de achiziție în condiții normale de creditare și suma plătită, este recunoscut drept cheltuială cu dobânda pe perioada de finanțare.

▼M5

Costul stocurilor unui prestator de servicii

19. În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile de producție. Costurile constau, în primul rând, din manoperă și alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul de supraveghere, precum și regiile conexe. Manopera, costurile de desfășurare și costurile cu personalul angajat în administrație nu sunt incluse, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au loc. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau regiile neafere, care sunt încorporate frecvent în prețurile practicate de prestatorii de servicii.

Costul producției agricole recoltate din activele biologice

20. În conformitate cu IAS 41 *Agricultura*, stocurile compuse din producția agricolă pe care o entitate a recoltat-o de pe activele sale biologice sunt evaluate, la momentul recunoașterii inițiale, la valoarea lor justă minus costurile estimate la punctul de vânzare în momentul recoltării. În sensul prezentului standard, acesta este costul stocurilor la acea dată.

Tehnici de evaluare a costurilor

21. Din motive practice, se pot utiliza tehnici de evaluare a costurilor stocurilor cum sunt metoda costului standard sau metoda prețului cu amănuntul, dacă prin aceste metode se obțin rezultate care aproximează costul. Costurile standard iau în considerare nivelurile normale de materiale și consumabile, manoperă, eficiență și capacitate de producție. Aceste niveluri sunt analizate periodic și, după caz, revizuite în funcție de condițiile actuale.
22. Metoda prețului cu amănuntul este folosită deseori în comerțul cu amănuntul pentru a evalua stocurile de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească alte metode de determinare a costurilor. Costul stocurilor se calculează prin reducerea valorii de vânzare a stocurilor cu procentajul adecvat al marjei brute. Procentajul utilizat ia în considerare stocurile al căror preț a fost redus sub prețul de vânzare inițial. Adesea este utilizat un procentaj mediu pentru fiecare departament de vânzare cu amănuntul.

Formule de determinare a costului

23. ***Costul stocurilor de articole care nu sunt, de obicei, interschimbabile și de bunuri sau servicii produse și destinate unor proiecte speciale este determinat prin identificarea specifică a costurilor lor individuale.***
24. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea unor costuri speciale elementelor identificabile din stoc. Acest tratament contabil este adecvat pentru elementele care sunt destinate unui proiect specific, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Cu toate acestea, identificarea specifică a costurilor nu poate fi folosită în cazul în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt, de obicei, interschimbabile. În astfel de cazuri se poate folosi metoda de selectare a elementelor care rămân în stoc pentru obținerea efectelor predeterminate asupra profitului sau pierderii.
25. ***Costul stocurilor, cu excepția celor menționate la punctul 23, este determinat prin formula „primul intrat - primul ieșit” (FIFO) sau prin formula costului mediu ponderat. O entitate folosește aceeași formulă pentru toate stocurile care au o natură și o utilizare similară pentru entitate. În cazul stocurilor cu o natură sau o utilizare diferită pot fi justificate metode diferite de determinare a costului.***
26. De exemplu, stocurile utilizate într-un sector de activitate pot avea o utilizare diferită pentru entitate comparativ cu același tip de stocuri utilizate într-un alt sector de activitate. Cu toate acestea, o diferență în ceea ce privește localizarea geografică a stocurilor (sau reglementările fiscale respective) nu constituie, în sine, o justificare a utilizării unor formule diferite de determinare a costurilor.
27. Formula FIFO presupune că articolele din stoc care au fost achiziționate sau produse primele sunt vândute primele și, prin urmare, articolele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent. În conformitate cu formula costului mediu ponderat, costul fiecărui articol se determină pe baza mediei ponderate a costurilor articolelor similare la începutul perioadei și a costului articolelor similare cumpărate sau produse în cursul perioadei. Media se

▼ **M5**

poate calcula periodic sau la recepția fiecărui transport suplimentar, în funcție de împrejurările în care se găsește entitatea.

Valoare realizabilă netă

28. Costul stocurilor poate să nu fie recuperabil în cazul în care stocurile respective au suferit deteriorări, au devenit integral sau parțial uzate sau prețurile lor de vânzare au scăzut. De asemenea, costul stocurilor poate să nu fie recuperabil în cazul în care costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate necesare pentru efectuarea vânzării au crescut. Practica de depreciere a stocurilor sub cost, până la valoarea realizabilă netă, este consecventă cu principiul potrivit căruia activele nu trebuie înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea prevăzută a fi obținută din vânzarea sau utilizarea lor.
29. Deprecierea stocurilor până la valoarea realizabilă netă se realizează, de obicei, articol cu articol. Cu toate acestea, în anumite cazuri, poate fi oportună gruparea articolelor similare sau conexe. Acesta poate fi cazul unor articole de stoc care aparțin aceleiași game de produse, care au destinații sau utilizări similare, sunt produse și comercializate în aceeași zonă geografică și care nu pot, practic, să fie evaluate separat de alte elemente din gama de produse în cauză. Nu este adecvată deprecierea stocurilor pe baza unei clasificări, de exemplu produse finite, sau deprecierea tuturor stocurilor dintr-un anumit sector industrial sau a celor destinate pentru o anumită zonă geografică. În general, prestatorii de servicii cumulează costurile pentru fiecare serviciu pentru care este perceput un preț de vânzare distinct. Prin urmare, fiecare dintre aceste servicii este tratat ca articol separat.
30. Estimările valorii realizabile nete se bazează pe cele mai credibile dovezi disponibile în momentul în care se fac estimările privind valoarea stocurilor care se preconizează că va fi realizată. Estimările iau în considerare fluctuațiile de preț sau de cost legate direct de evenimente care intervin după sfârșitul perioadei, în măsura în care astfel de evenimente confirmă condițiile existente la sfârșitul perioadei.
31. Estimările valorii realizabile nete iau în considerare, de asemenea, scopul pentru care sunt deținute stocurile. De exemplu, valoarea realizabilă netă a cantității de stocuri deținute în vederea onorării unor contracte ferme de vânzare sau de servicii are la bază prețul specificat în contract. În cazul în care cantitatea contractată este mai mică decât cantitatea deținută, valoarea realizabilă netă a surplusului are la bază prețurile generale de vânzare. Provizioanele pot apărea din contracte ferme de vânzare pentru cantități care depășesc stocurile deținute sau din contracte ferme de cumpărare. Aceste provizioane sunt tratate în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*.
32. Valoarea materialelor și a altor consumabile utilizate la producerea stocurilor nu este evaluată sub cost în cazul în care se estimează că produsele finite în care urmează să fie încorporate vor fi vândute la un preț mai mare sau egal cu costul lor. Cu toate acestea, în cazul în care o scădere a prețului materialelor arată că valoarea realizabilă netă va fi depășită de costul produselor finite, costul materialelor este depreciat până la valoarea realizabilă netă. În astfel de cazuri, costul de înlocuire a materialelor poate fi cea mai adecvată măsură disponibilă de evaluare a valorii lor realizabile nete.
33. În fiecare perioadă ulterioară se realizează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. În cazul în care condițiile care au determinat anterior evaluarea stocurilor sub cost nu mai există sau există dovezi clare privind o creștere a valorii realizabile nete din cauza schimbării condițiilor economice, valoarea deprecierei se stornează (adică stornarea este limitată la valoarea deprecierei inițiale), astfel încât noua valoare contabilă să fie egală cu cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Este cazul, de exemplu, al unui articol de stoc, înregistrat la valoarea sa realizabilă netă, deoarece prețul său de vânzare a scăzut, care este în continuare disponibil într-o perioadă ulterioară și al cărui preț de vânzare a crescut.

RECUNOAȘTEREA DREPT CHELTUIALĂ

34. *Atunci când stocurile sunt vândute, valoarea contabilă a stocurilor este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a fost recunoscut venitul aferent. Valoarea oricărei deprecierei a stocurilor până la valoarea reali-*

▼ M5

zabilă netă și toate pierderile de stocuri sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care are loc deprecierea sau pierderea. Valoarea oricărei stornări a depreciării stocurilor ca urmare a unei creșteri a valorii realizabile nete este recunoscută ca o reducere a valorii stocurilor recunoscută drept cheltuială în perioada în care are loc stornarea.

35. Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu stocuri folosite ca elemente componente ale unei imobilizări corporale construite în regie proprie. Stocurile astfel alocate unui alt activ sunt recunoscute drept cheltuieli pe parcursul duratei utile de viață a activului în cauză.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

36. *Situațiile financiare prezintă:*
- (a) *polițicile contabile adoptate pentru evaluarea stocurilor, inclusiv formulele pentru determinarea costurilor;*
 - (b) *valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii adecvate entității;*
 - (c) *valoarea contabilă a stocurilor înregistrate la valoarea justă minus costurile de vânzare;*
 - (d) *valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei;*
 - (e) *valoarea oricărei depreciere a valorii stocurilor, recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei, în conformitate cu punctul 34;*
 - (f) *valoarea oricărei stornări a unei depreciere care este recunoscută ca o reducere a valorii stocurilor recunoscută drept cheltuială a perioadei, în conformitate cu punctul 34;*
 - (g) *împrejurările sau evenimentele care au condus la stornarea unei depreciere a stocurilor, în conformitate cu punctul 34*
- și*
- (h) *valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.*

37. Informațiile privind valoarea contabilă a diverselor categorii de stocuri și amploarea modificărilor suferite de aceste active sunt utile beneficiarilor situațiilor financiare. Categoriile uzuale de stocuri sunt: mărfuri, materii prime, materiale, produse în curs de execuție și produse finite. Stocurile unui prestator de servicii pot fi descrise simplu ca producție în curs de execuție.
38. Valoarea stocurilor recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei, denumită frecvent cost de vânzare, constă din costurile care au fost incluse anterior în evaluarea stocurilor în prezent vândute, regiile de producție nealocate și valoarea anormală a costurilor de producție a stocurilor. Împrejurările speciale entității pot să justifice, de asemenea, includerea altor costuri, precum costurile de distribuție.
39. Unele entități adoptă un format diferit pentru profit și pierdere care prezintă alte valori în locul costului stocurilor recunoscut drept cheltuială în cursul perioadei. Într-un astfel de format, o entitate prezintă o analiză a cheltuielilor, utilizând o clasificare bazată pe natura cheltuielilor. În acest caz, entitatea prezintă costurile recunoscute drept cheltuieli cu materiile prime și consumabilele, costurile cu manopera și alte costuri, precum și valoarea modificării nete a stocurilor aferentă perioadei.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

40. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

41. Prezentul standard înlocuiește IAS 2 *Stocuri* (revizuit în 1993).
42. Prezentul standard înlocuiește SIC-1 *Consecvență – Diferite metode de determinare a costurilor stocurilor*.

▼ **M5**

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică pentru perioada respectivă.

- A1. În IAS 14 *Raportarea pe segmente*, punctul 22 se modifică după cum urmează.
22. În alte standarde există anumite indicații privind alocarea costurilor. De exemplu, punctele 11-20 din IAS 2 *Stocuri* (astfel cum a fost revizuit în 2003) conțin indicații privind atribuirea și alocarea costurilor stocurilor, iar punctele 16-21 din IAS 11 *Contracte de construcții* conțin indicații privind atribuirea și alocarea costurilor unor astfel de contracte. Indicațiile respective pot fi utile la atribuirea și alocarea costurilor pe segmente.
- A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].
- A3. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

▼ **B**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 7
(REVIZUIT 1992)

Situațiile fluxurilor de numerar

Prezentul standard internațional de contabilitate revizuit înlocuiește IAS 7, Situația modificărilor în poziția financiară, aprobat de Consiliu în octombrie 1977. Prezentul standard revizuit intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1994 sau ulterior acestei date.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-3
Beneficii ale informațiilor referitoare la fluxurile de numerar	4-5
Definiții	6-9
Numerar și echivalente de numerar	7-9
Prezentarea unei situații a fluxurilor de numerar	10-17
Activități de exploatare	13-15
Activități de investiții	16
Activități de finanțare	17
Raportarea fluxurilor de numerar din activități de exploatare	18-20
Raportarea fluxurilor de numerar din activități de investiții și de finanțare	21
Raportarea fluxurilor de numerar pe o bază netă	22-24
Fluxuri de numerar în valută	25-28
Elemente extraordinare	29-30
Dobândă și dividende	31-34
Impozit pe profit	35-36
Investiții în filiale, întreprinderi asociate și asocieri în participație	37-38
Achiziționarea și cesionarea filialelor și a altor unități operaționale	39-42
Tranzacții fără numerar	43-44
Componente ale numerarului și ale echivalentelor de numerar	45-47
Alte prezentări	48-52
Data intrării în vigoare	53

▼B

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente ne semnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Informațiile referitoare la fluxurile de numerar ale unei întreprinderi sunt folosite de utilizatorii situațiilor financiare, punându-le la dispoziție o bază pentru evaluarea capacității întreprinderii de a genera numerar și echivalente de numerar și a nevoilor întreprinderii de a utiliza fluxurile de numerar în cauză. Deciziile economice luate de către utilizatori impun o evaluare a capacității unei întreprinderi de a genera numerar și echivalente de numerar, precum și a momentului și certitudinii concretizării acestora.

Obiectivul prezentului standard este de a impune furnizarea de informații cu privire la istoricul mișcărilor de numerar și de echivalente de numerar ale unei întreprinderi, prin intermediul unei situații a fluxurilor de numerar, clasificând fluxurile de numerar din cursul perioadei în fluxuri din activități de exploatare, de investiții și de finanțare.

DOMENIUL DE APLICARE

1. **O întreprindere va întocmi o situație a fluxurilor de numerar în conformitate cu cerințele din prezentul standard și o va prezenta ca parte integrantă a situațiilor sale financiare, pentru fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situațiile financiare.**
2. Prezentul standard înlocuiește IAS 7, Situația modificărilor în poziția financiară, aprobat în iulie 1977.
3. Utilizatorii situațiilor financiare ale unei întreprinderi sunt interesați de modul în care întreprinderea generează și folosește numerarul și echivalentele de numerar. Acest lucru este valabil indiferent de natura activităților întreprinderii și indiferent dacă numerarul poate fi considerat produsul întreprinderii, cum ar fi cazul unei instituții financiare. Întreprinderile au nevoie de numerar, în esență, din aceleași motive, oricât ar fi de diferite principalele lor activități generatoare de venituri. Întreprinderile au nevoie de numerar pentru a-și desfășura activitățile, pentru a-și plăti obligațiile și pentru a asigura rentabilitate investitorilor. În consecință, prezentul standard impune tuturor întreprinderilor să prezinte o situație a fluxurilor de numerar.

BENEFICIILE INFORMAȚIILOR REFERITOARE LA FLUXURILE DE NUMERAR

4. Utilizată împreună cu restul situațiilor financiare, situația fluxurilor de numerar furnizează informații care le permit utilizatorilor să evalueze modificările care afectează activele nete ale unei întreprinderi, structura sa financiară (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea sa), precum și capacitatea întreprinderii de a influența valoarea și momentul generării fluxurilor de numerar, astfel încât să se adapteze la împrejurările și oportunitățile în continuă schimbare. Informațiile referitoare la fluxurile de numerar sunt utile pentru evaluarea capacității unei întreprinderi de a genera numerar și echivalente de numerar și dau posibilitatea utilizatorilor să elaboreze modele de evaluare și comparare a valorii actualizate a fluxurilor de numerar viitoare ale unor diverse întreprinderi. De asemenea, aceste informații sporesc gradul de comparabilitate al informațiilor raportate de diverse întreprinderi cu privire la rezultatele din exploatare, deoarece elimină efectele utilizării unor tratamente contabile diferite pentru aceleași tranzacții și evenimente.
5. Istoricul informațiilor referitoare la fluxurile de numerar este utilizat frecvent ca indicator al valorii, momentului apariției și certitudinii viitoarelor fluxuri de numerar. De asemenea, este util pentru verificarea exactității evaluărilor anterioare ale viitoarelor fluxuri de numerar, precum și la analiza relației dintre profitabilitate și fluxurile nete de numerar și a impactului generat de variația prețurilor.

DEFINIȚII

6. **În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:**

▼B

Numerarul cuprinde casa și depozitele la vedere.

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

Fluxurile de numerar sunt intrări sau ieșiri de numerar și echivalente de numerar.

Activitățile de exploatare sunt principalele activități generatoare de venit ale întreprinderii și de alte activități care nu sunt activități de investiții sau de finanțare.

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

Activitățile de finanțare sunt activități care generează modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și ale datorii întreprinderii.

Numerar și echivalente de numerar

7. Echivalentele de numerar sunt păstrate mai mult în scopul acoperirii unor angajamente în numerar pe termen scurt decât pentru investiții sau alte scopuri. Pentru a putea fi clasificată ca echivalent de numerar, se impune ca o investiție să fie ușor convertibilă într-o sumă cunoscută de numerar și să fie supusă unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Prin urmare, o investiție este clasificată, în mod normal, ca echivalent de numerar doar în cazul în care are o scadență redusă, de exemplu, de cel mult trei luni de la data achiziției. Investițiile de capital nu sunt considerate echivalente de numerar, cu excepția cazului în care sunt, prin fondul lor economic, echivalente de numerar, de exemplu, în cazul acțiunilor preferențiale achiziționate cu puțin timp înainte de scadență și care au o dată de răscumpărare specificată.
8. În general, împrumuturile bancare sunt considerate activități de finanțare. Cu toate acestea, în anumite țări, descoperirile de cont care sunt rambursabile la vedere fac parte integrantă din gestiunea numerarului unei întreprinderi. În aceste cazuri, descoperirile de cont sunt considerate o componentă a numerarului și echivalentelor de numerar. Una dintre caracteristicile acestor aranjamente bancare este faptul că soldul bancar fluctuează, deseori, între disponibil și descoperit.
9. Fluxurile de numerar exclud mișcările între elemente care constituie numerar sau echivalente de numerar, deoarece aceste componente fac parte din gestiunea numerarului unei întreprinderi, și nu din activitățile sale de exploatare, de investiții și de finanțare. Gestiunea numerarului presupune plasarea excedentului de numerar în echivalente de numerar.

PREZENTAREA UNEI SITUAȚII A FLUXURILOR DE NUMERAR

10. **Situația fluxurilor de numerar va prezenta fluxurile de numerar din cursul perioadei, clasificate în activități de exploatare, de investiții și de finanțare.**
11. O întreprindere își prezintă fluxurile de numerar din activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare în modul cel mai adecvat pentru activitatea sa. Clasificarea pe activități furnizează informații care le permit utilizatorilor să evalueze impactul respectivelor activități asupra poziției financiare a întreprinderii, precum și valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar. Informațiile în cauză pot fi folosite, de asemenea, pentru a evalua relațiile dintre activitățile respective.
12. O singură tranzacție poate include fluxuri de numerar clasificate diferit. De exemplu, când rambursarea în numerar a unui împrumut include atât dobânda, cât și capitalul, componenta dobândă poate fi clasificată ca activitate de exploatare, în timp ce componenta capital este clasificată ca activitate de finanțare.

Activități de exploatare

13. Valoarea fluxurilor de numerar care provin din activități de exploatare este un indicator cheie al măsurii în care activitățile întreprinderii au generat fluxuri suficiente de numerar pentru a rambursa împrumuturile, a menține capacitatea de funcționare a întreprinderii, a plăti dividende și a face noi investiții fără a recurge la surse externe de finanțare. Infor-

▼B

mațiile privind componentele specifice ale istoricului fluxurilor de numerar din exploatare, coroborate cu alte informații, sunt utile pentru prognozarea viitoarelor fluxuri de numerar din exploatare.

14. Fluxurile de numerar din activități de exploatare sunt derivate, în primul rând, din principalele activități generatoare de venit ale întreprinderii. Prin urmare, ele rezultă în general din tranzacțiile și alte evenimente care sunt luate în considerare la determinarea profitului net sau a pierderii nete. Printre fluxurile de numerar generate de activitățile de exploatare se numără:
- (a) încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
 - (b) încasările în numerar din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
 - (c) plățile în numerar către furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii;
 - (d) plățile în numerar efectuate către și în numele angajaților;
 - (e) încasările și plățile în numerar ale unei societăți de asigurare pentru prime și daune, anuități și alte beneficii generate de polițele de asigurare;
 - (f) plățile în numerar sau restituiri de impozite pe profit, cu excepția cazului în care pot fi corelate în mod specific cu activitățile de investiții și de finanțare și
 - (g) încasările și plățile în numerar aferente contractelor încheiate în scopuri de negociere sau tranzacționare.

Anumite tranzacții, cum ar fi vânzarea unei instalații de producție, pot da naștere unui câștig sau unei pierderi care se include în determinarea profitului net sau a pierderii nete. Cu toate acestea, fluxurile de numerar aferente acestor tranzacții sunt fluxuri de numerar din activități de investiții.

15. O întreprindere poate deține valori mobiliare și împrumuturi pentru scopuri de negociere sau tranzacționare, care, în acest caz, sunt similare stocurilor achiziționate special pentru a fi revândute. Prin urmare, fluxurile de numerar generate de achiziționarea și vânzarea titlurilor de negociere și tranzacționare sunt clasificate drept activități de exploatare. În mod similar, avansurile în numerar și împrumuturile acordate de instituțiile financiare sunt, de obicei, clasificate ca activități de exploatare, întrucât se referă la principala activitate generatoare de venit a respectivei întreprinderi.

Activități de investiții

16. Prezentarea separată a fluxurilor de numerar din activități de investiții este importantă deoarece fluxurile de numerar reprezintă măsura în care s-au făcut cheltuielile pentru obținerea de resurse destinate să genereze venituri și fluxuri de numerar pe viitor. Printre fluxurile de numerar din activități de investiții se numără:
- (a) plățile în numerar pentru achiziționarea de imobilizări corporale, necorporale și alte active imobilizate. Acestea includ plățile asociate costurilor de dezvoltare capitalizate și construcției de imobilizări corporale în regie proprie;
 - (b) încasările în numerar din vânzarea de imobilizări corporale, active necorporale și alte active imobilizate;
 - (c) plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capitaluri proprii sau de împrumut ale altor întreprinderi și de interese în asocierile în participație (altele decât plățile pentru instrumente considerate echivalente de numerar sau instrumente păstrate pentru negociere și tranzacționare);
 - (d) încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capitaluri proprii sau de împrumut ale altor întreprinderi și de interese în asocierile în participație (altele decât încasările pentru instrumente considerate echivalente de numerar sau instrumente păstrate pentru negociere și tranzacționare);
 - (e) avansurile și împrumuturile în numerar acordate unor terți (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de instituții financiare);

▼B

- (f) încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor acordate unor terți (altele decât avansurile și împrumuturile acordate de instituții financiare);
- (g) plățile în numerar aferente contractelor futures, contractelor la termen, contractelor de opțiuni și swap, cu excepția cazului în care acestea sunt deținute pentru negociere sau tranzacționare sau în care plățile sunt clasificate ca activități de finanțare și
- (h) încasările în numerar aferente contractelor futures, contractelor la termen, contractelor de opțiuni și swap, cu excepția cazului în care acestea sunt deținute pentru negociere sau tranzacționare sau în care încasările sunt clasificate ca activități de finanțare.

În cazul în care un contract reprezintă un instrument de acoperire a unei poziții de risc identificabile, fluxurile de numerar aferente contractului sunt clasificate în același fel ca fluxurile de numerar aferente poziției astfel acoperite.

Activități de finanțare

17. Prezentarea separată a fluxurilor de numerar din activități de finanțare este importantă deoarece este utilă pentru previzionarea de către finanțatorii întreprinderii a fluxurilor de numerar viitoare. Printre fluxurile de numerar din activități de finanțare se numără:
- (a) încasările în numerar generate de emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;
 - (b) plățile în numerar efectuate către proprietari pentru achiziția sau răscumpărarea acțiunilor întreprinderii;
 - (c) încasările în numerar din emisiunile de titluri de creanță, împrumuturi ordinare, obligațiuni, ipoteci și alte împrumuturi pe termen scurt sau lung;
 - (d) rambursările în numerar ale unor sume împrumutate și
 - (e) plățile în numerar efectuate de locatar pentru reducerea obligațiilor aferente unui contract de leasing financiar.

RAPORTAREA FLUXURILOR DE NUMERAR DIN ACTIVITĂȚI DE EXPLOATARE

18. **O întreprindere va raporta fluxurile de numerar din activități de exploatare folosind una dintre următoarele două metode:**
- (a) **metoda directă, conform căreia sunt prezentate principalele clase de plăți și încasări brute în numerar sau**
 - (b) **metoda indirectă, conform căreia profitul net sau pierderea netă este ajustată cu efectele tranzacțiilor de natură nemonetară, amânările sau angajamentele de plăți sau încasări în numerar din exploatare trecute sau viitoare și elementele de venituri și cheltuieli asociate cu fluxurile de numerar din activități de investiții sau de finanțare.**
19. Întreprinderile sunt încurajate să raporteze fluxurile de numerar din activități de exploatare folosind metoda directă. Metoda directă furnizează informații care pot fi utile pentru estimarea fluxurilor de numerar viitoare și care nu sunt disponibile la prezentarea prin metoda indirectă. Conform metodei directe, informațiile privind principalele clase de plăți și încasări brute în numerar pot fi obținute:
- (a) fie din înregistrările contabile ale întreprinderii;
 - (b) fie prin ajustarea vânzărilor, a costului vânzărilor (dobânzi și alte venituri similare și cheltuieli cu dobânda și alte cheltuieli similare pentru instituțiile financiare) și a altor elemente în contul de profit și pierdere cu:
 - (i) modificările stocurilor și ale creanțelor și datoriilor din exploatare, survenite în cursul perioadei;
 - (ii) alte elemente nemonetare și
 - (iii) alte elemente ale căror efecte monetare reprezintă fluxuri de numerar din investiții sau finanțare.

▼B

20. Conform metodei indirecte, fluxul de numerar net din activități de exploatare se determină prin ajustarea profitului net sau a pierderii nete cu efectele generate de:
- (a) modificările stocurilor și ale creanțelor și datoriilor din exploatare, survenite în cursul perioadei;
 - (b) elementele nemonetare precum amortizare, provizioane, impozite amânate, pierderi și câștiguri în valută nerealizate, profituri nedistribuite ale întreprinderilor asociate și interese minoritare și
 - (c) toate celelalte elemente ale căror efecte monetare reprezintă fluxuri de numerar din investiții și finanțare.

Alternativ, fluxul net de numerar din activitățile de exploatare poate fi prezentat folosind metoda indirectă, prin evidențierea veniturilor și cheltuielilor prezentate în contul de profit și pierdere și a modificărilor stocurilor și ale creanțelor și datoriilor din exploatare survenite în cursul perioadei.

RAPORTAREA FLUXURILOR DE NUMERAR DIN ACTIVITĂȚI DE INVESTIȚII ȘI FINANȚARE

21. **O întreprindere va raporta separat principalele clase de încasări și plăți brute în numerar generate de activitățile de investiții și finanțare, cu excepția cazului în care fluxurile de numerar descrise în punctele 22 și 24 sunt raportate pe o bază netă.**

RAPORTAREA FLUXURILOR DE NUMERAR PE O BAZĂ NETĂ

22. **Fluxurile de numerar generate de următoarele activități de exploatare, investiții și finanțare pot fi raportate pe o bază netă:**
- (a) **plățile și încasările în numerar efectuate în numele clienților, în cazul în care fluxurile de numerar reflectă într-o mai mare măsură activitățile clientului decât pe cele ale întreprinderii și**
 - (b) **plățile și încasările în numerar pentru elementele pentru care rulajul este rapid, sumele sunt mari, iar scadențele sunt scurte.**
23. Printre plățile și încasările în numerar menționate la punctul 22 litera (a) sunt:
- (a) acceptarea și rambursarea depozitelor la vedere ale unei bănci;
 - (b) fondurile deținute pentru clienți de către o societate de investiții și
 - (c) chiriile încasate în numele și plătite către proprietarii de proprietăți imobiliare.
- Printre încasările și plățile de numerar menționate la punctul 22 litera (b) se numără avansurile și rambursările pentru:
- (a) valorile principalului aferent clienților care folosesc cărți de credit;
 - (b) achiziții și vânzări de investiții și
 - (c) alte împrumuturi pe termen scurt, de exemplu, cele cu o scadență de cel mult trei luni.
24. **Fluxurile de numerar generate de fiecare dintre următoarele activități ale unei instituții financiare pot fi raportate pe o bază netă:**
- (a) **încasările și plățile de numerar pentru acceptarea și rambursarea de depozite cu scadență fixă;**
 - (b) **plasarea de depozite la și retragerea de depozite de la alte instituții financiare și**
 - (c) **avansurile în numerar și împrumuturile acordate clienților și rambursarea avansurilor și împrumuturilor în cauză.**

FLUXURILE DE NUMERAR ÎN VALUTĂ

25. **Fluxurile de numerar generate de tranzacțiile efectuate în valută se vor înregistra în moneda de raportare a unei întreprinderi prin convertirea sumei în valută la cursul de schimb dintre moneda de raportare și valuta în cauză din data fluxului de numerar.**

▼B

26. **Fluxurile de numerar ale unei sucursale din străinătate vor fi convertite la cursul de schimb dintre moneda de raportare și valută din data fluxului de numerar.**
27. Fluxurile de numerar exprimate în valută sunt raportate în conformitate cu IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar. Acest lucru permite utilizarea unui curs de schimb care aproximează cursul real. De exemplu, la înregistrarea tranzacțiilor în valută sau pentru conversia fluxurilor de numerar ale unei sucursale 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 din data bilanțului pentru conversia fluxurilor de numerar ale unei sucursale din străinătate.
28. Profitul și pierderile nerealizate care provin din variația cursurilor de schimb valutar nu constituie fluxuri de numerar. Cu toate acestea, efectul variației cursurilor de schimb valutar asupra numerarului și echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută este raportat în situația fluxurilor de numerar pentru reconcilierea numerarului și echivalentelor de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei. Această valoare este prezentată separat de fluxurile de numerar din activități de exploatare, de investiții și de finanțare și include, după caz, diferențele care s-ar fi obținut în cazul în care fluxurile de numerar ar fi fost raportate la cursul de schimb de la sfârșitul perioadei.

ELEMENTE EXTRAORDINARE

29. **Fluxurile de numerar asociate cu elementele extraordinare vor fi clasificate ca provenind din activități de exploatare, de investiții și de finanțare, după caz, și se vor prezenta separat.**
30. Fluxurile de numerar asociate cu elementele extraordinare sunt prezentate separat în situația fluxurilor de numerar, clasificate după proveniența din activități de exploatare, de investiții sau de finanțare, pentru a le permite utilizatorilor să le înțeleagă natura și efectul pe care îl au asupra fluxurilor de numerar prezente și viitoare ale întreprinderii. Aceste informații vin în completarea informațiilor prezentate separat cu privire la natura și valoarea elementelor extraordinare în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.

DOBÂNZI ȘI DIVIDENDE

31. **Fluxurile de numerar din dobânzi și dividende încasate și plătite vor fi prezentate separat. Fiecare flux va fi clasificat consecvent de la o perioadă la alta ca provenind din activități de exploatare, de investiții sau de finanțare.**
32. Valoarea totală a dobânzilor plătite în cursul unei perioade este prezentată în situația fluxurilor de numerar, indiferent dacă a fost recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere sau a fost capitalizată în conformitate cu tratamentul alternativ permis de IAS 23, Costurile îndatorării.
33. Dobânda plătită și dobânda și dividendele încasate sunt clasificate, de obicei, ca fluxuri de numerar din exploatare de către o instituție financiară. Cu toate acestea, nu s-a ajuns la un consens privind clasificarea acestor fluxuri de numerar de către alte întreprinderi. Dobânda plătită și dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate ca fluxuri de numerar din exploatare, deoarece sunt luate în considerare la determinarea profitului net sau a pierderii nete. Alternativ, dobânda plătită și dobânda și dividendele încasate pot fi clasificate ca fluxuri de numerar din finanțare și, respectiv, fluxuri de numerar din investiții, deoarece ele reprezintă costuri ale atragerii de resurse de finanțare sau venituri din investiții.
34. Dividendele plătite pot fi clasificate ca fluxuri de numerar din finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii de resurse de finanțare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate ca fluxuri de numerar din activități de exploatare pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei întreprinderi de a plăti dividende din fluxurile de numerar din exploatare.

IMPOZITUL PE PROFIT

35. **Fluxurile de numerar generate de impozitul pe profit vor fi prezentate separat și clasificate ca fluxuri de numerar din activități**

▼B

de exploatare, cu excepția cazului în care pot fi identificate specific ca activități de finanțare și de investiții.

36. Impozitele pe profit sunt generate de tranzacții care dau naștere unor fluxuri de numerar clasificate în situația fluxurilor de numerar ca activități de exploatare, de investiții sau de finanțare. În timp ce cheltuielile cu impozitul pot fi alocate fără dificultate activităților de investiții sau de finanțare, fluxurile de numerar aferente impozitelor sunt frecvent imposibil de alocat și pot apărea într-o perioadă diferită de cea a fluxurilor de numerar aferente tranzacției. Prin urmare, impozitele plătite sunt clasificate, de obicei, ca fluxuri de numerar din activități de exploatare. Cu toate acestea, în cazul în care fluxul de numerar din impozite poate fi alocat unei tranzacții individuale care dă naștere unor fluxuri de numerar clasificate ca activități de investiții sau de finanțare, fluxul de numerar din impozite se clasifică, după caz, ca activitate de investiții sau finanțare. În cazul în care fluxurile de numerar din impozite sunt alocate mai multor clase de activități, se prezintă valoarea totală a impozitelor plătite.

INVESTIȚII ÎN FILIALE, ÎNTREPRINDERI ASOCIATE ȘI ASOCIERI ÎN PARTICIPAȚIE

37. La contabilizarea unei investiții într-o întreprindere asociată sau filială prin metoda punerii în echivalență sau a costului, un investitor limitează informațiile raportate în situația fluxurilor de numerar la fluxurile de numerar dintre el și întreprinderea în care s-a investit, de exemplu, la dividende și avansuri.
38. O întreprindere care raportează un interes într-o entitate controlată în comun (a se vedea IAS 31, Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație) folosind consolidarea proporțională include în situația consolidată a fluxurilor de numerar cota proporțională care îi revine din fluxurile de numerar ale entității controlate în comun. O întreprindere care raportează un astfel de interes folosind metoda punerii în echivalență include în situația fluxurilor de numerar fluxurile de numerar aferente investițiilor sale în entitatea controlată în comun, precum și distribuiri și alte plăți sau încasări dintre ea și entitatea controlată în comun.

ACHIZIȚIONAREA ȘI CESIONAREA DE FILIALE ȘI ALTE UNITĂȚI OPERAȚIONALE

39. **Fluxurile de numerar globale generate de achizițiile și cesionările de filiale și alte unități operaționale vor fi prezentate separat și clasificate ca activități de investiții.**
40. **O întreprindere va prezenta, cumulativ pentru achizițiile și cesiunile de filiale sau alte unități operaționale efectuate în cursul perioadei, următoarele informații:**
- (a) **prețul total de achiziție sau cesionare;**
 - (b) **ponderea din prețul de achiziție sau cesionare decontată în numerar și echivalente de numerar;**
 - (c) **valoarea numerarului și a echivalentelor de numerar de care dispune filiala sau unitatea operațională achiziționată sau cesionată și**
 - (d) **valoarea activelor și pasivelor, altele decât numerarul și echivalentele de numerar, deținute de filiala sau unitatea operațională achiziționată sau cesionată, cumulate pe categorii principale.**
41. Prezentarea separată a efectelor fluxurilor monetare generate de achizițiile și cesionările de filiale și alte unități operaționale, ca posturi distincte, împreună cu prezentarea separată a valorii activelor și pasivelor achiziționate sau cesionate, contribuie la distingerea fluxurilor de numerar respective de fluxurile de numerar generate de alte activități de exploatare, de investiții și de finanțare. Efectele fluxurilor de numerar generate de cesiuni nu se deduc din cele generate de achiziții.
42. Valoarea cumulată a numerarului plătit sau încasat pentru achiziție sau cesiune este raportată în situația fluxurilor de numerar, după deducerea numerarului și a echivalentelor de numerar achiziționate sau cesionate.

▼B

TRANZACȚII FĂRĂ NUMERAR

43. **Tranzacțiile de investiții și de finanțare pentru care nu este necesară utilizarea de numerar sau echivalente de numerar vor fi excluse din situația fluxurilor de numerar. Astfel de tranzacții se vor prezenta în altă parte în situațiile financiare, astfel încât să fie furnizate toate informațiile relevante cu privire la aceste activități de investiții și finanțare.**
44. O mare parte a activităților de investiții și de finanțare nu au un impact direct asupra fluxurilor curente de numerar, deși afectează structura capitalului și a activelor unei întreprinderi. Excluderea tranzacțiilor fără numerar din situația fluxurilor de numerar este consecventă cu obiectivul unei situații a fluxului de numerar, întrucât aceste elemente nu implică fluxuri de numerar în perioada curentă. Exemple de tranzacții fără numerar sunt:
- (a) achiziția de active fie prin asumarea pasivelor direct aferente, fie prin leasing financiar;
 - (b) achiziționarea unei întreprinderi prin intermediul unei emisiuni de acțiuni și
 - (c) convertirea datoriilor în capitaluri proprii.

COMPONENTE ALE NUMERARULUI ȘI ALE ECHIVALENTELOR DE NUMERAR

45. **O întreprindere va menționa componentele numerarului și ale echivalentelor de numerar și prezintă o reconciliere a sumelor din situația fluxurilor sale de numerar cu posturile echivalente raportate în bilanț.**
46. Având în vedere diversitatea practicilor de gestionare a numerarului și a practicilor bancare utilizate în lume și pentru a respecta IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, o întreprindere menționează politica adoptată pentru determinarea componentelor numerarului și ale echivalentelor de numerar.
47. Efectul oricărei modificări a politicii de determinare a componentelor numerarului și echivalentelor de numerar, de exemplu, o modificare a clasificării instrumentelor financiare considerate anterior ca făcând parte din portofoliul de investiții al întreprinderii, este raportat în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.

ALTE PREZENTĂRI

48. **O întreprindere va prezenta, împreună cu un comentariu al conducerii, valoarea soldurilor semnificative de numerar și echivalente de numerar deținute de către întreprindere, dar care nu sunt disponibile grupului pentru utilizare.**
49. Există diferite împrejurări în care soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de întreprindere nu sunt disponibile grupului pentru utilizare. Exemplele includ soldurile de numerar și echivalente de numerar deținute de către o filială care își desfășoară activitatea într-o țară în care, din cauza controalelor aplicabile schimbului valutar sau altor restricții legale, soldurile nu sunt utilizabile în scopuri generale de către societatea-mamă sau alte filiale.
50. Pentru înțelegerea poziției financiare și a lichidității unei întreprinderi, utilizatorilor le pot fi de folos informații suplimentare. Prezentarea acestor informații, însoțite de un comentariu al conducerii, este încurajată și poate cuprinde:
- (a) valoarea facilităților de credit neutilizate care sunt disponibile pentru viitoare activități de exploatare și pentru stingerea angajamentelor de capital, indicând orice restricție în folosirea acestor facilități;
 - (b) valorile cumulate ale fluxurilor de numerar generate de activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare aferente intereselor în asocierile în participație, raportate folosind metoda consolidării proporționale;
 - (c) valoarea cumulată a fluxurilor de numerar care reprezintă creșteri ale capacității de exploatare, separat de fluxurile de numerar care sunt necesare menținerii capacității de exploatare și

▼ B

- (d) valoarea fluxurilor de numerar generate de activități de exploatare, de investiții și de finanțare, aferente fiecărui sector de activitate și segment geografic raportat (a se vedea IAS 14, Raportarea sectorială).
51. Prezentarea separată a fluxurilor de numerar care reprezintă creșteri ale capacității de exploatare și a fluxurilor de numerar necesare pentru menținerea capacității de exploatare este utilă, oferindu-le utilizatorilor posibilitatea de a determina dacă întreprinderea investește în mod adecvat pentru menținerea capacității sale de exploatare. O întreprindere care nu face investiții adecvate pentru menținerea capacității sale de exploatare poate pune în pericol profitabilitatea sa pe viitor, acordând prioritate lichidității curente și distribuțiilor către proprietari.
52. Prezentarea sectorială a fluxurilor de numerar le permite utilizatorilor să înțeleagă mai bine relațiile dintre fluxurile de numerar ale întreprinderii, pe ansamblu, și cele ale părților sale componente, precum și gradul de disponibilitate și variabilitate a fluxurilor de numerar pe sectoare de activitate.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

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

▼ M5**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 8****Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1-2
Domeniul de aplicare	3-4
Definiții	5-6
Politici contabile	7-31
Selectarea și aplicarea politicilor contabile	7-12
Consecvența politicilor contabile	13
Modificări ale politicilor contabile	14-31
Aplicarea modificărilor în politicile contabile	19-27
Aplicare retroactivă	22
Limitări ale aplicării retroactive	23-27
Prezentarea informațiilor	28-31
Modificări în estimările contabile	32-40
Prezentarea informațiilor	39-40
Erori	41-49
Limitări ale retratării retroactive	43-48
Prezentarea erorilor perioadei anterioare	49
Imposibilitatea privind aplicarea retroactivă și retratarea retroactivă	50-53
Data intrării în vigoare	54
Retragerea altor prevederi	55-56

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a stabili criteriile de selecție și modificare a politicilor contabile, împreună cu tratamentul contabil și informațiile care trebuie prezentate privind modificările în politicile

▼ **M5**

contabile, modificările în estimările contabile și corectarea erorilor. Standardul este destinat să sporească gradul de relevanță și de fiabilitate al situațiilor financiare ale unei entități, precum și gradul de comparabilitate al acestor situații financiare în timp și cu situațiile financiare ale altor entități.

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

DOMENIUL DE APLICARE

3. *Prezentul standard se aplică la selectarea și aplicarea politicilor contabile și contabilizarea modificărilor în politicile contabile, a modificărilor în estimările contabile și a corectării erorilor din perioadele anterioare.*
4. Efectele fiscale ale corectării erorilor perioadei anterioare și ale ajustărilor retroactive efectuate pentru aplicarea modificărilor politicilor contabile sunt reflectate în contabilitate și prezentate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.

DEFINIȚII

5. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile speciale adoptate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor sale financiare.

O modificare în estimarea contabilă reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unui pasiv sau a valorii consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea situației prezente a activelor și pasivelor, precum și a oricărui beneficiu și obligații viitoare preconizate aferente acestora. Modificările în estimările contabile sunt rezultatul unor informații și al unor evoluții noi și, prin urmare, nu reprezintă o corectare a erorilor.

Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) sunt standarde și interpretări adoptate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Ele cuprind:

- (a) *Standardele internaționale de raportare financiară;*
 - (b) *Standardele internaționale de contabilitate*
- și*
- (c) *Interpretările publicate de Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) sau de fostul Comitet permanent pentru interpretări (SIC).*

Semnificație: Omisiunile sau declarațiile eronate ale elementelor sunt semnificative în cazul în care pot influența, individual sau colectiv, deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de amploarea și natura omisiunii sau a declarației eronate analizate în context. Dimensiunea sau natura elementelor sau o combinație a acestora poate fi factorul determinant.

Erorile perioadei anterioare sunt omisiuni și declarații eronate în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare care sunt rezultatul neutilizării sau al utilizării greșite a informațiilor credibile care:

- (a) *erau disponibile atunci când situațiile financiare pentru perioadele în cauză au fost aprobate în vederea publicării*
- și*
- (b) *în mod rezonabil, ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în cauză.*

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice de calcul, greșelile în aplicarea politicilor contabile, omisiuni sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.

▼ **M5**

Aplicarea retroactivă reprezintă aplicarea unei noi politici contabile unor tranzacții sau altor evenimente și condiții, ca și când politicile respective ar fi fost aplicate întotdeauna.

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

Imposibilitate: Aplicarea unei cerințe este imposibilă în cazul în care entitatea nu o poate aplica după ce a depus toate eforturile rezonabile în acest sens. Pentru o anumită perioadă anterioară este imposibilă aplicarea retroactivă a unei modificări a unei politici contabile sau retratarea retroactivă pentru a corecta o eroare, în cazul în care:

- (a) *efectele aplicării retroactive sau ale retratării retroactive nu pot fi determinate;*
- (b) *aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă implică presupuneri cu privire la intențiile conducerii în perioada respectivă*
sau
- (c) *aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă presupune estimări semnificative ale valorilor și este imposibil să se distingă informațiile în mod obiectiv cu privire la estimările care:*
 - (i) *furnizează dovezi cu privire la împrejurările care au existat la data (datele) la care valorile respective urmau să fie recunoscute, evaluate sau prezentate*
și
 - (ii) *ar fi fost disponibile atunci când situațiile financiare pentru perioada anterioară în cauză au fost aprobate în vederea publicării*
din alte surse.

Aplicarea prospectivă a unei modificări în politicile contabile, respectiv a recunoașterii efectului unei modificări în estimările contabile, reprezintă:

- (a) *aplicarea noii politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții care au apărut după data la care politica a fost modificată*
și
 - (b) *recunoașterea efectului modificării în estimările contabile în perioadele curente și viitoare afectate de modificare.*
6. Pentru a determina dacă o omisiune sau o declarație eronată ar putea influența decizia economică a utilizatorilor, devenind astfel semnificativă, este necesar să fie luate în considerare caracteristicile utilizatorilor. *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare prevede, la punctul 25, că „se presupune că utilizatorii dețin cunoștințe suficiente privind activitățile economice și contabile și disponibilitatea de a studia informațiile în mod suficient de amănunțit”. În consecință, evaluarea trebuie să țină seama de modul în care utilizatorii cu aceste caracteristici pot fi influențați, în mod rezonabil, atunci când iau decizii economice.*

POLITICI CONTABILE

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

- 7. *Atunci când un standard sau o interpretare se aplică în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau altei condiții, politica (politicile) contabilă (contabile) aplicată(e) elementului respectiv sunt determinate prin aplicarea standardului sau a interpretării și ținând seama de orice recomandare relevantă privind punerea în aplicare emisă de către IASB pentru standard sau interpretare.*
- 8. IFRS stabilesc politicile contabile cu privire la care IASB a concluzionat că determină situații financiare ce conțin informații relevante și credibile privind tranzacțiile, alte evenimente și condiții cărora acestea li se aplică. Aceste politici nu trebuie aplicate atunci când efectul aplicării lor este nesemnificativ. Cu toate acestea, nu este oportun să se realizeze sau să nu se corecteze abateri nesemnificative de la IFRS pentru a obține o

▼ **M5**

- anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.
9. Recomandările pentru punerea în aplicare a standardelor publicate de IASB nu fac parte integrantă din aceste standarde și, prin urmare, nu conțin cerințe privind situațiile financiare.
10. *În absența unui standard sau a unei interpretări care să se aplice în mod specific unei tranzacții, unui eveniment sau unei condiții, conducerea utilizează raționamentul profesional pentru elaborarea și aplicarea unei politici contabile care să conducă la informații care sunt:*
- (a) *relevante pentru necesitățile utilizatorilor care iau decizii economice*
 - și
 - (b) *credibile, prin faptul că situațiile financiare:*
 - (i) *reflectă întocmai situația financiară, performanțele financiare și fluxurile de trezorerie ale entității;*
 - (ii) *reflectă fondul economic al tranzacțiilor, al altor evenimente și condiții, și nu numai forma juridică a acestora;*
 - (iii) *sunt neutre, adică imparțiale;*
 - (iv) *sunt prudente*
 - și
 - (v) *sunt complete din punctul de vedere al tuturor aspectelor semnificative.*
11. *Atunci când recurge la raționamentul profesional descris la punctul 10, conducerea face referire și ia în considerare aplicabilitatea următoarelor surse, în ordine descrescătoare:*
- (a) *cerințele și recomandările din standardele și interpretările care reglementează aspecte similare și conexe*
 - și
 - (b) *definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare a activelor, a pasivelor, a veniturilor și a cheltuielilor exprimate în Cadrul general;*
12. *Atunci când recurge la raționamentul profesional descris la punctul 10, conducerea poate lua, de asemenea, în considerare cele mai recente prevederi formulate de alte organisme de standardizare care utilizează un cadru conceptual general similar pentru a elabora standarde de contabilitate, alte lucrări privind contabilitatea și practicile acceptate în domeniul de activitate, în măsura în care acestea nu intră în conflict cu sursele prevăzute la punctul 11.*

Consecvența politicilor contabile

13. *O entitate selectează și aplică politicile contabile în mod consecvent, pentru tranzacții, alte evenimente și condiții similare, cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare impune sau permite în mod explicit o clasificare a elementelor pentru care poate fi adecvată aplicarea altor politici contabile. În cazul în care un standard sau o interpretare impune sau permite o astfel de clasificare, este selectată o politică contabilă adecvată, care va fi aplicată consecvent fiecărei categorii.*

Modificări ale politicilor contabile

14. *O entitate modifică o politică contabilă doar dacă modificarea:*
- (a) *este impusă de un standard sau de o interpretare*
 - sau
 - (b) *are ca rezultat situații financiare care conțin informații credibile și mai relevante cu privire la efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente și condiții asupra poziției financiare, performanțelor financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entității.*

▼ **M5**

15. Utilizatorii situațiilor financiare trebuie să fie capabili să compare situațiile financiare ale unei entități pe parcursul unei anumite perioade de timp, pentru a identifica tendințele poziției financiare, ale performanțelor financiare și ale fluxurilor de trezorerie ale entității. Prin urmare, aceleași politici contabile se aplică în fiecare perioadă și de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care o modificare în politicile contabile îndeplinește unul dintre criteriile prevăzute la punctul 14.
16. *Următoarele nu constituie modificări ale politicilor contabile:*
- (a) *aplicarea unei politici contabile unor tranzacții, evenimente și condiții care diferă, în fond, de cele care au survenit anterior și*
- (b) *aplicarea unei noi politici contabile unor tranzacții, evenimente și condiții care nu au survenit anterior sau au fost ne semnificative.*
17. *Aplicarea inițială a unei politici pentru reevaluarea activelor în conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale sau IAS 38 Imobilizări necorporale constituie o modificare a politicii contabile care trebuie tratată ca o reevaluare, în conformitate cu IAS 16 sau IAS 38, și nu în conformitate cu prezentul standard.*
18. Punctele 19-31 nu se aplică în cazul modificărilor în politicile contabile descrise la punctul 17.

Aplicarea modificărilor în politicile contabile

19. *Sub rezerva punctului 23:*
- (a) *o entitate contabilizează o modificare a politicii contabile care rezultă din aplicarea inițială a unui standard sau a unei interpretări, în conformitate cu dispozițiile tranzitorii speciale, în cazul în care acestea există, din standardul sau interpretarea în cauză și*
- (b) *atunci când o entitate modifică o politică contabilă la aplicarea inițială a unui standard sau a unei interpretări care nu conține dispoziții tranzitorii speciale care să se aplice modificării respective sau modifică o politică contabilă în mod voluntar, ea aplică modificarea retroactiv.*
20. În sensul prezentului standard, aplicarea anticipată a unui standard sau a unei interpretări nu constituie o modificare voluntară a politicii contabile.
21. În absența unui standard sau a unei interpretări care să se aplice în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau altei condiții, conducerea poate aplica, în conformitate cu punctul 12, o politică contabilă din cadrul celor mai recente prevederi enunțate de alte organisme de standardizare care utilizează un cadru general conceptual similar la elaborarea standardelor contabile. În cazul în care, ca urmare a unei modificări a unor astfel de prevederi enunțate, entitatea optează pentru modificarea unei politici contabile, ea înregistrează modificarea respectivă și o prezintă ca pe o modificare voluntară a politicii contabile.

Aplicare retroactivă

22. *Sub rezerva punctului 23, atunci când o modificare a politicii contabile se aplică retroactiv, în conformitate cu punctul 19 litera (a) sau (b), entitatea ajustează soldul inițial al fiecărui element component afectat al capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, precum și celelalte valori comparative prezentate pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, ca și când noua politică contabilă ar fi fost aplicată dintotdeauna.*

Limitări ale aplicării retroactive

23. *Atunci când se impune aplicarea retroactivă, în conformitate cu punctul 19 litera (a) sau (b), se aplică retroactiv o modificare a politicii contabile, cu excepția cazului în care este imposibil să se stabilească efectele specifice perioadei sau efectul cumulativ al modificării.*
24. *Atunci când este imposibil să se determine efectele specifice perioadei ale modificării unei politici contabile asupra informațiilor comparative*

▼ **M5**

pentru una sau mai multe perioade anterioare prezentate, entitatea aplică noua politică contabilă valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor la începutul celei mai îndepărtate perioade pentru care este posibilă aplicarea retroactivă, care poate să fie perioada în curs, și efectuează ajustările aferente soldurilor inițiale ale fiecărui component afectat al capitalului propriu pentru perioada respectivă.

25. *Atunci când, la începutul perioadei în curs, este imposibil să se determine efectul cumulativ al aplicării unei noi politici contabile tuturor perioadelor anterioare, entitatea ajustează informațiile comparative pentru a aplica noua politică contabilă cu titlu prospectiv, de la cea mai îndepărtată dată posibilă.*
26. Atunci când aplică o nouă politică contabilă retroactiv, o entitate aplică noua politică contabilă informațiilor comparative pentru perioade cât mai anterioare în măsura în care este posibil. Aplicarea retroactivă unei perioade anterioare nu este posibilă decât în măsura în care se poate determina efectul cumulativ asupra valorilor atât la deschiderea, cât și la închiderea bilanțurilor pentru perioada respectivă. Valoarea ajustării rezultate referitoare la perioadele anterioare celor prezentate în situațiile financiare se aplică soldului inițial al fiecărui element component afectat al capitalului propriu din cea mai îndepărtată perioadă prezentată. În mod obișnuit, ajustarea se face asupra rezultatului reportat. Cu toate acestea, ajustarea se poate face asupra unui alt element component al capitalurilor proprii (de exemplu, pentru a se conforma unui standard sau unei interpretări). Orice alte informații cu privire la perioade anterioare, precum rezumatele istorice ale datelor financiare, se ajustează, de asemenea, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.
27. Atunci când este imposibil să aplice o nouă politică contabilă retroactiv, pentru că nu poate determina efectul cumulativ al aplicării politicii tuturor perioadelor anterioare, o entitate aplică noua politică, în conformitate cu punctul 25, cu titlu prospectiv de la începutul celei mai îndepărtate perioade pentru care este posibil. Prin urmare, ea nu ia în considerare partea din ajustările cumulate efectuate asupra activelor, pasivelor și capitalurilor proprii anterior datei respective. Modificarea unei politici contabile este permisă chiar și în cazul în care este imposibil să se aplice politica respectivă cu titlu prospectiv pentru orice altă perioadă. Punctele 50-53 conțin indicații cu privire la momentul în care este imposibilă aplicarea noilor politici contabile uneia sau mai multor perioade anterioare.

Prezentarea informațiilor

28. *Atunci când aplicarea inițială a unui standard sau a unei interpretări are efect asupra perioadei în curs sau asupra oricărei alte perioade anterioare, ar avea un astfel de efect dar este imposibil să se determine valoarea ajustării sau ar putea avea efect asupra perioadelor anterioare, entitatea prezintă:*
- (a) *titlul standardului sau al interpretării;*
 - (b) *după caz, faptul că modificarea politicii contabile are loc în conformitate cu dispozițiile tranzitorii conținute de aceasta;*
 - (c) *natura modificării efectuate în politica contabilă;*
 - (d) *după caz, o descriere a dispozițiilor tranzitorii;*
 - (e) *după caz, dispozițiile tranzitorii care ar putea avea efect asupra perioadelor viitoare;*
 - (f) *pentru perioada în curs și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:*
 - (i) *pentru fiecare element afectat din situația financiară*
și
 - (ii) *în cazul în care IAS 33 Rezultatul pe acțiune se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;*
 - (g) *valoarea ajustărilor privind perioadele anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil*
și

▼ M5

(h) în cazul în care aplicarea retroactivă prevăzută la punctul 19 litera (a) sau (b) este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară sau pentru perioadele anterioare perioadelor prezentate, împrejurările care au contribuit la existența acelei condiții și o descriere a modului și a momentului din care a fost aplicată modificarea politicii contabile.

Situațiile financiare întocmite pentru perioadele ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

29. *Atunci când modificarea voluntară a unei politici contabile are efect asupra perioadei în curs sau asupra oricărei alte perioade anterioare, ar avea efect asupra perioadei respective însă este imposibil să se determine valoarea ajustării sau ar putea avea efect asupra perioadelor viitoare, entitatea prezintă:*

- (a) natura modificării în politica contabilă;
- (b) motivul pentru care aplicarea noii politici contabile furnizează informații credibile și mai relevante;
- (c) pentru perioada în curs și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:
 - (i) pentru fiecare element afectat din situația financiară și
 - (ii) în cazul în care IAS 33 se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;
- (d) suma ajustărilor aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil și
- (e) în cazul în care aplicarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară sau pentru perioade anterioare perioadelor prezentate, împrejurările care au determinat existența acelei condiții și o descriere a modului și a momentului din care a fost aplicată modificarea politicii contabile.

Situațiile financiare întocmite pentru perioadele ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

30. *Atunci când o entitate nu a aplicat un standard nou sau o interpretare nouă care au fost publicate, dar nu au intrat încă în vigoare, ea prezintă:*

- (a) acest lucru și
- (b) informațiile cunoscute sau care pot fi estimate în mod rezonabil care prezintă relevanță pentru evaluarea impactului potențial pe care aplicarea noului standard sau a noii interpretări îl va avea asupra situațiilor financiare ale entității pe perioada aplicării inițiale.

31. Pentru a respecta cerințele de la punctul 30, o entitate ia în considerare prezentarea următoarelor informații:

- (a) titlul noului standard sau al noii interpretări;
- (b) natura modificării sau a modificărilor iminente în politica contabilă;
- (c) data până la care se impune aplicarea standardului ori a interpretării;
- (d) data la care entitatea planifică să aplice pentru prima dată standardul sau interpretarea și
- (e) fie:
 - (i) o discuție cu privire la impactul pe care se preconizează că îl va avea aplicarea inițială a standardului sau a interpretării asupra situațiilor financiare ale entității sau
 - (ii) în cazul în care impactul nu poate fi determinat sau estimat în mod rezonabil, o declarație în acest sens.

▼ **M5**

MODIFICĂRI ÎN ESTIMĂRILE CONTABILE

32. Ca urmare a incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților economice, multe elemente ale situațiilor financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi cel mult estimate. Procesul de estimare implică raționamente care au la bază cele mai recente informații credibile disponibile. De exemplu, pot fi solicitate estimări cu privire la:
- (a) creanțele incerte;
 - (b) uzura morală a stocurilor;
 - (c) valoarea justă a activelor financiare sau a pasivelor financiare;
 - (d) durata de viață utilă a activelor amortizabile sau modul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile
și
 - (e) obligațiile privind garanțiile.
33. Utilizarea unor estimări rezonabile constituie o parte esențială în procesul de întocmire a situațiilor financiare și nu subminează credibilitatea acestora.
34. Se poate dovedi necesară revizuirea unei estimări în cazul unor schimbări cu privire la împrejurările care au stat la baza acestei estimări sau ca urmare a unor informații noi sau a unor experiențe ulterioare. Prin natura sa, revizuirea estimării nu are legătură cu perioadele anterioare și nu reprezintă corectarea unei erori.
35. O modificare survenită în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă și nu o modificare în estimările contabile. Atunci când este dificil să se facă distincție între o modificare în politica contabilă și o modificare într-o estimare contabilă, modificarea este tratată ca o modificare în estimarea contabilă.
36. ***Efectul unei modificări survenite într-o estimare contabilă, cu excepția unei modificări căreia i se aplică punctul 37, este recunoscut prospectiv prin includerea sa în profitul sau pierderea:***
- (a) *perioadei în care are loc modificarea, în cazul în care aceasta afectează numai perioada respectivă*
sau
 - (b) *perioadei în care are loc modificarea și a perioadelor viitoare, în cazul în care modificarea are efect asupra lor în egală măsură.*
37. ***În măsura în care o modificare în estimările contabile produce modificări ale activelor și ale pasivelor sau afectează un element al capitalurilor proprii, modificarea este recunoscută prin ajustarea valorilor contabile ale elementelor conexe de active, pasive sau capitaluri proprii în perioada în care are loc modificarea.***
38. Recunoașterea prospectivă a efectului unei modificări într-o estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată tranzacțiilor, altor evenimente sau condiții de la data modificării apărute în estimarea contabilă. O modificare într-o estimare contabilă poate afecta numai profitul sau pierderea perioadei în curs sau profitul sau pierderea atât a perioadei în curs, cât și a perioadelor viitoare. De exemplu, o modificare în estimarea sumei aferente creanțelor incerte afectează numai profitul sau pierderea perioadei în curs și, în consecință, este recunoscută în perioada în curs. Cu toate acestea, o modificare în estimarea duratei de viață utilă 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 în curs, dar și în fiecare din perioadele viitoare de pe parcursul duratei de viață utilă rămase a activului. În ambele situații, efectul modificării aferent perioadei în curs este reflectat ca venit sau cheltuială în perioada în curs. În cazul în care există un efect asupra perioadelor viitoare, acesta este recunoscut ca venit sau cheltuială în perioadele viitoare respective.

Prezentarea informațiilor

39. ***O entitate prezintă natura și valoarea unei modificări într-o estimare contabilă care are efect în perioada în curs sau se preconizează să aibă***

▼ **M5**

efect în perioadele viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare, acesta fiind imposibil de estimat.

40. *În cazul în care valoarea efectului asupra perioadelor viitoare nu este prezentată deoarece estimarea acestuia este imposibilă, entitatea menționează acest lucru.*

ERORI

41. Erorile pot apărea la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor din situațiile financiare. Situațiile financiare nu sunt conforme cu IFRS în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative operate în mod intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanțelor financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități. Erorile potențiale survenite în perioada în curs și descoperite în perioada respectivă sunt corectate înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea publicării. Cu toate acestea, există situații când erorile semnificative nu sunt descoperite decât într-o perioadă ulterioară, acestea fiind corectate în informațiile comparative prezentate în situațiile financiare pentru perioada ulterioară în cauză (a se vedea punctele 42-47).
42. *Sub rezerva punctului 43, o entitate corectează retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situații financiare aprobate pentru publicare după descoperirea lor prin:*
- (a) *retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) prezentată (prezentate) în care a apărut eroarea sau*
 - (b) *în cazul în care eroarea a apărut înainte de cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, ale pasivelor și ale capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă prezentată.*

Limitări ale retratării retroactive

43. *O eroare a perioadei anterioare este corectată prin retratare retroactivă, cu excepția cazului în care este imposibil să se determine fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.*
44. *Atunci când este imposibil să se determine efectele specifice perioadei ale unei erori asupra informațiilor comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea retratează soldurile de deschidere ale activelor, ale pasivelor și ale capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada în curs).*
45. *Atunci când este imposibil să se determine efectul cumulativ, la începutul perioadei în curs, al unei erori asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea retratează informațiile comparative pentru a corecta eroarea cu titlu prospectiv, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.*
46. Corectarea erorii dintr-o perioadă anterioară nu este inclusă în profitul sau pierderea perioadei în care a fost descoperită eroarea. Orice informații prezentate în legătură cu perioadele anterioare, inclusiv orice rezumate istorice ale datelor financiare, se retratează începând cu cel mai îndepărtat moment posibil din trecut.
47. Atunci când este imposibil să se determine valoarea unei erori (de exemplu o greșeală în aplicarea unei politici contabile) pentru toate perioadele anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 45, retratează informațiile comparative cu titlu prospectiv, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Prin urmare, entitatea nu ia în considerare partea din retratarea cumulativă a activelor, a pasivelor și a capitalurilor proprii apărute înainte de acea dată. Punctele 50-53 conțin indicații cu privire la momentul în care este imposibil să se corecteze o eroare pentru una sau mai multe perioade anterioare.
48. Se face distincție între corectarea erorilor și modificările în estimările contabile. Estimările contabile sunt, prin natura lor, aproximații care pot necesita revizuire pe măsură ce devin disponibile informații suplimentare. De exemplu, câștigul sau pierderea recunoscută la rezolvarea unui contingent nu reprezintă corectarea unei erori.

▼ **M5***Prezentarea erorilor perioadei anterioare*

49. ***Atunci când aplică dispozițiile de la punctul 42, o entitate prezintă următoarele informații:***

- (a) ***natura erorii aferente perioadei anterioare;***
- (b) ***pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea corectării:***
 - (i) ***pentru fiecare element afectat din situația financiară***
și
 - (ii) ***în cazul în care IAS 33 se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;***
- (c) ***valoarea corectării la începutul celei mai îndepărtate perioade anterioare prezentate***
și
- (d) ***în cazul în care retratarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, împrejurările care au determinat existența condiției respective și o descriere a modului și a momentului din care a fost corectată eroarea.***

Situațiile financiare aferente perioadelor ulterioare nu trebuie să conțină aceste informații.

IMPOSIBILITATEA PRIVIND APLICAREA RETROACTIVĂ ȘI RETRATAREA RETROACTIVĂ

50. În anumite situații este imposibilă ajustarea informațiilor comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare pentru a obține comparabilitatea cu perioada în curs. De exemplu, există posibilitatea ca datele să nu fi fost colectate, în perioada (perioadele) anterioară (anterioare), într-o manieră care să permită fie aplicarea retroactivă a unei noi politici contabile (inclusiv, în sensul punctelor 51-53, aplicarea cu titlu prospectiv perioadelor anterioare), fie retratarea retroactivă pentru corectarea erorii dintr-o perioadă anterioară, și poate fi imposibil să se recreeze informațiile.

51. Este necesar să se facă frecvente estimări în cadrul aplicării politicilor contabile elementelor din situațiile financiare care sunt recunoscute sau prezentate în legătură cu tranzacții, alte evenimente sau condiții. În mod inerent, estimarea este subiectivă; estimările pot fi elaborate după data bilanțului. Elaborarea estimărilor poate fi mult mai dificilă atunci când se aplică retroactiv o politică contabilă sau când se efectuează o retratare retroactivă pentru a corecta o eroare dintr-o perioadă anterioară, datorită intervalului de timp destul de îndelungat care a trecut de când s-a produs tranzacția, evenimentul sau condiția afectată. Cu toate acestea, obiectivul estimărilor privind perioadele anterioare rămâne același ca și în cazul estimărilor efectuate pentru perioada în curs, și anume reflectarea, în estimare, a împrejurărilor care existau la momentul în care a avut loc tranzacția, evenimentul sau condiția în cauză.

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

- (a) conțin dovezi cu privire la împrejurările existente la data (datele) la care a fost înregistrată tranzacția, evenimentul sau condiția
și
- (b) ar fi fost disponibile la data la care situațiile financiare pentru perioada anterioară în cauză au fost aprobate în vederea publicării

din alte surse. Pentru anumite tipuri de estimări (de exemplu, o estimare a valorii juste care nu are la bază un preț sau o informație care să fie observabilă) este imposibil să se facă distincție între aceste categorii de informații. În cazul în care aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă ar impune elaborarea unei estimări semnificative pentru care este imposibil să se facă distincție între aceste două tipuri de informații, este imposibilă aplicarea retroactivă a politicii contabile noi sau corectarea retroactivă a erorii perioadei anterioare.

▼ **M5**

53. Înțelegerea ulterioară a unui eveniment nu ar trebui utilizată atunci când se aplică o nouă politică contabilă unei perioade anterioare sau se corectează valorile acesteia, nici atunci când se fac presupuneri cu privire la potențialele intenții ale conducerii în perioada anterioară, nici atunci când se estimează valorile recunoscute, evaluate sau prezentate într-o perioadă anterioară. De exemplu, atunci când o entitate corectează o eroare dintr-o perioadă anterioară survenită în evaluarea activelor financiare clasificate anterior ca investiții păstrate până la scadență, în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, aceasta nu modifică baza de evaluare pentru perioada respectivă în cazul în care conducerea a decis ulterior să nu păstreze investițiile până la scadență. De asemenea, atunci când o entitate corectează o eroare dintr-o perioadă anterioară survenită în calcularea datoriilor în legătură cu concediul medical acumulat al angajaților în conformitate cu IAS 19 *Beneficiile angajaților*, aceasta nu ia în considerare informațiile cu privire la o epidemie de gripă neobișnuit de gravă în perioada următoare, care au devenit disponibile după momentul în care situațiile financiare pentru perioada anterioară au fost aprobate în vederea publicării. Faptul că sunt adesea necesare estimări semnificative atunci când se modifică informațiile comparative prezentate pentru perioade anterioare nu împiedică ajustarea credibilă sau corectarea informațiilor comparative.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

54. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

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*.

▼ **M5***APENDICE***Modificări aduse altor prevederi**

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

A1. IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie* se modifică după cum urmează:
Punctele 29 și 30 privind elementele extraordinare se elimină.

A2. IAS 12 *Impozitul pe profit* se modifică după cum urmează.

La punctul 62, litera (b) se modifică după cum urmează:

(b) o ajustare a soldului inițial al rezultatului reportat provenită fie dintr-o modificare a politicii contabile care se aplică retroactiv, fie din corectarea unei erori (a se vedea IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*).

La punctul 80, litera (h) se modifică după cum urmează:

(h) valoarea cheltuielii (venitului) cu impozitul aferent(ă) modificărilor în politicile contabile și erorilor care sunt incluse în profitul sau pierderea perioadei respective în conformitate cu IAS 8 deoarece nu pot fi contabilizate retroactiv.

Punctul 81 litera (b) și punctul 83 se elimină.

A3. IAS 14 *Raportarea pe segmente* se modifică după cum urmează.

Definiția politicilor contabile de la punctul 8 se modifică după cum urmează:

Politicile contabile sunt principiile, metodele, convențiile, normele și practicile speciale aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Punctul 60 se modifică după cum urmează:

60. IAS 1 prevede ca, în cazul în care elementele de venituri și cheltuieli sunt semnificative, natura și valoarea lor să fie prezentate separat. IAS 1 conține un număr de exemple, inclusiv deprecierea stocurilor și a imobilizărilor corporale, provizioane pentru restructurare, cedări de imobilizări corporale și investiții pe termen lung, activități întrerupte, soluționări de litigii și reluări de provizioane. Punctul 59 nu are ca obiectiv să modifice clasificarea acestor elemente sau modul de evaluare a acestora. Cu toate acestea, prezentarea informațiilor, încurajată la punctul menționat anterior, modifică nivelul la care semnificația acestor elemente este evaluată în scopul prezentării de la nivelul entității la nivelul segmentului.

Punctele 77 și 78 se modifică după cum urmează:

77. Modificările în politicile contabile aplicate de entitate sunt reglementate de IAS 8. În conformitate cu IAS 8, modificările în politicile contabile se efectuează numai în cazul în care acest lucru este prevăzut de un standard sau de o interpretare sau în cazul în care modificarea va avea ca rezultat prezentarea unor informații mai credibile și mai relevante în legătură cu tranzacții, alte evenimente și condiții în situațiile financiare ale entității.

78. Modificările în politicile contabile aplicate la nivelul entității, care afectează informațiile la nivelul segmentului, sunt tratate în conformitate cu IAS 8. Cu excepția cazului în care un nou standard sau o nouă interpretare prevede altfel, IAS 8 prevede ca:

(a) o modificare în politicile contabile să se aplice retroactiv și informațiile din perioadele anterioare să fie retratate, cu excepția cazului în care este imposibil să se determine fie efectul cumulativ, fie efectele specifice perioadei pentru modificarea respectivă;

(b) în cazul în care nu este posibilă aplicarea retroactivă pentru toate perioadele prezentate, noua politică contabilă să se aplice retroactiv de la cea mai îndepărtată dată posibilă

▼ M5

și

- (c) în cazul în care este imposibil să se determine efectul cumulativ al aplicării noii politici contabile la începutul perioadei în curs, politica să se aplice cu titlu prospectiv de la cea mai îndepărtată dată posibilă.

Se efectuează următoarele modificări pentru a elimina trimiterile la elemente extraordinare:

- (a) la punctul 16, în cadrul definiției venitului pe segment, litera (a) se elimină;
- (b) la punctul 16, în cadrul definiției cheltuielii pe segment, litera (a) se elimină.

A4. IAS 19 *Beneficiile angajaților* se modifică după cum urmează.

Punctul 131 se modifică după cum urmează:

131. În pofida faptului că prezentul standard nu impune prezentarea unor informații speciale cu privire la alte beneficii pe termen lung pentru angajați, alte standarde pot impune prezentarea unor astfel de informații, de exemplu, în cazul în care cheltuiala generată de astfel de beneficii este semnificativă și, prin urmare, ar impune prezentarea informațiilor în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Atunci când acest lucru este prescris de IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate*, entitatea prezintă informații cu privire la alte beneficii pe termen lung acordate personalului-cheie din conducere.

Punctul 142 se modifică după cum urmează:

142. În conformitate cu IAS 1, o entitate prezintă natura și valoarea unei cheltuieli în cazul în care aceasta este semnificativă. Beneficiile aferente încetării contractului de muncă pot produce o cheltuială care trebuie prezentată în vederea respectării acestei cerințe.

Punctul 160 se modifică după cum urmează:

160. IAS 8 se aplică atunci când o entitate își modifică politicile contabile pentru a reflecta modificările specificate la punctele 159 și 159A. La aplicarea retroactivă a acestor modificări, în conformitate cu IAS 8, entitatea tratează modificările respective ca și când ar fi fost aplicate în același timp cu celelalte prevederi ale prezentului standard.

A5. În IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, punctele 20-22 se modifică după cum urmează:

20. ***O subvenție guvernamentală care urmează să fie primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi care au fost suportate deja sau drept ajutor financiar imediat acordat entității, fără a implica costuri viitoare conexe, se recunoaște ca venit în perioada în care este dobândită creanța.***

21. În anumite situații, o subvenție guvernamentală poate fi acordată unei entități drept ajutor financiar imediat și nu drept stimulent pentru angajarea unor cheltuieli speciale. Astfel de subvenții se pot limita la o singură entitate și pot să nu fie disponibile pentru o întreagă clasă de beneficiari. Aceste situații pot justifica recunoașterea unei subvenții ca venit pentru perioada în care entitatea este autorizată să o primească, necesitând prezentarea acestor informațiilor prin care să se asigure faptul că efectul său este înțeles în mod clar.

22. O entitate poate primi o subvenție guvernamentală drept compensație pentru cheltuielile sau pierderile suportate într-o perioadă contabilă anterioară. O astfel de subvenție este recunoscută ca venit al perioadei în care urmează să fie încasată, necesitând prezentarea anumitor informații prin care să se asigure faptul că efectul său a fost înțeles în mod clar.

A6. În IAS 22 *Combinări de întreprinderi*, punctul 100 se elimină.

A7. În IAS 23 *Costurile îndatorării*, punctul 30 se modifică după cum urmează:

▼ **M5**

30. *Atunci când adoptarea prezentului standard reprezintă o modificare în politicile contabile, o entitate este încurajată să își ajusteze situațiile financiare în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori. În mod alternativ, entitățile capitalizează numai acele costuri ale îndatorării pe care le-au suportat după data intrării în vigoare a prezentului standard și care respectă cerințele de capitalizare.*

A8. IAS 34 *Raportarea financiară interimară* se modifică după cum urmează.

Punctul 17 se modifică după cum urmează:

17. În cele ce urmează sunt exemplificate tipurile de prezentări prevăzute la punctul 16. Standardele și interpretările individuale conțin indicații cu privire la prezentarea multor elemente din cele enumerate în cele ce urmează:

- (a) diminuarea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și reluarea unei astfel de diminuări;
- (b) recunoașterea unei pierderi din deprecierea imobilizărilor corporale, necorporale sau a altor active și reluarea unor astfel de pierderi din depreciere;
- (c) reluarea oricărui provizion pentru costurile de restructurare;
- (d) achiziții și cedări de imobilizări corporale;
- (e) angajamente pentru cumpărarea unor imobilizări corporale;
- (f) soluționarea litigiilor;
- (g) corectarea erorilor perioadei anterioare;
- (h) [eliminat];
- (i) orice împrumut neachitat sau orice încălcare a unui acord de împrumut care nu a fost remediată până la data bilanțului
și
- (j) tranzacții cu părțile afiliate.

Punctele 24, 25 și 27 se modifică după cum urmează:

24. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* și IAS 8 *Politicile contabile, modificări în estimările contabile și erori* definesc un element ca fiind semnificativ în cazul în care omisiunea sau declararea sa eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. IAS 1 prevede prezentarea separată a elementelor semnificative, inclusiv (de exemplu) întreruperea activităților, iar IAS 8 prevede prezentarea modificărilor în estimările contabile, a erorilor și a modificărilor în politicile contabile. Cele două standarde nu conțin indicații cantitative cu privire la pragul de semnificație.

25. În timp ce, la evaluarea pragului de semnificație, se impune, fără excepție, utilizarea raționamentului profesional, prezentul standard stabilește ca bază pentru decizia de recunoaștere și prezentare a informațiilor numai datele aferente perioadei interimare, în vederea unei mai bune înțelegeri a cifrelor interimare. Astfel, de exemplu, elementele extraordinare, modificările în politicile contabile sau în estimările contabile, precum și erorile sunt recunoscute și prezentate pe baza pragului de semnificație stabilit în funcție de datele aferente perioadei interimare, pentru a evita concluziile greșite ce pot apărea în cazul în care acestea nu sunt prezentate. Obiectivul prioritar este de a asigura întocmirea unui raport financiar interimar care să cuprindă toate informațiile relevante pentru o mai bună înțelegere a poziției și a performanței financiare a entității în perioada interimară.

27. IAS 8 prevede prezentarea naturii și (în cazul în care este posibil) a valorii unei modificări a estimării care fie are un efect semnificativ asupra perioadei în curs, fie se preconizează să aibă un efect semnificativ în perioadele ulterioare. Punctul 16 litera (d) din prezentul standard prevede o prezentare similară într-un raport financiar interimar. Exemplele includ modificări în estimarea contabilă în perioada interimară finală cu privire la diminuarea valorii stocurilor,

▼ **M5**

restructurări sau pierderi din depreciere raportate într-o perioadă interimară anterioară a exercițiului financiar. Prezentarea prevăzută la punctul anterior este consecventă cu cerințele IAS 8 și se intenționează să aibă un domeniu de aplicare restrâns – având legătură strict cu modificarea unei estimări. O entitate nu are obligația să includă în situațiile financiare anuale informații financiare suplimentare aferente perioadei interimare.

Punctele 43 și 44 se modifică după cum urmează:

43. *O modificare a politicii contabile, cu excepția celei pentru care tranziția este prevăzută de un nou standard sau de o nouă interpretare, este reflectată prin:*

(a) *prin retratarea situațiilor financiare ale perioadelor interimare anterioare ale exercițiului financiar în curs și a perioadelor interimare comparabile ale oricărui exercițiu financiar anterior care vor fi retratate în situațiile financiare anuale în conformitate cu IAS 8*

sau

(b) *atunci când este imposibil să se determine efectul cumulativ, la începutul exercițiului financiar, pe care îl poate avea aplicarea unei noi politici contabile asupra tuturor perioadelor anterioare, prin ajustarea situațiilor financiare ale perioadelor interimare anterioare ale exercițiului financiar în curs și ale perioadelor interimare comparabile ale exercițiilor financiare anterioare în vederea aplicării cu titlu prospectiv a noii politici contabile începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.*

44. Unul dintre obiectivele principiului anterior este de a asigura aplicarea unei singure politici contabile pentru o anumită categorie de tranzacții pe toată durata exercițiului financiar. În conformitate cu IAS 8, o modificare a unei politici contabile se reflectă prin aplicarea retroactivă, cu retratarea informațiilor financiare ale perioadei anterioare, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Cu toate acestea, în cazul în care este imposibil să se determine valoarea cumulată a ajustării aferente exercițiilor financiare anterioare, atunci, în conformitate cu IAS 8, noua politică se aplică cu titlu prospectiv, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Efectul principiului prevăzut la punctul 43 este acela de a impune ca, pe durata exercițiului financiar în curs, orice modificare a unei politici contabile să se aplice fie retroactiv, fie, în cazul în care acest lucru nu este posibil, prospectiv, dar cel târziu de la începutul exercițiului financiar.

A9. În IAS 35 *Activități întrerupte*, punctele 41, 42 și 50 se elimină.

A10. În IAS 36 *Deprecierea activelor*, punctul 13 din Introducere se elimină, iar punctele 120 și 121 se elimină.

A11. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 94 se elimină.

A12. În IAS 38 *Imobilizări necorporale*, punctul 120 se elimină.

A13. În SIC-12 *Consolidare - Entități cu scop special*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioade financiare de un an care încep la 1 iulie 1999 sau la o dată ulterioară; se încurajează aplicarea anticipată. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

A14. În SIC-13 *Entități controlate în comun - Contribuții nemonetare ale asociaților*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioade financiare de un an care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date; se încurajează aplicarea anticipată. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

A15. În SIC-21 *Impozitul pe profit - Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

▼ M5

Data intrării în vigoare: Prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările în politicile contabile sunt contabilizate în conformitate cu IAS 8.

- A16. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].
- A17. În SIC-25 *Impozitul pe profit - Modificări ale statutului fiscal al unei entități sau al acționarilor săi*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările în politicile contabile sunt contabilizate în conformitate cu IAS 8.

- A18. În SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

- A19. În SIC-31 *Venituri din activități curente - Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

- A20. În IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară*, definiția standardelor internaționale de raportare financiară din Apendicele A se modifică după cum urmează:

Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS)

Standarde și interpretări adoptate de către Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate (IASB). Ele cuprind:

- (a) Standarde internaționale de raportare financiară;
- (b) Standarde internaționale de contabilitate
- și
- (c) Interpretări elaborate de către Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) sau fostul Comitet permanent pentru interpretarea standardelor (SIC).

- A21. Rubrica de început din cadrul IFRS-1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează:

Standardul internațional de raportare financiară 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* (IFRS 1) este prezentat la punctele 1-47 și în apendicele A-C. Toate punctele au autoritate egală. Punctele scrise cu caractere **aldine** prezintă principiile generale. Noțiunile definite în Apendicele A sunt tipărite cu caractere *cursive* atunci când apar pentru prima dată în standard. Definițiile altor noțiuni sunt prezentate în Glosarul standardelor internaționale de raportare financiară. Se recomandă ca IFRS 1 să fie citit în contextul obiectivului său și al Bazei pentru concluzii, al *Prefetei la standardele internaționale de raportare financiară* și al *Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*. În absența unor indicații explicite, IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile.

- A22. Rubricile din toate celelalte standarde internaționale de contabilitate sunt înlocuite de o nouă rubrică, formulată după cum urmează:

Standardul Internațional de Contabilitate X *Titlu în cuvinte* (IAS X) este prezentat la punctele 1-000 [și în apendicele A-C](*). Toate punctele au autoritate egală, dar păstrează formatul IASC al standardului de la data adoptării acestuia de către IASB. Se recomandă ca IAS X să fie citit în contextul [obiectivului său și al Bazei pentru concluzii,] (***) al *Prefetei la standardele internaționale de raportare financiară* și al *Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*. În absența unor indicații explicite, IAS 8 *Politici contabile, modificări în*

▼ **M5**

estimările contabile și erori oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile.

(*) se utilizează numai pentru apendicele care fac parte integrantă din standard.

(**) se utilizează numai în cazul în care standardul cuprinde un obiectiv sau este însoțit de o Bază pentru concluzii.

- A23. În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și interpretările aferente, aflate în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea actuală a IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile* se modifică și devin trimeri la IAS 8 *Politicile contabile, modificări în estimările contabile și erori*.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 10

Evenimente ulterioare datei bilanțului

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2
Definiții	3-7
Recunoaștere și evaluare	8-13
Evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare	8-9
Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare	10-11
Dividende	12-13
Continuitatea activității	14-16
Prezentarea informațiilor	17-22
Data autorizării în vederea publicării	17-18
Actualizarea informațiilor prezentate privind condițiile existente la data bilanțului	19-20
Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare	21-22
Data intrării în vigoare	23
Retragerea standardului IAS 10 (revizuit în 1999)	24

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 10 (revizuit în 1999) *Evenimente ulterioare datei bilanțului* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

- Obiectivul prezentului standard este de a reglementa:
 - momentul în care o entitate ar trebui să își ajusteze situațiile financiare ca urmare a unor evenimente ulterioare datei bilanțului și
 - informațiile pe care o entitate ar trebui să le prezinte cu privire la data la care au fost autorizate situațiile financiare pentru publicare și la evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Prezentul standard impune, de asemenea, ca o entitate să nu își întocmească situațiile financiare pe baza principiului continuității activității, în cazul în care evenimentele ulterioare datei bilanțului arată că prezumția continuității activității nu este adecvată.

▼ **M5**

DOMENIUL DE APLICARE

2. *Prezentul standard se aplică contabilizării și prezentării informațiilor privind evenimentele ulterioare datei bilanțului.*

DEFINIȚII

3. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*
- Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt evenimentele, atât cele favorabile, cât și cele nefavorabile, care au loc după data bilanțului, dar înainte de data la care sunt autorizate situațiile financiare pentru publicare. Se pot identifica două tipuri de evenimente:*
- (a) *cele care fac dovada condițiilor existente la data bilanțului (evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare)*
- și*
- (b) *cele care oferă indicații cu privire la condițiile apărute ulterior datei bilanțului (evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare).*
4. Procesul implicat în autorizarea situațiilor financiare în vederea publicării va varia în funcție de structura conducerii, cerințele reglementare și procedurile urmărite la întocmirea și finalizarea situațiilor financiare.
5. În unele cazuri, o entitate trebuie să își prezinte situațiile financiare acționarilor săi spre aprobare după publicarea acestora. În astfel de cazuri, situațiile financiare se autorizează în vederea publicării la data publicării, și nu la data aprobării lor de către acționari.

Exemplu

Conducerea unei entități definitivează, la 28 februarie 20X2, proiectul situațiilor financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1. La 18 martie 20X2, consiliul de administrație analizează situațiile financiare și le autorizează în vederea publicării. Entitatea își face public profitul și alte informații financiare selectate la 19 martie 20X2. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor și a altor persoane la 1 aprilie 20X2. Adunarea anuală a acționarilor aprobă situațiile financiare la 15 mai 20X2, iar situațiile financiare aprobate sunt apoi depuse la un organism de reglementare la 17 mai 20X2.

Situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării la 18 martie 20X2 (data la care consiliul de administrație a autorizat publicarea).

6. În unele cazuri, conducerea unei entități trebuie să prezinte situațiile financiare spre aprobare unui consiliu de supraveghere (compus exclusiv din cadre fără funcții de decizie). În astfel de cazuri, situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării în momentul în care conducerea le autorizează în vederea prezentării către consiliul de supraveghere.

Exemplu

La 18 martie 20X2, conducerea unei entități autorizează situațiile financiare în vederea prezentării lor către consiliul său de supraveghere. Consiliul de supraveghere este compus exclusiv din cadre fără funcții de decizie și poate include reprezentanți ai angajaților și ai altor grupuri exterioare de interese. Consiliul de supraveghere aprobă situațiile financiare la 26 martie 20X2. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor și a altor persoane la 1 aprilie 20X2. Adunarea anuală a acționarilor aprobă situațiile financiare la 15 mai 20X2, care sunt depuse apoi la un organism de reglementare la 17 mai 20X2.

Situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării la 18 martie 20X2 (data la care conducerea a autorizat prezentarea lor către consiliul de supraveghere).

▼ **M5**

7. Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele care au loc până la data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării, chiar dacă evenimentele în cauză au loc după publicarea unui anunț privind profitul realizat sau a altor informații financiare selectate.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare

8. ***O entitate ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare.***
9. În continuare sunt prezentate exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului 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 fuseseră recunoscute anterior:
- (a) hotărârea pronunțată de instanță după data bilanțului într-un litigiu care confirmă că o entitate are o obligație curentă la data bilanțului. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* sau recunoaște un nou provizion. Entitatea nu se limitează numai la a prezenta un pasiv contingent numai pentru că soluționarea litigiului furnizează dovezi suplimentare care ar fi luate în considerare în conformitate cu punctul 16 din IAS 37;
 - (b) primirea, după data bilanțului, a unor informații care indică faptul că un activ a fost depreciat la data bilanțului sau că valoarea unei pierderi din depreciere, recunoscută anterior pentru activul respectiv, trebuie ajustată. De exemplu:
 - (i) falimentul unui client, care survine ulterior datei bilanțului, confirmă, de obicei, că la data bilanțului exista deja o pierdere aferentă unei creanțe comerciale și că entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanței comerciale
 - și
 - (ii) vânzarea stocurilor ulterior datei bilanțului poate fi o dovadă a valorii lor realizabile nete de la data bilanțului;
 - (c) determinarea, după data bilanțului, a costului activelor achiziționate sau a încasărilor rezultate din vânzarea unor active înainte de data bilanțului;
 - (d) determinarea, după data bilanțului, a valorii rezultate din repartizarea profitului sau din plata primelor, în cazul în care entitatea avea, la data bilanțului, o obligație curentă, juridică sau implicită, de a efectua astfel de plăți, ca urmare a unor evenimente ulterioare datei bilanțului (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*);
 - (e) descoperirea unor fraude sau a unor erori care arată că situațiile financiare sunt incorecte.

Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

10. ***O entitate nu ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.***
11. Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare este o scădere a valorii de piață a investițiilor între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării. O scădere a valorii de piață nu are, în mod normal, legătură cu situația investițiilor la data bilanțului, ci reflectă împrejurările survenite în perioada următoare. Prin urmare, o entitate nu ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru investițiile în cauză. În mod similar, entitatea nu actualizează valorile prezentate, de la data bilanțului, pentru investițiile în cauză, deși ar putea fi obligată să prezinte informații suplimentare în conformitate cu punctul 21.

▼ **M5***Dividende*

12. **În cazul în care o entitate declară dividendele acordate deținătorilor de instrumente de capitaluri proprii (astfel cum sunt definite în IAS 32 Instrumente financiare: prezentare și descriere) după data bilanțului, entitatea nu recunoaște dividendele în cauză ca pe elemente de pasiv la data bilanțului.**
13. În cazul în care dividendele sunt declarate (cu alte cuvinte sunt autorizate corespunzător și nu se mai află la dispoziția entității) după data bilanțului, dar înainte de autorizarea situațiilor financiare în vederea publicării, dividendele nu sunt recunoscute ca elemente de pasiv la data bilanțului, deoarece nu îndeplinesc criteriile unei obligații actuale, astfel cum sunt definite în IAS 37. Astfel de dividende sunt prezentate în notele la situațiile financiare, în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

14. **O entitate nu își întocmește situațiile financiare pe baza continuității activității în cazul în care, după data bilanțului, conducerea decide fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea comercială, fie că nu are nici o altă alternativă realistă în afara acestor opțiuni.**
15. Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare, după data bilanțului, poate indica necesitatea de a analiza dacă prezumția continuității activității mai este oportună. În cazul în care prezumția continuității activității nu mai este oportună, efectele sunt atât de semnificative, încât prezentul standard prevede mai degrabă o modificare fundamentală a bazei de contabilitate decât o ajustare a valorilor recunoscute conform bazei inițiale de contabilitate.
16. IAS 1 impune prezentarea anumitor informații în cazul în care:
- (a) situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității sau
 - (b) conducerea are cunoștință de incertitudini semnificative asociate evenimentelor sau condițiilor care pot ridica îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Evenimentele sau condițiile care trebuie prezentate pot surveni după data bilanțului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Data autorizării în vederea publicării

17. **O entitate indică data la care au fost autorizate situațiile financiare în vederea publicării și specifică cine le-a autorizat. În cazul în care proprietarii entității sau alte persoane au competența de a modifica situațiile financiare după publicare, entitatea menționează acest lucru.**
18. Este important pentru utilizatori să cunoască data la care au fost autorizate situațiile financiare în vederea publicării, întrucât acestea nu reflectă evenimente ulterioare acestei date.

Actualizarea informațiilor prezentate cu privire la condițiile existente la data bilanțului

19. **În cazul în care primește, după data bilanțului, informații cu privire la condițiile existente la data bilanțului, o entitate actualizează informațiile prezentate cu privire la condițiile în cauză, ținând seama de informațiile noi.**
20. În unele cazuri, o entitate trebuie să actualizeze informațiile prezentate în situațiile sale financiare pentru a reflecta informațiile primite după data bilanțului, chiar dacă informațiile noi nu afectează valorile pe care entitatea le recunoaște în situațiile sale financiare. Un exemplu în acest sens este cazul în care, după data bilanțului, devin disponibile dovezi privind o obligație contingentă existentă la data bilanțului. Pe lângă faptul că este necesar să stabilească dacă ar trebui să recunoască sau să modifice un provizion în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, o entitate își actualizează infor-

▼ **M5**

mațiile prezentate cu privire la obligația contingentă ținând seama de dovezile în cauză.

Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

21. ***În cazul în care evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea afecta deciziile economice ale utilizatorilor de situații financiare. În consecință, o entitate prezintă, pentru fiecare categorie semnificativă de evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, următoarele informații:***

(a) ***natura evenimentului***

și

(b) ***o estimare a efectului său financiar sau o declarație potrivit căreia nu se poate realiza o astfel de estimare.***

22. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare și care au ca rezultat general prezentarea informațiilor:

(a) o combinare importantă de întreprinderi care are loc ulterior datei bilanțului (IAS 22 *Combinări de întreprinderi* impune prezentarea unor informații speciale în astfel de cazuri) sau cedarea unei filiale importante;

(b) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități, cedarea de active sau achitarea unor datorii aferente unei activități întrerupte sau încheierea unor contracte ferme de vânzare a unor astfel de active sau de achitare a unor astfel de datorii (a se vedea IAS 35 *Activități întrerupte*);

(c) achiziții sau cedări importante de active sau exproprierea de către guvern a unor active importante;

(d) distrugerea unei instalații importante de producție în urma unui incendiu, ulterior datei bilanțului;

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

(f) tranzacții importante cu acțiuni ordinare și tranzacții potențiale cu acțiuni ordinare, ulterioare datei bilanțului (IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* prevede că o entitate trebuie să prezinte o descriere a acestor tranzacții, cu excepția cazului în care tranzacțiile implică emisiuni pentru majorarea capitalului sau emisiuni de acțiuni gratuite, divizarea acțiunilor sau divizarea inversă (consolidarea) a acțiunilor, care trebuie toate să fie ajustate în conformitate cu IAS 33);

(g) modificări neobișnuit de mari ale prețurilor activelor sau ale cursurilor de schimb valutar, ulterioare datei bilanțului;

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

(i) asumarea unor angajamente sau a unor pasive contingente semnificative, de exemplu, prin emiterea unor garanții semnificative

și

(j) inițierea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ulterioare datei bilanțului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

23. ***O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.***

▼ **M5**

RETRAGEREA STANDARDULUI IAS 10 (REVIZUIT ÎN 1999)

24. Prezentul standard înlocuiește IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanșului* (revizuit în 1999).

▼ M5

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

- A1. În IAS 22 *Combinări de întreprinderi*, punctul 97 se modifică după cum urmează:
97. Combinările de întreprinderi, realizate ulterior datei bilanțului și înainte de data la care sunt autorizate, în vederea publicării, situațiile financiare ale uneia din întreprinderile implicate în procesul de combinare, sunt prezentate în cazul în care sunt semnificative și neprezentarea lor ar putea afecta deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare (a se vedea IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*).
- A2. În IAS 35 *Activități întrerupte*, punctul 32 se modifică după cum urmează:
32. Cedările de active, decontarea pasivelor și contractele ferme de vânzare menționate la punctul anterior pot avea loc în același timp cu evenimentul prezentat inițial, în perioada în care are loc evenimentul prezentat inițial sau într-o perioadă ulterioară. În conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*, în cazul în care unele dintre activele care se pot atribui unei activități întrerupte au fost practic vândute sau fac obiectul unuia sau al mai multor contracte ferme de vânzare încheiate ulterior datei bilanțului, dar înainte de momentul în care consiliul de administrație a autorizat situațiile financiare în vederea publicării, situațiile financiare includ prezentările de informații prevăzute la punctul 31 dacă efectele sunt semnificative și neprezentarea lor ar putea afecta deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare.
- A3. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 18 din Introducere și punctul 75 se modifică după cum urmează și punctul 96 se elimină:
18. Standardul definește un pasiv contingent ca fiind:
- (a) ...
75. O decizie de restructurare pe care conducerea sau consiliul de administrație o adoptă anterior datei bilanțului nu generează o obligație implicită la data bilanțului, cu excepția cazului în care, anterior datei bilanțului, entitatea:
- (a) a inițiat punerea în aplicare a planului de restructurare
- sau
- (b) a anunțat principalele caracteristici ale programului de restructurare părților afectate de acesta într-o manieră suficient de specifică pentru ca acestea să se aștepte ca entitatea să ducă la îndeplinire programul de restructurare.
- În cazul în care entitatea inițiază un plan de restructurare sau anunță principalele caracteristici ale acestuia părților afectate numai după data bilanțului, este necesară prezentarea în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului* în cazul în care restructurarea este semnificativă și neprezentarea acesteia ar putea afecta deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare.
96. [eliminat]
- A4. În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și interpretările lor, aflate în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea actuală a IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului* se modifică și devin trimiteri la IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*.



**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 11
(REVIZUIT 1993)**

Contracte de construcții

Prezentul standard internațional de contabilitate revizuit înlocuiește IAS 11, Contabilitatea contractelor de construcții, aprobat de Consiliu în 1978. Standardul revizuit intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1995 sau ulterior acestei date.

În mai 1999, IAS 10 (revizuit 1999), Evenimente ulterioare datei bilanțului, a modificat punctul 45. Textul modificat intră în vigoare odată cu intrarea în vigoare a IAS 10 (revizuit 1999), pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2000 sau ulterior acestei date.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-2
Definiții	3-6
Combinarea și segmentarea contractelor de construcții	7-10
Venituri contractuale	11-15
Costuri contractuale	16-21
Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor contractuale	22-35
Recunoașterea pierderilor previzionate	36-37
Modificări ale estimărilor	38
Prezentarea informațiilor	39-45
Data intrării în vigoare	46

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente ne semnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a reglementa tratamentul contabil al veniturilor și costurilor aferente contractelor de construcții. Datorită naturii activității desfășurate în contractele de construcții, data la care activitatea contractată începe și data la care este finalizată se înscriu, de obicei, în perioade contabile diferite. Prin urmare, problema primară a contabilității contractelor de construcții o reprezintă alocarea veniturilor contractuale și a costurilor contractuale în perioadele contabile în care au fost realizate lucrările. Prezentul standard utilizează criteriile de recunoaștere stabilite în cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare pentru a determina momentul în care veniturile și costurile contractuale vor fi recunoscute ca venituri și cheltuieli în contul de profit și pierdere. Prezentul standard prezintă, de asemenea, recomandări practice pentru aplicarea acestor criterii.

DOMENIUL DE APLICARE

1. **Prezentul standard se va aplica pentru contabilizarea contractelor de construcții în situațiile financiare ale antreprenorilor.**
2. Prezentul standard înlocuiește IAS 11, Contabilitatea contractelor de construcții, aprobat în 1978.

DEFINIȚII

3. **În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:**

Un contract de construcții este un contract negociat în mod special pentru construirea unui activ sau a unei combinații de active strâns legate între ele sau interdependente din punctul de vedere al

▼B

proiectării, tehnologiei și funcției sau al destinației sau utilizării lor finale.

Un contract cu preț fix este un contract de construcții în care antreprenorul este de acord cu un preț contractual fix sau cu o rată fixă pe unitatea de producție și care cuprinde, în anumite cazuri, clauze de revizuire a prețului.

Un contract în regie este un contract de construcții în care antreprenorul i se rambursează costurile permise sau altfel definite, plus un procent din costurile respective sau un onorariu fix.

4. Un contract de construcții poate fi negociat pentru construirea unui singur activ, precum un pod, o clădire, un baraj, o rețea, un drum, un vas sau un tunel. Un contract de construcții poate include, de asemenea, construirea mai multor active strâns legate între ele sau interdependente din punctul de vedere al proiectării, tehnologiei și funcției sau al destinației sau utilizării lor finale; printre exemplele de astfel de contracte se numără contractele pentru construirea de rafinării sau alte segmente complexe de instalații și echipamente.
5. În sensul prezentului standard, contractele de construcții includ:
 - (a) contractele de prestări servicii care au o legătură directă cu construirea activelor, de exemplu contractele pentru serviciile de gestionare a proiectului și de arhitectură și
 - (b) contractele pentru distrugerea sau restaurarea activelor, precum și restaurarea mediului după demolarea activelor.
6. Contractele de construcții sunt formulate în diverse moduri care, în sensul prezentului standard, sunt clasificate în contracte cu preț fix și contracte în regie. Unele contracte de construcții pot prezenta caracteristici atât de contracte cu preț fix, cât și de contracte în regie, de exemplu în cazul unui contract în regie cu un preț contractual maxim. În astfel de cazuri, un antreprenor va lua în considerare toate condițiile de la punctele 23 și 24 pentru a stabili perioada în care va recunoaște veniturile și cheltuielile contractuale.

COMBINAREA ȘI SEGMENTAREA CONTRACTELOR DE CONSTRUCȚII

7. Cerințele prezentului standard sunt aplicate, de obicei, separat fiecărui contract de construcții. Cu toate acestea, în anumite împrejurări, este necesar ca prezentul standard să fie aplicat separat fiecărei componente identificabile a unui singur contract sau unui grup de contracte, pentru a reflecta substanța unui contract sau a unui grup de contracte.
8. **În cazul în care un contract include mai multe active, construirea fiecărui activ va fi tratată ca un contract separat de construcții, în situația în care:**
 - (a) au fost prezentate oferte separate pentru fiecare activ;
 - (b) fiecare activ a făcut obiectul unei negocieri separate, iar antreprenorul și beneficiarul au avut posibilitatea de a accepta sau de a respinge partea din contract aferentă fiecărui activ și
 - (c) pot fi identificate costurile și veniturile aferente fiecărui activ.
9. **Un grup de contracte, indiferent dacă acestea au unul sau mai mulți beneficiari, va fi tratat ca un singur contract de construcții atunci când:**
 - (a) grupul de contracte este negociat ca un singur pachet;
 - (b) legătura dintre contracte este atât de strânsă, încât ele fac parte, de fapt, dintr-un singur proiect, cu o marjă globală de profit și
 - (c) contractele se desfășoară simultan sau într-o succesiune continuă.
10. **Un contract poate include construirea unui activ suplimentar la alegerea beneficiarului sau poate fi modificat pentru a include construirea unui activ suplimentar. Construirea unui activ suplimentar va fi tratată ca un contract separat de construcții atunci când:**
 - (a) activul diferă semnificativ din punctul de vedere al proiectării, tehnologiei sau funcției de activul sau activele care intră sub incidența contractului inițial sau

▼B

- (b) **prețul activului este negociat fără a se ține seama de prețul contractului inițial.**

VENITURILE CONTRACTUALE

11. **Veniturile contractuale vor cuprinde:**
- (a) **valoarea inițială a veniturilor convenite în contract și**
 - (b) **modificările în lucrările contractate, reclamațiile și primele de performanță:**
 - (i) **în măsura în care este probabil ca ele să genereze venituri și**
 - (ii) **care pot fi evaluate în mod credibil.**
12. Veniturile contractuale sunt evaluate la valoarea justă a contraprestației încasate sau de încasat. Evaluarea veniturilor contractuale este afectată de numeroase incertitudini care depind de rezultatul evenimentelor ulterioare. În mod frecvent, estimările sunt revizuite pe măsură ce evenimentele se desfășoară și incertitudinile sunt rezolvate. 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 unor modificări sau reclamații care majorează sau micșorează veniturile contractuale într-o perioadă ulterioară celei în care a fost încheiat contractul;
 - (b) valoarea veniturilor prevăzute într-un contract cu preț fix poate crește ca urmare a aplicării clauzelor de revizuire a prețurilor;
 - (c) valoarea veniturilor contractuale poate scădea ca rezultat al penalităților aplicate pentru întârzierile atribuite antreprenorului în executarea contractului sau
 - (d) în cazul unui contract cu preț fix care prevede un preț fix pe unitate de producție, veniturile contractuale cresc o dată cu numărul de unități.
13. O modificare este un ordin emis de beneficiar de modificare a volumului lucrărilor executate în temeiul contractului. O modificare poate conduce la majorarea sau scăderea veniturilor contractuale. Constituie modificări, de exemplu, schimbări ale specificațiilor sau ale proiectului activului și variațiile duratei contractului. O modificare este inclusă în veniturile contractuale dacă:
- (a) este probabil ca beneficiarul să aprobe modificarea și valoarea veniturilor rezultate din modificarea în cauză și
 - (b) valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil.
14. O reclamație este o sumă pe care antreprenorul caută să o obțină de la beneficiar sau de la o terță parte ca despăgubire pentru costurile neincluse în prețul contractului. O reclamație poate fi cauzată, de exemplu, de întârzieri datorate beneficiarului, erori în specificații sau proiect și modificări disputate ale lucrărilor contractate. Evaluarea valorii veniturilor generate din reclamații este supusă unui nivel ridicat de incertitudine și depinde, deseori, de rezultatul negocierilor. Prin urmare, reclamațiile sunt incluse în veniturile contractuale dacă:
- (a) negocierile au atins un stadiu avansat încât este probabil ca beneficiarul să accepte revendicarea și
 - (b) valoarea care va fi probabil acceptată de beneficiar poate fi evaluată în mod credibil.
15. Primele de performanță sunt sume suplimentare plătite antreprenorului în cazul în care standardele de performanță specificate sunt atinse sau depășite. De exemplu, un contract poate prevedea o primă de performanță către antreprenor, în cazul executării anticipate a contractului. Primele de performanță sunt incluse în veniturile contractuale dacă:
- (a) contractul se află într-un stadiu suficient de avansat, astfel încât există posibilitatea atingerii sau depășirii standardelor de performanță specificate și
 - (b) valoarea primei de performanță poate fi evaluată în mod credibil.

▼B

COSTURILE CONTRACTUALE

16. **Costurile contractuale vor cuprinde:**
- (a) **costurile care au o legătură directă cu contractul în cauză;**
 - (b) **costurile care pot fi atribuite activității contractuale, în general, și care pot fi alocate contractului și**
 - (c) **alte astfel de costuri care pot fi facturate beneficiarului, conform condițiilor contractuale.**
17. Costurile care au o legătură directă cu contractul în cauză includ:
- (a) costurile forței de muncă de pe șantier, inclusiv dirigenția de șantier;
 - (b) costurile materialelor folosite în construcție;
 - (c) amortizarea utilajelor și a echipamentelor folosite în cadrul contractului;
 - (d) costurile pentru transportul utilajelor, echipamentelor și materialelor pe și de pe șantierul specificat în contract;
 - (e) costurile închirierii utilajelor și echipamentelor;
 - (f) costurile de proiectare și asistență tehnică direct aferente contractului;
 - (g) costurile estimate pentru lucrările de remediere și pentru lucrările efectuate în garanție, inclusiv costurile de garanție prevăzute și
 - (h) creanțele față de terțe părți.
- Aceste costuri pot fi reduse de orice venituri incidente care nu sunt incluse în veniturile contractuale, de exemplu, veniturile obținute din vânzarea surplusului de materiale și din cesionarea utilajelor și echipamentelor la sfârșitul contractului.
18. Costurile care pot fi atribuite activității contractuale, în general, și care pot fi alocate diverselor contracte includ:
- (a) asigurările;
 - (b) costurile de proiectare și asistență tehnică care nu sunt în mod direct aferente unui anumit contract;
 - (c) costurile generale de construcție.
- Astfel de costuri sunt alocate utilizând metode sistematice și raționale care sunt aplicate consecvent tuturor costurilor cu caracteristici similare. Alocarea se bazează pe nivelul normal al activității de construcții. Cheltuielile generale de construcție includ costuri precum calcularea și procesarea salariilor personalului din construcții. Costurile care pot fi atribuite activității contractuale în general și care pot fi alocate diverselor contracte includ, de asemenea, costurile îndatorării, în cazul în care antreprenorul adoptă tratamentul contabil alternativ permis de IAS 23, Costurile îndatorării.
19. Costurile care pot fi facturate beneficiarului conform condițiilor contractuale pot include anumite costuri generale administrative și costuri de dezvoltare, a căror rambursare este prevăzută în condițiile contractuale.
20. Costurile care nu pot fi atribuite activității contractuale sau care nu pot fi alocate unui contract sunt excluse din costurile unui contract de construcții. Astfel de costuri includ:
- (a) costurile generale administrative a căror rambursare nu este prevăzută în contract;
 - (b) costurile de vânzare;
 - (c) costurile de cercetare și dezvoltare a căror rambursare nu este prevăzută în contract și
 - (d) deprecierea utilajelor și echipamentelor neutilizate care nu sunt exploatate într-un anumit contract.
21. Costurile contractuale includ costurile care pot fi atribuite unui contract pentru perioada de la data încheierii contractului până la finalizarea acestuia. Cu toate acestea, costurile direct aferente unui contract și cele suportate pentru obținerea acestuia sunt, de asemenea, incluse în costurile

▼B

contractuale, în cazul în care pot fi identificate separat și evaluate în mod rezonabil și dacă există probabilitatea obținerii contractului. Dacă sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate, costurile asumate pentru obținerea unui contract nu sunt incluse în costurile contractuale în cazul în care contractul este obținut într-o perioadă ulterioară.

RECUNOAȘTEREA VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR CONTRACTUALE

22. **În cazul în care rezultatul unui contract de construcții poate fi estimat în mod credibil, costurile și veniturile contractuale asociate contractului de construcții în cauză vor fi recunoscute ca venituri și, respectiv, cheltuieli în funcție de stadiul de execuție al activităților contractuale la data bilanțului. O pierdere preconizată pentru contractul de construcții va fi recunoscută imediat drept cheltuială în conformitate cu punctul 36.**
23. **În cazul unui contract cu preț fix, rezultatul unui contract de construcții poate fi estimat în mod credibil dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:**
- (a) **veniturile contractuale totale pot fi evaluate în mod credibil;**
 - (b) **există probabilitatea ca beneficiile economice asociate contractului să fie generate către întreprindere;**
 - (c) **atât costurile contractuale necesare executării contractului, cât și stadiul de execuție al acestuia, la data bilanțului, pot fi evaluate în mod credibil și**
 - (d) **costurile contractuale care pot fi atribuite contractului pot fi identificate clar și evaluate în mod credibil, astfel încât costurile contractuale reale suportate să poată fi comparate cu estimările anterioare.**
24. **În cazul unui contract în regie, rezultatul unui contract de construcții poate fi estimat în mod credibil atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:**
- (a) **există probabilitatea ca beneficiile economice aferente contractului să fie generate către întreprindere și**
 - (b) **costurile contractuale care pot fi atribuite contractului, fie că sunt sau nu rambursabile, pot fi identificate clar și evaluate în mod credibil.**
25. Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor în funcție de stadiul de execuție a unui contract este denumită frecvent metoda procentului de execuție a contractului. Conform acestei metode, veniturile contractuale sunt corelate cu costurile contractuale suportate pentru atingerea stadiului respectiv de execuție, reflectându-se veniturile, cheltuielile și profitul care pot fi atribuite proporției de lucrări deja executate. Această metodă furnizează informații utile asupra ariei de cuprindere a activității contractuale și asupra nivelului de execuție a contractului pe parcursul unei perioade.
26. Conform metodei procentului de execuție, veniturile contractuale sunt recunoscute drept venituri în contul de profit și pierdere în perioadele contabile în care sunt executate lucrările. Costurile contractuale sunt recunoscute, de obicei, drept cheltuieli în contul de profit și pierdere în perioadele contabile în care sunt executate lucrările la care se referă. Cu toate acestea, orice depășire preconizată a veniturilor contractuale totale de către costurile contractuale totale este recunoscută imediat drept cheltuială, în conformitate cu punctul 36.
27. Este posibil ca un antreprenor să fi suportat costuri contractuale legate de o activitate contractuală viitoare. Astfel de costuri contractuale sunt recunoscute ca active, cu condiția să existe probabilitatea ca ele să fie recuperate. Astfel de costuri reprezintă o creanță față de beneficiar și sunt frecvent clasificate ca activități contractuale în curs de execuție.
28. Rezultatul unui contract de construcții poate fi estimat în mod credibil doar atunci când există probabilitatea ca beneficiile economice asociate contractului să fie generate către întreprindere. Cu toate acestea, în cazul în care apare o incertitudine privind posibilitatea de colectare a unei sume deja incluse în veniturile contractuale și recunoscute în contul de profit și pierderi, suma nerecuperabilă sau suma a cărei recuperare este

▼B

improbabilă este recunoscută mai curând ca o cheltuială decât ca o ajustare a valorii veniturilor contractuale.

29. O întreprindere poate, în general, să facă evaluări credibile după încheierea unui contract care stabilește:
- (a) drepturile executorii ale fiecărei părți privind activul care urmează a fi construit;
 - (b) contraprestația care urmează a fi primită și
 - (c) modul și condițiile de decontare.

De asemenea, este necesar, în general, ca întreprinderea să dețină un sistem intern eficient de previziune și raportare financiară. Întreprinderea verifică și, după caz, revizuieste estimările veniturilor și cheltuielilor contractuale pe măsura derulării contractului. Necesitatea unor astfel de revizuii nu indică, în mod necesar, că rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod credibil.

30. Stadiul de execuție a contractului poate fi determinat în mai multe moduri. Întreprinderea folosește metoda care evaluează în mod credibil lucrările executate. În funcție de natura contractului, metodele pot include:
- (a) proporția pe care costurile contractuale suportate pentru lucrările prestate până la data avută în vedere o reprezintă din costurile contractuale totale estimate;
 - (b) analiza lucrărilor executate sau
 - (c) finalizarea, din punct de vedere fizic, a unei părți din lucrările contractate.

Plățile intermediare și avansurile primite de la beneficiari nu reflectă, în mod frecvent, lucrările executate.

31. În cazul în care stadiul de execuție este determinat în funcție de costurile contractuale suportate până la data avută în vedere, în costurile contractuale astfel calculate sunt incluse doar costurile contractuale care reflectă lucrările executate. Printre exemplele de costuri contractuale care sunt excluse se numără:
- (a) costurile contractuale care se referă la activități viitoare în cadrul contractului, precum costurile materialelor care au fost livrate pe un șantier sau depozitate pentru a fi folosite în cadrul contractului, dar care nu au fost încă instalate, folosite sau aplicate pentru executarea contractului, cu excepția cazului în care au fost produse în mod special pentru contractul în cauză și
 - (b) plățile efectuate în avans subcontractanților pentru lucrările executate în temeiul unui subcontract.

32. **În cazul în care rezultatul unui contract de construcții nu poate fi evaluat în mod credibil:**
- (a) **veniturile vor fi recunoscute doar până la concurența costurilor contractuale suportate care vor fi, probabil, recuperate și**
 - (b) **costurile contractuale vor fi recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.**

O pierdere preconizată pentru contractul de construcții va fi recunoscută imediat drept cheltuială în conformitate cu punctul 36.

33. În mod frecvent, în primele stadii de execuție a contractului, rezultatul contractului nu poate fi evaluat în mod credibil. Cu toate acestea, este posibil ca întreprinderea să recupereze costurile contractuale asumate. Prin urmare, veniturile contractuale sunt recunoscute doar până la concurența costurilor care se așteaptă a fi recuperate. Întrucât rezultatul contractului nu poate fi evaluat în mod credibil, nu se recunoaște un profit. Cu toate acestea, chiar dacă rezultatul contractului nu poate fi estimat în mod credibil, este posibil ca totalul costurilor contractuale să depășească totalul veniturilor contractuale. În astfel de cazuri, orice depășire preconizată a veniturilor contractuale totale de către costurile contractuale totale este recunoscută imediat drept cheltuială în conformitate cu punctul 36.
34. Costurile contractuale a căror recuperare nu este probabilă sunt recunoscute imediat drept cheltuială. Exemplele de cazuri în care recuperarea

▼B

costurilor contractuale este improbabilă, iar costurile contractuale sunt recunoscute imediat drept cheltuială includ contractele:

- (a) care nu sunt executorii în întregime, adică a căror valabilitate este serios pusă la îndoială;
- (b) a căror execuție depinde de rezultatul unor acțiuni pendinte în justiție sau de legislația în curs de adoptare;
- (c) privind bunuri imobiliare care ar putea fi confiscate sau expropriate;
- (d) pentru care beneficiarul nu își poate îndeplini obligațiile sau
- (e) pe care antreprenorul nu este în măsură să le execute sau pentru care antreprenorul nu poate să își îndeplinească obligațiile prevăzute în contract.

35. **În cazul în care incertitudinile care au împiedicat evaluarea rezultatului contractului în mod credibil nu mai există, veniturile și cheltuielile asociate contractului de construcții vor fi recunoscute mai curând în conformitate cu punctul 22 decât cu punctul 32.**

RECUNOAȘTEREA PIERDERILOR PREVIZIONATE

36. **În cazul în care există probabilitatea ca totalul costurilor contractuale să depășească veniturile contractuale totale, pierderea previzionată va fi recunoscută imediat drept cheltuială.**
37. Valoarea unei astfel de pierderi este determinată indiferent:
- (a) dacă executarea contractului a început sau nu;
 - (b) de stadiul de execuție a contractului sau
 - (c) de valoarea profiturilor prevăzute a fi obținute din alte contracte care nu sunt tratate ca un singur contract de construcții, în conformitate cu punctul 9.

MODIFICĂRI ALE ESTIMĂRILOR

38. Metoda procentului de execuție se aplică, cumulativ, pentru fiecare perioadă contabilă, estimărilor curente ale veniturilor și costurilor contractuale. Prin urmare, efectul unei modificări a estimării veniturilor și costurilor contractuale sau efectul unei modificări a estimării rezultatului unui contract este înregistrat în contabilitate ca o modificare a estimării contabile (a se vedea IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile). Estimările modificate sunt folosite la determinarea valorii veniturilor și cheltuielilor recunoscute în contul de profit și pierdere în perioada în care survine modificarea și în perioadele următoare.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

39. **O întreprindere va prezenta:**
- (a) valoarea veniturilor contractuale recunoscute ca venituri în cursul perioadei;
 - (b) metodele folosite pentru determinarea veniturilor contractuale recunoscute în cursul perioadei și
 - (c) metodele folosite pentru determinarea stadiului de execuție a contractelor în desfășurare.
40. **O întreprindere va furniza următoarele informații pentru contractele în desfășurare la data bilanțului:**
- (a) valoarea agregată, la zi, a costurilor suportate și a profiturilor recunoscute (mai puțin pierderile recunoscute);
 - (b) valoarea avansurilor primite și
 - (c) valoarea reținerilor.
41. Reținerile sunt sumele din facturile intermediare care sunt plătite doar după îndeplinirea condițiilor prevăzute în contract pentru plata acestor sume sau după remediarea defectelor. Facturile intermediare reprezintă sumele facturate pentru lucrările executate în temeiul unui contract, indiferent dacă au fost sau nu plătite de beneficiar. Avansurile sunt sume primite de către antreprenor înainte ca lucrările aferente să fie executate.

▼B

42. **O întreprindere va prezenta:**
- (a) **suma brută datorată de beneficiari pentru lucrările contractate recunoscută ca activ și**
 - (b) **suma brută datorată beneficiarilor pentru lucrările contractuale recunoscută ca pasiv.**
43. Suma brută datorată de beneficiari pentru lucrările contractate reprezintă valoarea netă a:
- (a) costurilor suportate plus profiturile recunoscute; minus
 - (b) suma pierderilor recunoscute și facturilor intermediare
- pentru toate contractele în desfășurare pentru care costurile suportate plus profiturile recunoscute (minus pierderile recunoscute) depășesc facturile intermediare.
44. Suma brută datorată beneficiarilor pentru lucrările contractate reprezintă valoarea netă a:
- (a) costurilor suportate plus profiturile recunoscute; minus
 - (b) suma pierderilor recunoscute și facturilor intermediare
- pentru toate contractele în desfășurare pentru care facturile intermediare depășesc costurile suportate plus profiturile recunoscute (minus pierderile recunoscute).
45. O întreprindere prezintă orice active sau pasive contingente în conformitate cu IAS 37, Provizioane, pasive și active contingente. Pasivele și activele contingente pot proveni din elemente precum costuri de garanție, reclamații, penalizări sau pierderi posibile.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

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

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 12

(REVIZUIT 2000)

Impozitul pe profit

În octombrie 1996, Consiliul a aprobat un standard revizuit, IAS 12 (revizuit 1996), Impozitul pe profit, care înlocuia IAS 12 (reformulat 1994), Contabilitatea impozitului pe profit. Standardul revizuit a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care începeau la 1 ianuarie 1998 sau ulterior acestei date.

În mai 1999, IAS 10 (revizuit 1999), Evenimente ulterioare datei bilanțului, a modificat punctul 88. Textul modificat a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care începeau la 1 ianuarie 2000 sau ulterior acestei date.

În aprilie 2000, punctul 20, punctul 62 litera (a) și Apendicele A, punctele A10, A11 și B8 au fost modificate pentru revizuirea trimiterilor și a terminologiei, ca urmare a emiterii IAS 40, Investiții imobiliare.

În octombrie 2000, Consiliul a aprobat modificările aduse la IAS 12, prin care s-au adăugat punctele 52A, 52B, 65A, punctul 81 litera (i), punctele 82A, 87A, 87B, 87C și 91 și s-au eliminat punctele 3 și 50. Modificările limitate specifică tratamentul contabil aplicabil consecințelor fiscale ale dividendelor. Textul revizuit a intrat în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor care începeau la 1 ianuarie 2001 sau ulterior acestei date.

Următoarele interpretări SIC se referă la IAS 12:

- SIC-21: Impozitul pe profit – recuperarea activelor neamortizabile reevaluate și
- SIC-25: Impozitul pe profit – modificări ale statutului fiscal al unei întreprinderi sau al acționarilor.

▼B

INTRODUCERE

Prezentul standard [„IAS 12 (revizuit)"] înlocuiește IAS 12, Contabilitatea impozitului pe profit („IAS 12 inițial”). IAS 12 (revizuit) este aplicabil pentru perioadele contabile care încep la 1 ianuarie 1998 sau ulterior acestei date. Principalele modificări aduse față de IAS 12 inițial sunt următoarele:

1. IAS 12 inițial impunea unei întreprinderi să contabilizeze impozitul amânat utilizând fie metoda amânării, fie o metodă a pasivului cunoscută uneori ca metoda reportului variabil din contul de profit și pierdere. IAS 12 (revizuit) interzice folosirea metodei amânării și impune utilizarea unei alte metode a pasivului, cunoscută, de asemenea, ca metoda reportului variabil pe bază de bilanț.

Metoda reportului variabil din contul de profit și pierdere se concentrează asupra diferențelor temporale, în timp ce metoda reportului variabil pe bază de bilanț se concentrează asupra diferențelor temporare. Diferențele temporale sunt diferențele dintre profitul impozabil și profitul contabil care intervin într-o anumită perioadă și sunt inversate în una sau mai multe perioade ulterioare. Diferențele temporare sunt diferențele dintre baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv și valoarea sa contabilă din bilanț. Baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv este valoarea atribuită în scopuri fiscale activului sau pasivului în cauză.

Toate diferențele temporale sunt diferențe temporare. Diferențele temporare pot surveni, de asemenea, în următoarele cazuri, care nu generează diferențe temporale, deși IAS 12 inițial le-a tratat la fel ca tranzacțiile care generează diferențe temporale:

- (a) filialele, întreprinderile asociate sau asocierile în participație nu și-au repartizat integral profitul societății-mamă sau investitorului;
- (b) activele sunt reevaluate și nu se face o ajustare echivalentă în scopuri fiscale și
- (c) costul unei combinări de întreprinderi care constituie o achiziție este alocat activelor și pasivelor identificabile dobândite, în funcție de valorile lor juste, dar nu se face o ajustare echivalentă în scopuri fiscale.

În plus, există câteva diferențe temporare care nu constituie diferențe temporale, de exemplu, diferențele temporare generate în cazul în care:

- (a) activele și pasivele nemonetare ale unei operațiuni din străinătate care face parte integrantă din operațiunile entității raportoare sunt convertite la cursuri de schimb istorice;
- (b) activele și pasivele nemonetare sunt retratate în conformitate cu IAS 29, Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste sau
- (c) valoarea contabilă a unui activ sau a unui pasiv la momentul recunoașterii inițiale diferă de baza sa fiscală inițială.

2. IAS 12 inițial permitea unei întreprinderi să nu recunoască activele și pasivele privind impozitul amânat în cazul în care existau dovezi rezonabile că diferențele temporale nu se vor inversa într-o perioadă viitoare semnificativă. IAS 12 (revizuit) impune unei întreprinderi să recunoască o datorie privind impozitul amânat sau (sub rezerva anumitor condiții) un activ privind impozitul amânat pentru toate diferențele temporare, cu anumite excepții, menționate mai jos.

3. Versiunea inițială a IAS 12 impunea ca:

- (a) activele privind impozitul amânat generate din diferențele temporale să fie recunoscute în cazul în care există perspective juste de realizare a activului în cauză;
- (b) activele privind impozitul amânat generate de pierderile fiscale să fie recunoscute ca activ doar în cazul în care existau asigurări certe că veniturile impozabile viitoare vor fi suficient de mari pentru a permite realizarea beneficiului corelat cu pierderea în cauză. IAS 12 inițial permitea (dar nu impunea) unei întreprinderi să amâne recunoașterea beneficiului corelat cu pierderile fiscale până în perioada realizării.

IAS 12 (revizuit) impune recunoașterea activelor privind impozitul amânat în cazul în care este probabil că vor fi disponibile profituri impozabile care să permită utilizarea activului privind impozitul amânat. În cazul în care a înregistrat pierderi fiscale anterioare, o între-

▼B

prindere recunoaște un activ privind impozitul amânat numai în măsura în care dispune de suficiente diferențe temporare impozabile sau există alte dovezi convingătoare privind disponibilitatea unui profit impozabil suficient.

4. Prin derogare de la cerințele generale menționate la punctul 2 de mai sus, IAS 12 (revizuit) interzice recunoașterea pasivelor și activelor privind impozitul amânat generate de anumite active sau pasive a căror valoare contabilă diferă, la data recunoașterii inițiale, de baza lor fiscală inițială. Întrucât aceste cazuri nu dau naștere unor diferențe temporale, în conformitate cu IAS 12 inițial ele nu generează active sau pasive privind impozitul amânat.
5. IAS 12 inițial impunea ca impozitele plătibile pentru profiturile nedistribuite ale filialelor și întreprinderilor asociate să fie recunoscute, cu excepția cazului în care se putea presupune în mod rezonabil că profiturile în cauză nu vor fi distribuite sau că distribuirea lor nu va genera o obligație fiscală. Cu toate acestea, IAS 12 (revizuit) interzice recunoașterea unor astfel de pasive privind impozitul amânat (precum și a celor generate de orice ajustări de conversie cumulative aferente), în măsura în care:
 - (a) societatea-mamă, investitorul sau asociatul sunt în măsură să controleze momentul inversării diferenței temporare și
 - (b) este probabil ca diferența temporară să nu fie inversată în viitorul previzibil.

În cazul în care, în temeiul acestei interdicții, nu sunt recunoscute pasive privind impozitul amânat, IAS 12 (revizuit) impune unei întreprinderi să prezinte informații privind valoarea totală a diferențelor temporare în cauză.
6. IAS 12 inițial nu face trimitere în mod explicit la ajustările valorii juste făcute în cazul unei combinații de întreprinderi. Astfel de ajustări dau naștere unor diferențe temporare, iar IAS 12 (revizuit) impune unei întreprinderi să recunoască pasivul rezultat privind impozitul amânat sau (sub rezerva criteriului probabilității pentru recunoaștere) activul privind impozitul amânat cu un efect corespondent asupra determinării valorii fondului comercial sau a fondului comercial negativ. Cu toate acestea, IAS 12 (revizuit) interzice recunoașterea pasivelor privind impozitul amânat rezultate direct din fondul comercial (dacă amortizarea fondului comercial nu este deductibilă fiscal) și a activelor privind impozitul amânat rezultate din fondul comercial negativ care este tratat ca venit în avans.
7. IAS 12 inițial permitea, dar nu impunea, unei întreprinderi să recunoască un pasiv privind impozitul amânat referitor la reevaluarea activelor. IAS 12 (revizuit) impune unei întreprinderi să recunoască un pasiv privind impozitul amânat referitor la reevaluarea activelor.
8. Consecințele fiscale ale recuperării valorii contabile a anumitor active sau pasive pot depinde de modul de recuperare sau decontare, de exemplu:
 - (a) în anumite țări, câștigurile de capital nu sunt impozitate la aceeași rată ca alte venituri impozabile și
 - (b) în unele țări, valoarea deductibilă fiscal la vânzarea unui activ este mai mare decât valoarea care poate fi dedusă ca amortizare.

IAS 12 inițial nu oferea instrucțiuni privind evaluarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat în astfel de cazuri. IAS 12 (revizuit) impune ca evaluarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat să se facă în funcție de consecințele fiscale care ar rezulta din modul în care întreprinderea se așteaptă să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activelor și pasivelor sale.

9. IAS 12 inițial nu menționa explicit dacă activele și pasivele privind impozitul amânat pot fi actualizate. IAS 12 (revizuit) interzice actualizarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat. Un amendament la punctul 39 litera (i) din IAS 22, Combinații de întreprinderi, interzice actualizarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat dobândite printr-o combinație de întreprinderi. Anterior, punctul 39 litera (i) din IAS 22 nu interzicea, dar nici nu impunea actualizarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat rezultate într-o combinație de întreprinderi.

▼B

10. IAS 12 inițial nu preciza dacă o întreprindere va clasifica soldurile privind impozitul amânat ca active curente și pasive pe termen scurt sau active imobilizate și pasive pe termen lung. IAS 12 (revizuit) impune ca o întreprindere care face distincția termen scurt/termen lung să nu clasifice activele și pasivele privind impozitul amânat ca active curente și pasive pe termen scurt.
11. IAS 12 inițial prevedea că soldurile debitoare și creditoare reprezentând impozite amânate pot fi compensate. IAS 12 (revizuit) stabilește condiții mai stricte pentru compensare, bazate, în mare parte, pe condițiile privind activele și pasivele financiare din IAS 32, Instrumente financiare: prezentare și descriere.
12. IAS 12 inițial impunea prezentarea unei explicații privind corelația dintre cheltuielile cu impozitele și profitul contabil, în cazul în care aceasta nu era explicată de ratele de impozitare în vigoare în țara întreprinderii raportoare. IAS 12 (revizuit) impune ca această explicație să fie prezentată sub una sau amândouă dintre următoarele forme:
- (i) o reconciliere numerică între cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) și profitul contabil înmulțit cu rata (ratele) aplicabilă(e) de impozitare sau
 - (ii) o reconciliere numerică între rata medie efectivă de impozitare și rata aplicabilă de impozitare.
- IAS 12 (revizuit) impune, de asemenea, prezentarea unei explicații privind modificările ratei (ratelor) aplicabile de impozitare față de perioada contabilă anterioară.
13. Printre noile informații a căror prezentare este impusă de IAS 12 (revizuit) se numără:
- (a) pentru fiecare tip de diferență temporară, pierderi fiscale nefolosite și credite fiscale nefolosite:
 - (i) valoarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat recunoscute și
 - (ii) valoarea veniturilor din și a cheltuielilor cu impozitul amânat recunoscută în contul de profit și pierdere, în cazul în care acest lucru nu rezultă din modificările sumelor recunoscute în bilanț;
 - (b) pentru operațiunile întrerupte, cheltuielile cu impozitele privind:
 - (i) câștigul sau pierderea din întrerupere și
 - (ii) profitul sau pierderea din activitățile curente ale operațiunii întrerupte și
 - (c) valoarea unui activ privind impozitul amânat și natura dovezilor care susțin recunoașterea sa, în cazul în care:
 - (i) utilizarea activului privind impozitul amânat depinde de viitoarele profituri impozabile obținute peste profiturile generate din inversarea diferențelor temporare impozabile existente și
 - (ii) întreprinderea a suferit o pierdere, fie în perioada curentă, fie în perioada anterioară, în jurisdicția fiscală la care se referă activul privind impozitul amânat.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-4
Definiții	5-11
Baza fiscală	7-11
Recunoașterea pasivelor și activelor privind impozitul curent	12-14
Recunoașterea pasivelor și activelor privind impozitul amânat	15-45
Diferențe temporare impozabile	15-23
Combinări de întreprinderi	19

▼ B

Active recunoscute la valoarea justă	20
Fondul comercial	21
Recunoașterea inițială a unui activ sau a unui pasiv	22-23
Diferențe temporare deductibile	24-33
Fondul comercial negativ	32
Recunoașterea inițială a unui activ sau a unui pasiv	33
Pierderi fiscale și credite fiscale neutilizate	34-36
Reevaluarea activelor privind impozitul amânat nerecunoscute	37
Investiții în filiale, sucursale și întreprinderi asociate și interese în asocierile în participație	38-45
Evaluare	46-56
Recunoașterea impozitului curent și a impozitului amânat	57-68
Contul de profit și pierdere	58-60
Elemente creditate sau debitate direct în capitalurile proprii	61-65A
Impozitul amânat rezultat dintr-o combinație de întreprinderi	66-68
Prezentare	69-78
Active și pasive fiscale	69-76
Compensare	71-76
Cheltuieli cu impozitele	77-78
Cheltuieli cu impozitele (veniturile din impozite) aferente profitului sau pierderii din activități curente	77
Diferențe de curs valutar aferente pasivelor sau activelor privind impozitele amânate din străinătate	78
Prezentarea informațiilor	79-88
Data intrării în vigoare	89-91

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Prezentul standard are ca obiectiv reglementarea tratamentului contabil aplicabil impozitelor pe profit. Principala problemă care apare la contabilizarea impozitelor pe profit o constituie modul de contabilizare a consecințelor fiscale curente și viitoare ale:

- (a) recuperării (decontării) viitoare a valorii contabile a activelor (pasivelor) care sunt recunoscute în bilanțul unei întreprinderi și
- (b) tranzacțiilor și a altor evenimente din perioada curentă care sunt recunoscute în situațiile financiare ale unei întreprinderi.

La recunoașterea unui activ sau a unui pasiv, întreprinderea raportoare se așteaptă, implicit, să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activului sau pasivului în cauză. Dacă recuperarea sau decontarea acestei valori contabile ar putea conduce la obligații fiscale viitoare de plată mai mari (mai mici) decât în cazul în care recuperarea sau decontarea nu ar avea consecințe fiscale, prezentul standard impune unei întreprinderi să recunoască un pasiv privind impozitul amânat (sau un activ privind impozitul amânat), cu anumite excepții limitate.

Prezentul standard impune unei întreprinderi să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și ale altor evenimente în același fel în care contabilizează tranzacțiile și celelalte evenimente în sine. Astfel, orice efecte fiscale aferente tranzacțiilor și altor evenimente recunoscute în contul de profit și pierdere sunt recunoscute, de asemenea, în contul de profit și pierdere. Orice efecte fiscale

▼B

aferente tranzacțiilor și altor evenimente recunoscute direct în capitalul propriu sunt, de asemenea, recunoscute direct în capitalul propriu. În mod similar, recunoașterea activelor și pasivelor privind impozitul amânat dintr-o combinație de întreprinderi afectează valoarea fondului comercial și a fondului comercial negativ generată în combinația de întreprinderi în cauză.

Prezentul standard reglementează, de asemenea, recunoașterea activelor privind impozitul amânat rezultate din pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite, prezentarea impozitelor pe profit în situațiile financiare și prezentarea informațiilor privind impozitele pe profit.

DOMENIUL DE APLICARE

1. **Prezentul standard se va aplica la 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 include, de asemenea, impozite, precum cele reținute la sursă, care sunt plătite de către o filială, o întreprindere asociată sau o asocieră în participație asupra distribuțiilor către întreprinderea raportoare.
3. [Eliminat]
4. Prezentul standard nu reglementează metodele de contabilizare a subvențiilor guvernamentale (a se vedea IAS 20, Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală) sau a creditelor fiscale de investiții. Cu toate acestea, prezentul standard reglementează contabilizarea diferențelor temporare care pot fi generate de astfel de subvenții sau credite fiscale pentru investiții.

DEFINIȚII

5. În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:

Profitul contabil este profitul net sau pierderea netă a unei perioade, înainte de deducerea cheltuielilor cu impozitele.

Profitul impozabil (pierderea fiscală) este profitul (pierderea) unei perioade, determinat(ă) în conformitate cu normele prevăzute de autoritățile fiscale, pentru care se plătește (recuperează) impozitul pe profit.

Cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) reprezintă valoarea totală a impozitului curent și a impozitului amânat inclusă în determinarea profitului net sau a pierderii nete a perioadei.

Impozitul curent este valoarea impozitului pe profit de plătit (de recuperat) pentru profitul impozabil (pierderea fiscală) al (a) unei perioade.

Pasivele privind impozitul amânat reprezintă cuantumul impozitului pe profit de plătit în perioade viitoare pentru diferențele temporare impozabile.

Activele privind impozitul amânat reprezintă cuantumul impozitului pe profit de recuperat în perioade viitoare pentru:

- (a) diferențele temporare deductibile;
- (b) reportarea pierderilor fiscale nefolosite și
- (c) reportarea creditelor fiscale nefolosite.

Diferențele temporare sunt diferențele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unui pasiv din bilanș și baza sa fiscală. Diferențele temporare pot fi:

- (a) fie diferențe temporare impozabile, adică diferențe temporare care vor genera valori impozabile la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) al (a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a pasivului este recuperată sau decontată;

▼B

(b) **fie diferențe temporare deductibile, adică diferențe temporare care vor genera valori deductibile la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) al (a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a pasivului este recuperată sau decontată.**

Baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv este valoarea atribuită activului sau pasivului în cauză în scopuri fiscale.

6. Cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) cuprind cheltuielile cu impozitul curent (veniturile din impozitul curent) și cheltuielile cu impozitul amânat (veniturile din impozitul amânat).

Baza fiscală

7. Baza fiscală a unui activ reprezintă valoarea deductibilă fiscal din beneficiile economice impozabile obținute de întreprindere la recuperarea valorii contabile a activului. În cazul în care beneficiile economice în cauză nu vor fi impozabile, 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 perioadele anterioare, iar costul rezidual va fi deductibil în perioadele viitoare, fie ca amortizare, fie ca reducere în urma cesionării utilajului. Venitul generat de utilizarea utilajului este impozabil, orice câștig rezultat din cesionarea utilajului va fi impozabil și orice pierdere din cesionare va fi deductibilă în scopuri fiscale. Baza fiscală a utilajului este de 70.
 2. Dobânda de încasat are o valoare contabilă de 100. Veniturile aferente din dobândă vor fi impozitate conform contabilității de casă. Baza fiscală a dobânzii de încasat este nulă.
 3. Creanțele comerciale au o valoare contabilă de 100. Veniturile aferente au fost deja incluse 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⁽¹⁾.
 5. Un împrumut de încasat are o valoare contabilă de 100. Rambursarea împrumutului nu va avea consecințe fiscale. Baza fiscală a împrumutului este de 100.
8. Baza fiscală a unui pasiv este valoarea sa contabilă, minus orice sumă deductibilă fiscal în ceea ce privește respectivul pasiv în perioadele viitoare. În cazul veniturilor încasate în avans, baza fiscală a pasivului astfel rezultat este valoarea sa contabilă, minus valoarea veniturilor care nu vor fi impozabile în perioadele viitoare.

Exemple

1. Pasivele curente includ cheltuieli constatate în avans cu o valoare contabilă de 100. Cheltuielile aferente vor fi deduse fiscal conform contabilității de casă. Baza fiscală a cheltuielilor constatate în avans este nulă.
2. Pasivele curente includ venituri din dobânzi încasate în avans, cu o valoare contabilă de 100. Veniturile aferente din dobânzi au fost impozitate conform contabilității de casă. Baza fiscală a veniturilor din dobânzi încasate în avans este nulă.
3. Pasivele curente includ cheltuieli constatate în avans cu o valoare contabilă de 100. Cheltuielile aferente au fost deja deduse în scopuri fiscale. Baza fiscală a cheltuielilor constatate în avans este 100.

⁽¹⁾ Conform acestei analize, nu există o diferență temporară impozabilă. Conform unei analize alternative, dividendele acumulate de încasat au o bază fiscală nulă, iar diferențele temporare impozabile rezultate, de 100, i se aplică o rată de impozitare egală cu zero. Conform ambelor analize, nu există un pasiv privind impozitul amânat.

▼B

4. Pasivele curente includ amenzi și penalități acumulate cu o valoare contabilă de 100. Amenzile și penalitățile nu sunt deductibile fiscal. Baza fiscală a amenzilor și penalităților acumulate este de 100 ⁽¹⁾.
5. Un împrumut de plătit are o valoare contabilă de 100. Rambursarea împrumutului nu va avea consecințe fiscale. Baza fiscală a împrumutului este de 100.
9. Unele elemente au bază fiscală, dar nu sunt recunoscute ca active și pasive în bilanț. De exemplu, costurile de cercetare sunt recunoscute drept cheltuieli la determinarea profitului contabil în perioada în care apar, dar este posibil ca ele să fie considerate deductibile la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) doar într-o perioadă ulterioară. Diferența dintre baza fiscală a costurilor de cercetare, adică valoarea pe care autoritățile fiscale o acceptă ca deductibilă în perioadele viitoare, și valoarea contabilă nulă este o diferență temporară deductibilă care generează un activ privind impozitul amânat.
10. În cazul în care baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv nu este evidentă imediat, este util să se ia în considerare principiul fundamental pe care se bazează prezentul standard: cu anumite excepții limitate, o întreprindere recunoaște un pasiv (activ) privind impozitul amânat ori de câte ori recuperarea sau decontarea valorii contabile a activului sau a pasivului în cauză determină obligații fiscale viitoare de plată mai mari (mai mici) decât în cazul în care recuperarea sau decontarea nu ar avea consecințe fiscale. Exemplul C, prezentat după punctul 52, ilustrează cazuri în care este util să se ia în considerare acest principiu fundamental, de exemplu, în cazul în care baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv depinde de maniera în care se preconizează a fi făcută recuperarea sau decontarea.
11. În situațiile financiare consolidate, diferențele temporare se determină prin compararea valorilor contabile ale activelor și pasivelor din situațiile financiare consolidate cu baza fiscală corespunzătoare. În jurisdicțiile în care se depune un raport fiscal consolidat, baza fiscală se calculează pe baza raportului în cauză. În alte jurisdicții, baza fiscală se determină pe baza rapoartelor fiscale ale fiecărei întreprinderi din cadrul grupului.

RECUNOAȘTEREA PASIVELOR ȘI ACTIVELOR PRIVIND IMPOZITUL CURENT

12. **Impozitul curent pentru perioada curentă și perioadele anterioare va fi recunoscut ca pasiv, în limita sumei neplătite. Dacă suma deja plătită pentru perioada curentă și perioadele anterioare depășește suma datorată pentru perioadele respective, surplusul va fi recunoscut ca activ.**
13. **Beneficiul aferent unei pierderi fiscale care poate fi transferată în perioada anterioară pentru recuperarea impozitului curent al unei perioade anterioare va fi recunoscut ca activ.**
14. În cazul în care o pierdere fiscală este utilizată pentru recuperarea impozitului curent al unei perioade anterioare, o întreprindere recunoaște beneficiul drept creanță în perioada în care survine pierderea fiscală, deoarece există probabilitatea ca beneficiul să fie generat către întreprindere și să poată fi evaluat în mod credibil.

RECUNOAȘTEREA PASIVELOR ȘI ACTIVELOR PRIVIND IMPOZITUL AMÂNAT

Diferențe temporare impozabile

15. **Pentru toate diferențele temporare impozabile va fi recunoscut un pasiv privind impozitul amânat, cu excepția cazului în care pasivul privind impozitul amânat rezultă din:**
 - (a) **fondul comercial pentru care amortizarea nu este deductibilă fiscal sau**

⁽¹⁾ Conform acestei analize, nu există o diferență temporară deductibilă. Conform unei analize alternative, amenzile și penalitățile acumulate de plătit au o bază fiscală nulă, iar diferenței temporare deductibile rezultate, de 100, i se aplică o rată de impozitare egală cu zero. Conform ambelor analize, nu există un activ privind impozitul amânat.

▼B

(b) **recunoașterea inițială a unui activ sau a unui pasiv într-o tranzacție care:**

- (i) **nu este o combinare de întreprinderi și**
- (ii) **în momentul realizării, nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierderea fiscală).**

Cu toate acestea, pentru diferențele temporare impozabile asociate investițiilor în filiale, sucursale sau întreprinderi asociate, precum și intereselor în asocierile în participație va fi recunoscut un pasiv privind impozitul amânat în conformitate cu punctul 39.

16. Recunoașterea unui activ implică, automat, recuperarea valorii sale contabile sub forma beneficiilor economice obținute de către întreprindere în perioadele viitoare. În cazul în care valoarea contabilă a activului depășește baza sa fiscală, valoarea beneficiilor economice impozabile va depăși valoarea care va putea fi dedusă fiscal. Această diferență reprezintă o diferență temporară impozabilă, iar obligația de a plăti impozitele pe profitul rezultat în perioadele viitoare reprezintă un pasiv privind impozitul amânat. Pe măsură ce întreprinderea recuperează valoarea contabilă a activului, diferența temporară impozabilă se va inversa, iar întreprinderea va avea profit impozabil. Astfel, întreprinderea va obține probabil beneficii economice sub forma impozitelor de plătit. Din acest motiv, prezentul standard impune recunoașterea tuturor pasivelor privind impozitul amânat, cu excepția anumitor cazuri, prevăzute la punctele 15 și 39.

Exemplu

Un activ care a costat 150 are o valoare contabilă de 100. Amortizarea cumulativă în scopuri fiscale este de 90, iar rata de impozitare este de 25 %.

Baza fiscală a activului este 60 (costul de 150 minus amortizarea cumulativă de 90). Pentru a recupera valoarea contabilă de 100, întreprinderea trebuie să obțină un profit impozabil de 100, dar nu va putea să deducă decât amortizarea fiscală de 60. În consecință, întreprinderea va plăti impozite 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 constituie o diferență temporară impozabilă de 40. Prin urmare, întreprinderea recunoaște un pasiv privind impozitul amânat în valoare de 10 (25 % din 40), reprezentând impozitul pe profit care va fi plătit atunci când întreprinderea recuperează valoarea contabilă a activului.

17. Unele diferențe temporare survin în cazul în care veniturile sau cheltuielile sunt incluse în profitul contabil într-o perioadă, dar sunt incluse în profitul impozabil într-o altă perioadă. Astfel de diferențe temporare sunt deseori descrise ca diferențe temporale. Următoarele cazuri reprezintă exemple de diferențe temporare de acest fel, care constituie diferențe temporare impozabile și care, prin urmare, se concretizează în pasive privind impozitul amânat:
- (a) venitul din dobânzi este inclus în profitul contabil proporțional în timp dar, în anumite jurisdicții, poate fi inclus în profitul impozabil în momentul încasării numerarului. Baza fiscală a oricărei creanțe recunoscute în bilanț cu privire la astfel de venituri este nulă deoarece veniturile nu afectează profitul impozabil până în momentul încasării numerarului;
 - (b) amortizarea utilizată la determinarea profitului impozabil (pierderi fiscale) poate să difere de cea utilizată la determinarea profitului contabil. Diferența temporară este diferența dintre valoarea contabilă a activului și baza sa fiscală, aceasta fiind reprezentată de costul inițial al activului minus toate deducerile referitoare la activul în cauză permise de autoritățile fiscale la determinarea profitului impozabil pentru perioada curentă și perioadele anterioare. Apare o diferență temporară impozabilă concretizată într-un pasiv privind impozitul amânat dacă amortizarea fiscală este accelerată (dacă amortizarea fiscală este mai puțin rapidă decât amortizarea contabilă, apare o diferență temporară deductibilă concretizată într-un activ privind impozitul amânat) și
 - (c) costurile de dezvoltare pot fi capitalizate și amortizate în cursul perioadelor viitoare la determinarea profitului contabil, dar sunt

▼B

deduse la determinarea profitului impozabil în perioada în care survin. Astfel de costuri de dezvoltare au o bază fiscală nulă întrucât ele au fost deja deduse din profitul impozabil. Diferența temporară este diferența dintre valoarea contabilă a costurilor de dezvoltare și baza lor fiscală, egală cu zero.

18. Diferențe temporare survin și în următoarele cazuri:
- (a) costul unei combinații de întreprinderi care constituie o achiziție este alocat activelor și pasivelor identificabile dobândite în funcție de valoarea lor justă, dar nu se face o ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 19);
 - (b) activele sunt reevaluate și nu se face o ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 20);
 - (c) prin consolidare, apare un fond comercial sau un fond comercial negativ (a se vedea punctele 21 și 32);
 - (d) baza fiscală a unui activ sau a unui pasiv la recunoașterea inițială diferă de valoarea lor contabilă inițială, de exemplu în cazul în care o întreprindere beneficiază de subvenții guvernamentale neimpozabile pentru active (a se vedea punctele 22 și 33) sau
 - (e) valoarea contabilă a investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate sau a intereselor în asocierile în participație este diferită de baza lor fiscală (a se vedea punctele 38-45).

Combinări de întreprinderi

19. Într-o combinație de întreprinderi care constituie o achiziție, costul de achiziție este alocat activelor și pasivelor identificabile dobândite în funcție de valoarea lor justă de la data tranzacției de schimb. Diferențele temporare survin în cazul în care bazele fiscale ale activelor și pasivelor identificabile dobândite nu sunt afectate de combinarea de întreprinderi sau sunt afectate în mod diferit. De exemplu, dacă valoarea contabilă a unui activ este majorată la valoarea justă, dar baza fiscală a activului rămâne la costul proprietarului anterior, apare o diferență temporară impozabilă concretizată într-un pasiv privind impozitul amânat. Pasivul privind impozitul amânat rezultă afectează fondul comercial (a se vedea punctul 66).

Active recunoscute la valoarea justă

20. Standardele internaționale de contabilitate permit ca anumite active să fie înregistrate la valoarea justă sau să fie reevaluate (a se vedea, de exemplu, IAS 16, Imobilizări corporale, IAS 38, Active necorporale, IAS 39, Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare și IAS 40, Investiții imobiliare). În unele jurisdicții, reevaluarea sau alte retratări ale unui activ la valoarea justă afectează profitul impozabil (pierderea fiscală) din perioada curentă. Ca urmare, baza fiscală a activului este ajustată și nu apare o diferență temporară. În alte jurisdicții, reevaluarea sau retratarea unui activ nu afectează profitul impozabil al perioadei în care are loc reevaluarea sau retratarea și, în consecință, baza fiscală a activului nu se ajustează. Cu toate acestea, recuperarea viitoare a valorii contabile va genera un flux de beneficii economice impozabile pentru întreprindere, iar valoarea deductibilă fiscal va fi diferită de valoarea beneficiilor economice în cauză. Diferența dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferență temporară concretizată într-un activ sau un pasiv privind impozitul amânat. Acest lucru se întâmplă chiar și în cazul în care:
- (a) întreprinderea nu intenționează să cesioneze activul. În astfel de cazuri, valoarea contabilă reevaluată a activului va fi recuperată prin utilizare, iar acest lucru va genera venituri impozabile peste valoarea amortizării deductibile fiscal în perioadele viitoare sau
 - (b) impozitul asupra câștigurilor de capital este amânat dacă veniturile din cesionarea activului sunt investite în active similare. În astfel de cazuri, impozitul va fi, în ultimă instanță, exigibil la vânzarea sau folosirea activelor similare.

Fond comercial

21. Fondul comercial reprezintă valoarea cu care costul de achiziție depășește cota dobânditorului din valoarea justă a activelor și datorii identificabile. Numeroase autorități fiscale nu permit deducerea amortizării

▼B

fondului comercial la determinarea profitului impozabil. De asemenea, în astfel de jurisdicții, costul fondului comercial este deseori nedeductibil la cesionarea de către o filială a activităților 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 pasivului rezultat privind impozitul amânat deoarece fondul comercial este de natură reziduală, iar recunoașterea pasivului privind impozitul amânat ar conduce la creșterea valorii contabile a fondului comercial.

Recunoașterea inițială a unui activ sau a unui pasiv

22. O diferență temporară poate apărea la recunoașterea inițială a unui activ sau a unui pasiv, de exemplu, în cazul în care costul unui activ nu va fi deductibil fiscal, parțial sau integral. Metoda de contabilizare a unei astfel de diferențe temporare depinde de natura tranzacției care a condus la recunoașterea inițială a activului:
- (a) într-o combinație de întreprinderi, o întreprindere recunoaște orice pasiv sau activ privind impozitul amânat, iar acest lucru afectează valoarea fondului comercial sau a fondului comercial negativ (a se vedea punctul 19);
 - (b) dacă tranzacția afectează profitul contabil sau profitul impozabil, o întreprindere recunoaște orice pasiv sau activ privind impozitul amânat și recunoaște în contul de profit și pierdere cheltuiala sau venitul rezultat privind impozitul amânat (a se vedea punctul 59);
 - (c) dacă tranzacția nu constituie o combinație de întreprinderi și nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil, în lipsa excepției de la punctele 15 și 24, o întreprindere recunoaște pasivul sau activul privind impozitul amânat rezultat și ajustează valoarea contabilă a activului sau a pasivului cu aceeași valoare. Astfel de ajustări ar putea face situațiile financiare mai puțin transparente. Din acest motiv, prezentul standard nu permite unei întreprinderi să recunoască pasivul sau activul privind impozitul amânat rezultat nici la recunoașterea inițială, nici ulterior (a se vedea exemplul de mai jos). În plus, o întreprindere nu recunoaște modificările ulterioare ale activului sau pasivului privind impozitul amânat nerecunoscute, care survin pe măsură ce activul este amortizat.
23. În conformitate cu IAS 32, Instrumente financiare: prezentare și descriere, emitentul unui instrument financiar compus (de exemplu, o obligațiune convertibilă) clasifică componenta de pasiv a instrumentului în pasive, iar componenta de capitaluri proprii în capitalurile proprii. În unele jurisdicții, baza fiscală a componentei de pasiv la recunoașterea inițială este egală cu valoarea contabilă inițială a sumei componentelor de pasiv și de capitaluri proprii. Diferența temporară impozabilă rezultată rezultă din recunoașterea inițială a componentei de capitaluri proprii separat de componenta de pasiv. Prin urmare, excepția prevăzută la punctul 15 litera (b) nu se aplică. În consecință, o întreprindere recunoaște pasivul rezultat privind impozitul amânat. În conformitate cu punctul 61, impozitul amânat se aplică direct valorii contabile a componentei de capitaluri proprii. În conformitate cu punctul 58, modificările ulterioare ale pasivului privind impozitul amânat sunt recunoscute în contul de profit și pierdere drept cheltuieli cu (venituri din) impozitul amânat.

Exemplu ilustrativ pentru punctul 22 litera (c)

O întreprindere intenționează să folosească un activ care a costat 1 000 de-a lungul duratei sale de viață utilă de cinci ani și apoi să-l cesioneze la o valoare reziduală egală cu zero. Rata de impozitare este de 40 %. Amortizarea activului nu este deductibilă fiscal. La cesionare, câștigurile de capital nu vor fi impozabile, iar pierderile de capital nu vor fi deductibile.

Pe măsură ce recuperează valoarea contabilă a activului, întreprinderea va obține un venit impozabil de 1 000 și va plăti un impozit de 400. Întreprinderea nu recunoaște pasivul privind impozitul amânat rezultat în valoare de 400, deoarece acesta rezultă din recunoașterea inițială a activului.

În anul următor, valoarea contabilă a activului este de 800. Pentru venitul impozabil de 800, întreprinderea va plăti un impozit de 320. Între-

▼B

prinderea nu va recunoaște pasivul privind impozitul amânat în valoare de 320, deoarece acesta rezultă din recunoașterea inițială a activului.

Diferențe temporare deductibile

24. **Pentru toate diferențele temporare deductibile va fi recunoscut un pasiv privind impozitul amânat, în măsura în care este probabil că va fi disponibil un profit impozabil față de care să poată fi utilizată diferența temporară deductibilă, cu excepția cazurilor în care pasivul privind impozitul amânat este generat de:**

- (a) **fondul comercial negativ care este tratat ca venit înregistrat în avans în conformitate cu IAS 22, Combinări de întreprinderi sau**
- (b) **recunoașterea inițială a unui activ sau a unui pasiv în cadrul unei tranzacții care:**
 - (i) **nu reprezintă o combinare de întreprinderi și**
 - (ii) **la momentul realizării sale, nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierderea fiscală).**

Cu toate acestea, pentru diferențele temporare deductibile asociate investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate și intereselor în asocierile în participație, activul privind impozitul amânat este recunoscut în conformitate cu punctul 44.

25. Recunoașterea unui pasiv implică, automat, decontarea valorii sale contabile în perioadele viitoare printr-o ieșire din întreprindere de resurse care încorporează beneficii economice. Când resursele ies din întreprindere, valoarea lor poate fi deductibilă, parțial sau integral, la determinarea profitului impozabil al unei perioade ulterioare perioadei în care a fost recunoscut pasivul. În astfel de cazuri, apare o diferență temporară între valoarea contabilă a pasivului și baza sa fiscală. În consecință, apare un activ privind impozitul amânat în legătură cu impozitele pe profit care vor putea fi recuperate în perioadele viitoare, atunci când partea respectivă a pasivului va putea fi dedusă la determinarea profitului impozabil. În mod similar, dacă valoarea contabilă a unui activ este mai mică decât baza sa fiscală, diferența conduce la apariția unui activ privind impozitul amânat în legătură cu impozitele pe profit care vor putea fi recuperate în perioadele viitoare.

Exemplu

O întreprindere recunoaște un pasiv în valoare de 100 pentru costuri acumulate privind garanția unui produs. Costurile privind garanția produsului nu vor fi deductibile fiscal până când întreprinderea nu va onora pretențiile privind garanțiile. Rata de impozitare este de 25 %.

Baza fiscală a datoriei este egală cu zero (valoarea contabilă de 100, minus suma care va fi deductibilă fiscal pentru respectivul pasiv în perioadele viitoare). La decontarea pasivului la valoarea sa contabilă, întreprinderea își va reduce profitul impozabil viitor cu 100 și, în consecință, își va reduce plățile viitoare privind impozitele cu 25 (25 % din 100). Diferența dintre valoarea contabilă de 100 și baza fiscală nulă reprezintă o diferență temporară deductibilă de 100. Prin urmare, întreprinderea recunoaște un activ privind impozitul amânat în valoare de 25 (25 % din 100), cu condiția să existe probabilitatea ca întreprinderea să obțină suficient profit impozabil în perioadele viitoare pentru a putea beneficia de o reducere la plata impozitelor.

26. Următoarele situații sunt exemple de diferențe temporare deductibile care generează active privind impozitul amânat:

- (a) costurile cu pensiile pot fi deduse la determinarea profitului contabil pe măsură ce salariatul prestează servicii, dar, la determinarea profitului impozabil, ele pot fi deduse fie în momentul în care contribuțiile sunt plătite de întreprindere către un fond de pensii, fie în momentul în care pensiile sunt plătite de către întreprindere. Într-o valoare contabilă a pasivului și baza sa fiscală apare o diferență temporară; baza fiscală a pasivului este, de regulă, egală cu zero. O astfel de diferență temporară deductibilă generează un activ privind impozitul amânat pe măsură ce întreprinderea obține beneficii economice sub forma unei deduceri din profiturile impozabile, în momentul în care contribuțiile sau pensiile sunt plătite;

▼B

- (b) costurile de cercetare sunt recunoscute drept cheltuială la determinarea profitului contabil în perioada în care apar, dar este posibil să fie deductibile la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) doar într-o perioadă viitoare. Diferența dintre baza fiscală a costurilor de cercetare, adică valoarea pe care autoritățile fiscale o acceptă ca deductibilă în perioadele viitoare, și valoarea contabilă egală cu zero constituie o diferență temporară deductibilă concretizată într-un activ privind impozitul amânat;
- (c) într-o combinație de întreprinderi care constituie o achiziție, costul de achiziție este alocat activelor și pasivelor recunoscute în funcție de valoarea lor justă de la data tranzacției de schimb. În cazul în care un pasiv este recunoscut în momentul achiziției, dar cheltuielile aferente sunt deduse la determinarea profiturilor impozabile doar într-o perioadă ulterioară, apare o diferență temporară deductibilă concretizată într-un activ privind impozitul amânat. Un activ privind impozitul amânat apare, de asemenea, în cazul în care valoarea justă a unui activ identificabil dobândit este mai mică decât baza sa fiscală. În ambele cazuri, fondul comercial este afectat de activul rezultat privind impozitul amânat (a se vedea punctul 66) și
- (d) anumite active pot fi înregistrate la valoarea justă sau pot fi reevaluate, fără să se facă o ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 20). Dacă baza fiscală a activului depășește valoarea sa contabilă, apare o diferență temporară deductibilă.
27. Inversarea diferențelor temporare deductibile generează deduceri la determinarea profiturilor impozabile ale perioadelor viitoare. Cu toate acestea, întreprinderea va obține beneficii economice sub forma reducerilor impozitelor de plătit doar dacă obține suficient profit impozabil cu care pot fi compensate deducerile. Prin urmare, o întreprindere recunoaște activele privind impozitul amânat doar în cazul în care există probabilitatea să obțină profituri impozabile față de care să poată fi utilizate diferențele temporare deductibile.
28. Există probabilitatea ca întreprinderea să obțină profituri impozabile față de care să poată fi utilizată o diferență temporară deductibilă în cazul în care există suficiente diferențe temporare impozabile aferente aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități impozabile care se așteaptă să fie inversate:
- (a) în aceeași perioadă în care se așteaptă și inversarea diferenței temporare deductibile sau
- (b) în perioadele în care o pierdere fiscală rezultată dintr-un activ privind impozitul amânat poate fi reportată sau transferată în perioadele anterioare.
- În astfel de cazuri, activul privind impozitul amânat este recunoscut în perioada în care apar diferențele temporare deductibile.
29. În cazul în care nu există suficiente diferențe temporare deductibile aferente aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități impozabile, activul privind impozitul amânat este recunoscut în măsura în care:
- (a) există probabilitatea ca întreprinderea să obțină un profit impozabil suficient aferent aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități impozabile în perioada în care se inversează diferența temporară deductibilă (sau în perioadele în care o pierdere fiscală apărută dintr-un activ privind impozitul amânat poate fi reportată sau transferată în perioadele anterioare). Pentru a evalua dacă va avea un profit impozabil suficient în perioadele viitoare, o întreprindere ignoră valorile impozabile generate de diferențe temporare deductibile prevăzute a apărea în perioadele viitoare, deoarece, pentru a putea fi utilizat, activul privind impozitul amânat generat de aceste diferențe temporare deductibile va necesita, la rândul său un profit impozabil viitor sau
- (b) întreprinderea dispune de oportunități de planificare fiscală care să genereze un profit impozabil în perioadele corespunzătoare.
30. Oportunitățile de planificare fiscală sunt acțiuni pe care întreprinderea le-ar întreprinde pentru a crea sau a majora profitul impozabil în cursul unei anumite perioade înainte de expirarea reportării unei pierderi fiscale sau a unui credit fiscal. De exemplu, în anumite jurisdicții, profitul impozabil poate fi creat sau majorat prin:

▼B

- (a) opțiunea de impozitare a veniturilor din dobânzi în momentul încasării sau la scadență;
- (b) amânarea solicitării unor deduceri din profitul impozabil;
- (c) vânzarea și eventual încheierea unui contract de leaseback pentru activele a căror valoare s-a apreciat, dar a căror bază fiscală nu a fost ajustată pentru a reflecta o astfel de apreciere a valorii și
- (d) vânzarea unui activ care generează venituri neimpozabile (cum ar fi, în unele jurisdicții, o obligațiune de stat) pentru a investi într-un alt activ care generează venit impozabil.

În cazul în care oportunitățile de planificare fiscală transferă profitul impozabil dintr-o perioadă ulterioară într-o perioadă anterioară, utilizarea reportării unei pierderi fiscale sau a unui credit fiscal depinde, totuși, de existența unui profit impozabil viitor rezultat din alte surse decât diferențele temporare viitoare.

31. Atunci când o întreprindere are un istoric de pierderi recente, va ține seamă de recomandările de la punctele 35 și 36.

Fond comercial negativ

32. Prezentul standard nu permite recunoașterea unui activ privind impozitul amânat generat de diferențe temporare deductibile asociate fondului comercial negativ, care este tratat ca venit amânat în conformitate cu IAS 22, Combinări de întreprinderi, deoarece fondul comercial negativ este de natură reziduală, iar recunoașterea activului privind impozitul amânat ar conduce la creșterea valorii contabile a fondului comercial negativ.

Recunoașterea inițială a unui activ sau a unui pasiv

33. Situația în care o subvenție guvernamentală neimpozabilă aferentă unui activ este dedusă pentru a determina valoarea contabilă a activului dar nu este dedusă fiscal din valoarea amortizabilă a activului (cu alte cuvinte, baza sa fiscală) reprezintă unul dintre cazurile în care la recunoașterea inițială a unui activ apare un activ privind impozitul amânat; valoarea contabilă a activului este mai mică decât baza sa fiscală, ceea ce generează o diferență temporară deductibilă. Subvențiile guvernamentale pot fi evidențiate, de asemenea, ca venit înregistrat în avans, caz în care diferența dintre venitul înregistrat în avans și baza sa fiscală, egală cu zero, reprezintă o diferență temporară deductibilă. Indiferent de metoda de prezentare pe care o adoptă, o întreprindere nu recunoaște activul rezultat privind impozitul amânat, din motivul prezentat la punctul 22.

Pierderi fiscale și credite fiscale neutilizate

34. **Pentru reportarea pierderilor fiscale și a creditelor fiscale neutilizate va fi recunoscut un activ privind impozitul amânat în măsura în care există probabilitatea obținerii de profit impozabil viitor față de care pot fi utilizate pierderile și creditele fiscale nefolosite.**
35. Criteriile pentru recunoașterea activelor privind impozitul amânat rezultate din reportarea pierderilor fiscale și a creditelor fiscale neutilizate sunt aceleași cu criteriile pentru recunoașterea activelor privind impozitul amânat rezultate din diferențele temporare deductibile. Cu toate acestea, existența pierderilor fiscale neutilizate este o indicație concludentă a faptului că este posibil să nu existe un profit impozabil viitor. Prin urmare, o întreprindere care are un istoric de pierderi recente recunoaște un activ privind impozitul amânat din pierderile fiscale sau creditele fiscale neutilizate doar în măsura în care dispune de suficiente diferențe temporare impozabile sau de alte dovezi concludente că va obține un profit impozabil suficient față de care să poată folosi pierderile fiscale sau creditele fiscale neutilizate. În astfel de cazuri, punctul 82 impune prezentarea valorii activului privind impozitul amânat și a naturii dovezilor care justifică recunoașterea acestuia.
36. Pentru a evalua probabilitatea de a obține profit impozabil față de care să poată utiliza pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite, o întreprindere ia în considerare următoarele criterii:
- (a) dacă dispune de suficiente diferențe temporare impozabile aferente aceleiași autorități fiscale și aceleiași entități impozabile, care să genereze sume impozabile față de care pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite să poată fi utilizate înainte de expirare;

▼B

- (b) dacă există probabilitatea să obțină profituri impozabile înainte de expirarea pierderilor fiscale sau creditelor fiscale neutilizate;
- (c) dacă pierderile fiscale neutilizate au cauze identificabile a căror repetare este improbabilă și
- (d) dacă dispune de oportunități de planificare fiscală (a se vedea punctul 30) care să genereze profit impozabil în perioada în care pot fi utilizate pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite.

În cazul în care obținerea unui profit impozabil față de care pierderile fiscale sau creditele fiscale nefolosite să poată fi utilizate este improbabilă, activul privind impozitul amânat nu este recunoscut.

Reevaluarea activelor privind impozitul amânat nerecunoscute

37. La fiecare dată a bilanțului, o întreprindere reevaluează activele privind impozitul amânat nerecunoscute. Întreprinderea recunoaște un activ privind impozitul amânat nerecunoscut anterior în măsura în care a devenit probabil că profitul impozabil viitor va permite recuperarea activului privind impozitul amânat. De exemplu, o îmbunătățire a condițiilor comerciale poate crește probabilitatea ca întreprinderea să fie capabilă să genereze în viitor un profit impozabil suficient astfel încât activul privind impozitul amânat să îndeplinească criteriile de recunoaștere menționate în punctele 24 sau 34. Un alt exemplu este cazul în care o întreprindere reevaluează activele privind impozitul amânat la data unei combinări de întreprinderi sau ulterior (a se vedea punctele 67 și 68).

Investiții în filiale, sucursale și întreprinderi asociate și interese în asocierile în participație

38. Diferențele temporare apar în cazul în care valoarea contabilă a investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate sau a intereselor în asocierile în participație (respectiv cota societății-mamă sau a investitorului din activele nete ale filialei, sucursalei, întreprinderii asociate sau a întreprinderii în care s-a investit, inclusiv valoarea contabilă a fondului comercial) diferă de baza fiscală a investiției sau a interesului (care este, frecvent, costul acesteia). Astfel de diferențe pot apărea în diverse împrejurări, ca de exemplu:
- (a) existența unor profituri nedistribuite ale filialelor, sucursalelor, întreprinderilor asociate și ale asocierilor în participație;
 - (b) modificări ale cursurilor de schimb valutar, când societatea-mamă și filiala sa au sediul în țări diferite și
 - (c) reducerea valorii contabile a unei investiții într-o întreprindere asociată până la valoarea sa recuperabilă.

În situațiile financiare consolidate, diferența temporară poate fi diferită de diferența temporară asociată acelei investiții în situațiile financiare individuale ale societății-mamă dacă societatea-mamă înregistrează investiția în situațiile sale financiare individuale la cost sau la valoare reevaluată.

39. **O întreprindere va recunoaște un pasiv privind impozitul amânat pentru toate diferențele temporare impozabile aferente investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate, precum și intereselor în asocierile în participație, cu excepția cazului în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele două condiții:**
- (a) **societatea-mamă, investitorul sau asociatul este în măsură să controleze momentul inversării diferenței temporare și**
 - (b) **există probabilitatea ca diferența temporară să nu fie inversată în viitorul previzibil.**

40. Întrucât controlează politica privind dividendele filialei sale, societatea-mamă este în măsură să controleze momentul inversării diferențelor temporare aferente investiției în cauză (inclusiv diferențele temporare apărute nu doar din profiturile nedistribuite, ci și din diferențele de schimb valutar). De asemenea, valoarea impozitelor pe profit care ar urma să fie plătite la inversarea diferenței temporare nu se poate determina. Prin urmare, în cazul în care a stabilit că profiturile în cauză nu vor fi distribuite în viitorul apropiat, societatea-mamă nu recunoaște un pasiv privind impozitul amânat. Investițiilor în sucursale li se aplică aceleași principii.

▼B

41. O întreprindere contabilizează în moneda proprie activele și pasivele nemonetare ale unei operațiuni din străinătate care face parte integrantă din activitatea societății-mamă (a se vedea IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar). În cazul în care profitul impozabil sau pierderea fiscală aferente operațiunilor din străinătate (și, prin urmare, baza fiscală a activelor și a pasivelor sale nemonetare) sunt determinate în valută, variația cursurilor de schimb valutar conduce la apariția unor diferențe temporare. Datorită faptului că astfel de diferențe temporare se referă mai curând la activele și pasivele proprii operațiunii din străinătate decât la investiția întreprinderii raportoare în operațiunea externă în cauză, întreprinderea raportoare recunoaște pasivul sau (sub rezerva punctului 24) activul privind impozitul amânat rezultat. Impozitul amânat rezultat este debitat sau creditat în contul de profit și pierdere (a se vedea punctul 58).
42. Un investitor într-o întreprindere asociată nu controlează întreprinderea în cauză și, de regulă, nu este în măsură să determine politica acesteia privind dividendele. Prin urmare, în absența unui acord conform căruia profiturile întreprinderii asociate nu vor fi distribuite în viitorul apropiat, un investitor recunoaște un pasiv privind impozitul amânat generat de diferențele temporare impozabile aferente investiției sale în întreprinderea asociată. În anumite cazuri, este posibil ca un investitor să nu fie în măsură să determine valoarea impozitului de plătit la recuperarea costului investiției sale în întreprinderea asociată, dar poate stabili că acesta va fi egal sau mai mare decât o valoare minimă. În astfel de cazuri, pasivul privind impozitul amânat este evaluat la această valoare.
43. Contractul dintre participanții la o asociere în participație reglementează, de obicei, distribuția profiturilor și stabilește dacă deciziile asupra acestor aspecte necesită consimțământul tuturor participanților sau o anumită majoritate a acestora. În cazul în care participantul este în măsură să controleze distribuția profiturilor și există probabilitatea ca profiturile să nu fie distribuite în viitorul apropiat, nu este recunoscut un pasiv privind impozitul amânat.
44. **O întreprindere va recunoaște un activ privind impozitul amânat pentru toate diferențele temporare deductibile aferente investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate, precum și intereselor în asocierile în participație, exclusiv în măsura în care există probabilitatea:**
- (a) **ca diferența temporară să fie inversată în viitorul apropiat și**
 - (b) **obținerii de profit impozabil față de care să poată fi utilizată diferența temporară.**
45. Pentru a decide dacă recunoaște un activ privind impozitul amânat pentru diferențele temporare deductibile aferente investițiilor sale în filiale, sucursale și întreprinderi asociate și intereselor sale în asocierile în participație, o întreprindere ține cont de recomandările de la punctele 28-31.

EVALUARE

46. **Pasivele (activele) privind impozitul curent pentru perioada curentă și perioadele anterioare vor fi evaluate la valoarea care se așteaptă a fi plătită către (recuperată de la) autoritățile fiscale, conform ratelor de impozitare (și reglementărilor fiscale) care au fost adoptate sau aproape adoptate până la data bilanțului.**
47. **Activele și pasivele privind impozitul amânat vor fi evaluate la ratele de impozitare care se așteaptă a fi aplicabile pentru perioada în care activul este realizat sau pasivul este decontat, conform ratelor de impozitare (și reglementărilor fiscale) care au fost adoptate sau aproape adoptate până la data bilanțului.**
48. Activele și pasivele privind impozitul amânat și impozitul curent sunt evaluate, de obicei, conform ratelor de impozitare (și reglementărilor fiscale) care au fost adoptate. Totuși, în unele jurisdicții, anunțarea ratelor de impozitare (și a reglementărilor fiscale) de către guvern au efectul unei adoptări efective, care poate interveni la câteva luni după anunț. În astfel de împrejurări, activele și pasivele fiscale sunt evaluate conform ratelor de impozitare (reglementărilor fiscale) anunțate.
49. În cazul în care diferite niveluri ale profitului impozabil sunt impozitate la rate de impozitare diferite, activele și pasivele privind impozitul amânat sunt evaluate folosind ratele medii care se așteaptă a fi aplicabile

▼B

profitului impozabil (pierderii fiscale) aferent(e) perioadelor în care se așteaptă inversarea diferențelor temporare.

50. [Eliminat]
51. **Evaluarea pasivelor și activelor privind impozitul amânat va reflecta consecințele fiscale care ar decurge din modul în care întreprinderea anticipează, la data bilanțului, să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activelor și a pasivelor sale.**
52. În unele jurisdicții, modul în care o întreprindere recuperează (decontează) valoarea contabilă a unui activ (pasiv) poate afecta fie unul dintre următoarele elemente, fie ambele:
- (a) rata de impozitare aplicabilă în momentul în care întreprinderea recuperează (decontează) valoarea contabilă a activului (pasivului) și
- (b) baza fiscală a activului (pasivului).

În astfel de situații, o întreprindere evaluează pasivele și activele privind impozitul amânat utilizând rata de impozitare și baza fiscală care sunt consecvente cu modul de recuperare sau de decontare anticipat.

Exemplul A

Un activ are o valoare contabilă de 100 și o bază fiscală egală cu 60. Dacă activul s-ar vinde, s-ar aplica o rată de impozitare de 20 %, iar în cazul altor venituri s-ar aplica o rată de impozitare de 30 %.

Întreprinderea recunoaște un pasiv privind impozitul amânat în valoare de 8 (20 % din 40), dacă preconizează vânzarea activului fără a-l mai folosi, și un pasiv privind impozitul amânat de 12 (30 % din 40), dacă preconizează că va păstra activul și îi va recupera valoarea contabilă prin utilizare.

Exemplul B

Un activ cu un cost de 100 și o valoare contabilă de 80 este reevaluat la valoarea de 150. Nu se face o ajustare echivalentă în scopuri fiscale. Amortizarea cumulată în scopuri fiscale se ridică la 30, iar rata de impozitare este de 30 %. Dacă activul este vândut la un preț mai mare decât costul său, amortizarea fiscală cumulată de 30 va fi inclusă în veniturile impozabile, dar încasările din vânzare peste costul activului nu vor fi impozabile.

Baza fiscală a activului este de 70 și apare o diferență temporară impozabilă de 80. Dacă anticipează că va recupera valoarea contabilă folosind activul, întreprinderea trebuie să genereze un profit impozabil de 150, dar va putea deduce doar o amortizare egală cu 70. În acest caz, apare un pasiv privind impozitul amânat egal cu 24 (30 % din 80). Dacă întreprinderea anticipează că va recupera valoarea contabilă prin vânzarea imediată a activului la prețul de 150, pasivul privind impozitul amânat este calculat după cum urmează:

	Diferență temporară impozabilă	Rata de impozitare	Pasivul privind impozitul amânat
Amortizarea fiscală cumulativă	30	30 %	9
Încasări peste cost	<u>50</u>	0	<u>—</u>
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

Notă: în conformitate cu punctul 61, impozitul amânat suplimentar generat de reevaluare este înregistrat direct în capitalurile proprii.

Exemplul C

Datele sunt aceleași ca în exemplul B, cu excepția faptului că, dacă activul este vândut la un preț mai mare decât costul său, amortizarea fiscală cumulată va fi inclusă în veniturile impozabile (impozitate la 30 %), iar încasările din vânzare vor fi impozitate la 40 %, după deducerea unui cost ajustat la inflație de 110.

Dacă anticipează că va recupera valoarea contabilă prin folosirea activului, întreprinderea trebuie să genereze un profit impozabil de

▼ B

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 un pasiv privind impozitul amânat de 24 (30 % din 80), la fel ca în exemplul B.

Dacă anticipează să recupereze valoarea contabilă prin vânzarea imediată a activului la prețul de 150, întreprinderea va putea să deducă costul indexat de 110. Veniturile 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 un pasiv privind impozitul amânat de 25 (40 % din 40, plus 30 % din 30). Dacă baza fiscală nu este în mod direct evidentă în acest exemplu, ar putea fi util să se țină seama de principiile fundamentale menționate la punctul 10.

Notă: în conformitate cu punctul 61, impozitul amânat suplimentar generat de reevaluare este înregistrat direct în capitalurile proprii.

- 52A. În unele jurisdicții, impozitele pe profit se calculează la o rată mai mare sau mai mică în cazul în care profitul net sau rezultatul reportat sunt distribuite, integral sau parțial, acționarilor întreprinderii sub formă de dividende. În alte jurisdicții, impozitele pe profit pot fi rambursate sau plătite dacă profitul net sau rezultatul reportat sunt distribuite, integral sau parțial, acționarilor întreprinderii sub formă de dividende. În aceste împrejurări, activele și pasivele privind impozitul curent și impozitul amânat sunt evaluate la rata de impozitare aplicabilă profiturilor nedistribuite.
- 52B. În situațiile descrise la punctul 52A, consecințele politicii privind dividendele asupra impozitului pe profit sunt recunoscute în momentul în care este recunoscută obligația de plată a dividendelor. Consecințele politicii privind dividendele asupra impozitului pe profit sunt legate, în mod mult mai direct, de tranzacțiile sau evenimentele trecute decât de distribuțiile către proprietari. Prin urmare, consecințele politicii privind dividendele asupra impozitului pe profit sunt recunoscute în profitul net sau pierderea netă a perioadei, conform prevederilor de la punctul 58, cu excepția cazului în care consecințele politicii privind dividendele asupra impozitului pe profit apar din împrejurările descrise la punctul 58 literele (a) și (b).

Exemplu ilustrativ pentru punctele 52 A și 52 B

Următorul exemplu tratează evaluarea activelor și pasivelor privind impozitul curent și impozitul amânat de către o întreprindere într-o jurisdicție în care impozitul pe profit se calculează la o rată mai mare pentru profiturile nedistribuite (50 %), rambursându-se o parte din sumă în momentul distribuirii profiturilor. Rata de impozitare a profiturilor distribuite este de 35 %. La data bilanțului, 31 decembrie 20X1, întreprinderea nu recunoaște un pasiv pentru dividendele propuse sau declarate după data bilanțului. Prin urmare, în anul 20X1 nu sunt recunoscute dividende. Profitul impozabil pentru 20X1 este de 100 000. Diferența temporară impozabilă netă aferentă anului 20X1 este de 40 000.

Întreprinderea recunoaște un pasiv privind impozitul curent și o cheltuială cu impozitul curent pe profit de 50 000. Nu se recunoaște un activ pentru suma care ar putea fi recuperată ca urmare a distribuirii de dividende în viitor. Întreprinderea recunoaște, de asemenea, un pasiv privind impozitul amânat și o cheltuială cu impozitul amânat în valoare de 20 000 (50 % din 40 000), reprezentând impozitul pe profit pe care întreprinderea îl va plăti în momentul în care va recupera sau va deconta valorile contabile ale activelor și pasivelor sale, la rata de impozitare aplicabilă profiturilor nedistribuite.

În consecință, la 15 martie 20X2, întreprinderea recunoaște dividende de 10 000, aferente profiturilor anterioare din exploatare, ca pasiv.

La 15 martie 20X2, întreprinderea recunoaște recuperarea impozitului pe profit de 1 500 (15 % din valoarea dividendelor recunoscute ca pasiv) ca activ privind impozitul curent și ca reducere a cheltuielilor cu impozitul curent pe profit pentru anul 20X2.

53. **Activele și pasivele privind impozitul amânat nu vor fi actualizate.**
54. Determinarea credibilă a activelor și pasivelor privind impozitul amânat sub formă actualizată impune un calendar detaliat al inversării fiecărei

▼B

diferențe temporare. În multe situații, un astfel de calendar nu se poate realiza sau este deosebit de complex. Prin urmare, este inoportun să se impună actualizarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat. Dacă actualizarea ar fi permisă, dar nu impusă, ar apărea active și pasive privind impozitul amânat care nu ar putea fi comparate între întreprinderi. Prin urmare, prezentul standard nu impune și nici nu permite actualizarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat.

55. Diferențele temporare se determină raportat la valoarea contabilă a unui activ sau pasiv. Acest lucru se aplică chiar și în cazul în care valoarea contabilă este ea însăși determinată sub formă actualizată, de exemplu, în cazul obligațiilor privind contribuțiile la pensii (a se vedea IAS 19, Beneficiile angajaților).
56. **Valoarea contabilă a unui activ privind impozitul amânat va fi revizuită la data fiecărui bilanț. O întreprindere va reduce valoarea contabilă a unui activ privind impozitul amânat în măsura în care nu mai este probabil că va obține suficient profit impozabil pentru a permite utilizarea, integrală sau parțială, a beneficiului activului privind impozitul amânat. Orice astfel de reducere va fi inversată în cazul în care este probabil că va obține suficient profit impozabil.**

RECUNOAȘTEREA IMPOZITULUI CURENT ȘI A IMPOZITULUI AMÂNAT

57. Contabilizarea efectelor unei tranzacții sau ale altor evenimente asupra impozitului curent și impozitului amânat este consecventă cu contabilizarea tranzacției sau a evenimentului în sine. Acest principiu este pus în aplicare prin punctele 58-68.

Contul de profit și pierdere

58. **Impozitul curent și impozitul amânat vor fi recunoscute ca venituri sau cheltuieli și incluse în profitul net sau pierderea netă a perioadei, cu excepția cazului în care sunt generate de:**
- (a) o tranzacție sau un eveniment recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită (a se vedea punctele 61-65) sau
 - (b) o combinație de întreprinderi care constă într-o achiziție (a se vedea punctele 66-68).
59. Cele mai multe pasive și active privind impozitul amânat apar în cazul în care veniturile sau cheltuielile sunt incluse în profitul contabil al unei perioade, dar sunt incluse în profitul impozabil (pierderea fiscală) al unei alte perioade. Impozitul amânat rezultat este recunoscut în contul de profit și pierdere. Printre exemple se numără cazurile în care:
- (a) veniturile din dobânzi, redevențe sau dividende sunt încasate cu întârziere și sunt incluse în profitul contabil proporțional cu timpul scurs, în conformitate cu IAS 18, Venituri din activități curente, dar este inclus în profitul impozabil (pierderea fiscală) în funcție de încasări și
 - (b) costurile activelor necorporale au fost capitalizate în conformitate cu IAS 38, Active necorporale, și sunt amortizate în contul de profit și pierdere, dar au fost deduse în scopuri fiscale atunci când au fost suportate.
60. Valoarea contabilă a activelor și pasivelor privind impozitul amânat poate fi modificată chiar dacă nu intervine nici o schimbare în valoarea diferențelor temporare aferente. Modificarea poate fi generată, spre exemplu, de:
- (a) o modificare a ratelor de impozitare sau a reglementărilor fiscale;
 - (b) o reevaluare a recuperabilității activelor privind impozitul amânat sau
 - (c) o modificare în modul prevăzut de recuperare a unui activ.

Impozitul amânat rezultat este recunoscut în contul de profit și pierdere, cu excepția cazului în care este generat de elemente debitate sau creditate anterior direct în capitalurile proprii (a se vedea punctul 63).

▼B

Elemente creditate sau debitate direct în capitalurile proprii

61. ***Impozitul curent și impozitul amânat vor fi debitate sau creditate direct în capitalurile proprii în cazul în care sunt generate de elemente care au fost debitate sau creditate direct în capitalurile proprii în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită.***
62. Standardele internaționale de contabilitate impun sau permit creditarea sau debitarea directă în capitalurile proprii a anumitor elemente. Printre exemplele de astfel de elemente se numără:
- (a) o modificare în valoarea contabilă apărută din reevaluarea imobilizărilor corporale (a se vedea IAS 16, Imobilizări corporale);
 - (b) o ajustare a soldului inițial al rezultatului reportat generată fie de o modificare a politicii contabile aplicată retrospectiv, fie de corectarea unei erori fundamentale (a se vedea IAS 8, Profitul net și pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile);
 - (c) diferențele de curs valutar apărute la conversia situațiilor financiare ale unei entități străine (a se vedea IAS 21, Efectele fluctuației cursurilor de schimb valutar) și
 - (d) sumele apărute la recunoașterea inițială a componentei de capitaluri proprii a unui instrument financiar compus (a se vedea punctul 23).
63. În împrejurări excepționale, determinarea valorii impozitului curent și a impozitului amânat aferente elementelor creditate sau debitate în capitalurile proprii poate fi dificilă. Acest caz se poate întâlni, de exemplu, atunci când:
- (a) există rate progresive ale impozitului pe profit și nu este posibil să se determine rata la care a fost impozitată o anumită componentă a profitului impozabil (pierderii fiscale);
 - (b) modificarea ratei de impozitare sau a altor norme fiscale afectează un activ sau un pasiv privind impozitul amânat, aferent (integral sau parțial) unui element care a fost anterior debitat sau creditat în capitalurile proprii sau
 - (c) o întreprindere stabilește că trebuie recunoscut un activ privind impozitul amânat sau că un astfel de activ nu mai trebuie recunoscut integral, iar activul în cauză este aferent (integral sau parțial) unui element care a fost anterior debitat sau creditat în capitalurile proprii.
- În astfel de situații, impozitul curent și impozitul amânat aferente unor elemente care au fost debitate sau creditate în capitalurile proprii se bazează pe o repartizare proporțională rezonabilă a impozitului curent și impozitului amânat ale entității în jurisdicția fiscală în cauză sau pe altă metodă care realizează o repartizare mai adecvată împrejurărilor date.
64. IAS 16, Imobilizări corporale, nu specifică dacă întreprinderea este obligată să transfere anual din surplusul din reevaluare la rezultatul reportat o sumă egală cu diferența dintre amortizarea unui activ reevaluat și amortizarea bazată pe costul activului respectiv. Dacă întreprinderea efectuează un astfel de transfer, din suma transferată se deduce impozitul amânat aferent. Aceleași prevederi se aplică transferurilor efectuate la cesiunea unui element de imobilizări corporale.
65. În cazul în care un activ este reevaluat în scopuri fiscale, iar reevaluarea are legătură cu o reevaluare contabilă dintr-o perioadă anterioară sau cu o reevaluare preconizată pentru o perioadă viitoare, efectele fiscale ale reevaluării activului și ale ajustării bazei fiscale sunt creditate sau debitate în capitalurile proprii în perioada în care au loc. Cu toate acestea, dacă reevaluarea în scopuri fiscale nu are legătură cu o reevaluare contabilă dintr-o perioadă anterioară sau cu o reevaluare preconizată pentru o perioadă viitoare, efectele fiscale ale ajustării bazei fiscale sunt recunoscute în contul de profit și pierdere.
- 65A. Este posibil ca o întreprindere care plătește dividende acționarilor să plătească o parte din dividende autorităților fiscale, în numele acționarilor proprii. În multe jurisdicții, această sumă este denumită impozit reținut la sursă. O astfel de sumă plătită sau de plătit autorităților fiscale este înregistrată în capitalurile proprii ca parte a dividendelor.

▼B

Impozitul amânat rezultat dintr-o combinare de întreprinderi

66. În conformitate cu punctul 19 și punctul 26 litera (c), într-o combinare de întreprinderi care constă într-o achiziție pot apărea diferențe temporare. În conformitate cu IAS 22, Combinări de întreprinderi, o întreprindere recunoaște orice active privind impozitul amânat rezultate (în măsura în care îndeplinesc criteriile de recunoaștere de la punctul 24) sau orice pasive privind impozitul amânat ca active și pasive identificabile la data achiziției. În consecință, activele și pasivele privind impozitul amânat afectează fondul comercial sau fondul comercial negativ. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 15 litera (a) și punctul 24 litera (a), o întreprindere nu recunoaște pasivele privind impozitul amânat rezultate din însuși fondul comercial (dacă amortizarea fondului comercial nu este deductibilă fiscal) și activele privind impozitul amânat rezultate din fondul comercial negativ neimpozabil care este tratat ca venit constatat în avans.
67. Ca urmare a unei combinări de întreprinderi, dobânditorul poate considera probabilă recuperarea activului privind impozitul amânat care nu a fost recunoscut anterior combinării de întreprinderi. De exemplu, dobânditorul ar putea utiliza beneficiul pierderilor sale fiscale neutilizate față de profitul impozabil viitor al întreprinderii achiziționate. În astfel de cazuri, dobânditorul recunoaște un activ privind impozitul amânat și ține seama de acest lucru la determinarea fondului comercial sau a fondului comercial negativ rezultat în urma achiziției.
68. În cazul în care un dobânditor nu a recunoscut un activ privind impozitul amânat al întreprinderii achiziționate ca activ identificabil la data unei combinări de întreprinderi, iar activul privind impozitul amânat este recunoscut ulterior în situațiile financiare consolidate ale dobânditorului, venitul din impozitul amânat rezultat este recunoscut în contul de profit și pierdere. În plus, dobânditorul:
- (a) ajustează valoarea contabilă brută a fondului comercial și amortizarea cumulată aferentă la valorile care ar fi fost înregistrate în cazul în care activul privind impozitul amânat ar fi fost recunoscut ca activ identificabil la data combinării de întreprinderi și
 - (b) recunoaște reducerea survenită în valoarea contabilă netă a fondului comercial drept cheltuială.

Totuși, dobânditorul nu recunoaște fondul comercial negativ și nu majorează valoarea contabilă a fondului comercial negativ.

Exemplu

O întreprindere achiziționează o filială care avea diferențe temporare deductibile de 300. Rata de impozitare în momentul achiziției era de 30 %. Activul privind impozitul amânat rezultat, în valoare de 90, nu a fost recunoscut ca activ identificabil la determinarea fondului comercial rezultat în urma achiziției, în valoare de 500. Perioada de amortizare a fondului comercial este de 20 de ani. La doi ani după realizarea achiziției, întreprinderea a estimat că profitul impozabil viitor va fi probabil suficient pentru ca întreprinderea să poată recupera beneficiul tuturor diferențelor temporare deductibile.

Întreprinderea recunoaște un activ privind impozitul amânat în valoare de 90 (30 % din 300), iar în contul de profit și pierdere venituri din impozitul amânat de 90. De asemenea, întreprinderea reduce costul fondului comercial cu 90 și amortizarea cumulată cu 9 (reprezentând amortizarea pe doi ani). Soldul de 81 este recunoscut drept cheltuială în contul de profit și pierdere. În consecință, costul fondului comercial și al amortizării cumulate aferente sunt reduse la valorile (410 și 41) care ar fi fost înregistrate în cazul în care, la data combinării de întreprinderi, ar fi fost recunoscut ca activ identificabil un activ privind impozitul amânat în valoare de 90.

Dacă rata de impozitare a crescut la 40 %, întreprinderea recunoaște un activ privind impozitul amânat de 120 (40 % din 300), iar în contul de profit și pierdere venituri din impozitul amânat de 120. Dacă rata de impozitare a scăzut la 20 %, întreprinderea recunoaște un activ privind impozitul amânat în valoare de 60 (20 % din 300) și venituri din impozitul amânat de 60. În ambele cazuri întreprinderea reduce, de asemenea, costul fondului comercial cu 90 și amortizarea cumulată cu 9 și recunoaște soldul de 81 drept cheltuială în contul de profit și pierdere.

▼B

PREZENTARE

Active și pasive fiscale

69. **Activele și pasivele fiscale vor fi prezentate în bilanț separat de alte active și pasive. Activele și pasivele privind impozitul amânat vor fi distinse de activele și pasivele privind impozitul curent.**
70. **În cazul în care, în situațiile sale financiare, o întreprindere face distincția între activele curente și pasive pe termen scurt, pe de-o parte, și activele imobilizate și pasivele pe termen lung, pe de altă parte, o întreprindere nu va clasifica activele (pasivele) privind impozitul amânat ca active curente (pasive pe termen scurt).**

Compensare

71. **O întreprindere va compensa activele și pasivele privind impozitul curent dacă și numai dacă:**
- (a) are dreptul legal de a compensa valorile recunoscute și
 - (b) **intenționează fie să deconteze pe o bază netă, fie să realizeze activul și să deconteze pasivul simultan.**
72. Deși sunt recunoscute și evaluate separat, activele și pasivele privind impozitul curent sunt compensate în bilanț sub rezerva unor criterii similare cu cele stabilite pentru instrumentele financiare în IAS 32, Instrumente financiare: prezentare și descriere. O întreprindere dispune, în mod normal, de dreptul legal de a compensa un activ privind impozitul curent cu un pasiv privind impozitul curent în cazul în care acestea sunt aferente impozitului pe profit perceput de aceeași autoritate fiscală, iar autoritatea în cauză permite întreprinderii să efectueze sau să încaseze o singură plată netă.
73. În situațiile financiare consolidate, un activ privind impozitul curent al unei întreprinderi dintr-un grup este compensat cu un pasiv privind impozitul curent al altei întreprinderi din cadrul grupului dacă și numai dacă întreprinderile în cauză au dreptul legal de a efectua sau de a încasa o singură plată netă și intenționează să efectueze sau să încaseze o astfel de plată netă sau să recupereze activul și să deconteze pasivul simultan.
74. **O întreprindere va compensa activele și pasivele privind impozitul amânat dacă și numai dacă:**
- (a) **are dreptul legal de a compensa activele privind impozitul curent cu pasivele privind impozitul curent și**
 - (b) **activele și pasivele privind impozitul amânat sunt aferente impozitelor pe profit percepute de aceeași autoritate fiscală fie:**
 - (i) **de la aceeași entitate impozabilă, fie**
 - (ii) **de la entități impozabile diferite care intenționează fie să deconteze pasivele și activele privind impozitul curent pe o bază netă, fie să realizeze activele și să deconteze pasivele simultan, în fiecare perioadă viitoare în care se preconizează că vor fi recuperate sau decontate cuantumul semnificative de active sau pasive privind impozitul amânat.**
75. Pentru a evita necesitatea întocmirii de calendare detaliate privind momentul inversării fiecărei diferențe temporare, prezentul standard impune unei întreprinderi să compenseze un activ privind impozitul amânat cu un pasiv privind impozitul amânat al aceleiași entități impozabile dacă și numai dacă acestea sunt aferente impozitelor pe profit percepute de aceeași autoritate fiscală, iar întreprinderea dispune de dreptul legal de a compensa activele privind impozitul curent cu pasivele privind impozitul curent.
76. Cazurile în care o întreprindere are dreptul legal de a face compensări și intenționează să deconteze valoarea netă pentru anumite perioade, dar nu și pentru altele, sunt rare. În astfel de cazuri, ar putea fi necesar un calendar detaliat care să stabilească în mod credibil dacă pasivul privind impozitul amânat al unei entități impozabile va avea ca efect majorarea plăților fiscale în aceeași perioadă în care un activ privind impozitul amânat al altei entități impozabile va avea ca efect scăderea plăților efectuate de către cea de-a doua entitate impozabilă.

▼B*Cheltuieli cu impozitele*

Cheltuieli cu impozitele (venituri din impozite) aferente profitului sau pierderii din activități curente

77. **Cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) aferente profitului sau pierderii din activități curente vor fi prezentate în contul de profit și pierdere.**

Diferențe de curs valutar aferente pasivelor sau activelor privind impozitele amânate din străinătate

78. IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar, impune ca anumite diferențe de curs valutar să fie recunoscute ca venituri sau cheltuieli, dar nu specifică postul din contul de profit și pierdere în care vor fi prezentate astfel de diferențe. În consecință, în cazul în care diferențele de curs valutar aferente pasivelor sau activelor privind impozitul amânat din străinătate sunt recunoscute în contul de profit și pierdere, acestea pot fi clasificate drept cheltuieli cu (venituri din) impozitul amânat dacă se consideră că acest tip de prezentare este cea mai utilă pentru utilizatorii situațiilor financiare.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

79. **Componentele principale ale cheltuielilor cu impozitele (veniturilor din impozite) vor fi prezentate separat.**
80. Componentele cheltuielilor cu impozitele (veniturilor din impozite) pot include:
- (a) cheltuielile (veniturile) cu impozitul curent;
 - (b) orice ajustări recunoscute în cursul perioadei pentru impozitul curent aferent perioadelor anterioare;
 - (c) valoarea cheltuielilor cu (veniturilor din) impozitul amânat aferente înregistrării inițiale și inversării diferențelor temporare;
 - (d) valoarea cheltuielilor cu (veniturilor din) impozitul amânat aferente modificărilor ratelor de impozitare sau impunerii de noi impozite;
 - (e) valoarea beneficiului generat de o pierdere fiscală, un credit fiscal sau o diferență temporară aferente unei perioade precedente care nu au fost recunoscute anterior, care este folosit pentru reducerea cheltuielilor cu impozitul curent;
 - (f) valoarea beneficiului generat de o pierdere fiscală, un credit fiscal sau o diferență temporară aferente unei perioade precedente care nu au fost recunoscute anterior, care este folosit pentru reducerea cheltuielilor cu impozitul amânat;
 - (g) cheltuielile cu impozitul amânat generate de reducerea valorii unui activ privind impozitul amânat sau de o inversare a unei astfel de reduceri, în conformitate cu punctul 56 și
 - (h) valoarea cheltuielilor cu (veniturilor din) impozitele aferente modificărilor politicilor contabile și erorilor fundamentale care sunt incluse la determinarea profitului net sau a pierderii nete a perioadei în conformitate cu tratamentul contabil alternativ permis de IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.
81. **Următoarele elemente vor fi, de asemenea, prezentate separat:**
- (a) **cuantumul total al impozitului curent și amânat aferent elementelor care sunt debitate sau creditate în capitalurile proprii;**
 - (b) **cheltuielile cu (veniturile din) impozitele aferente elementelor extraordinare recunoscute de-a lungul perioadei;**
 - (c) **o explicație a relației dintre cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) și profitul contabil în una sau ambele dintre următoarele forme:**
 - (i) **o reconciliere numerică între cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) și produsul dintre profitul contabil și rata(cele) de impozitare aplicabilă(e), prezentând, de asemenea, baza de calcul a ratei(lor) aplicabilă(e) sau**

▼B

- (ii) o reconciliere numerică între rata de impozitare medie efectivă și rata de impozitare aplicabilă, prezentând, de asemenea, informații despre baza de calcul a ratei impozabile aplicabile;
 - (d) o explicație a modificărilor ratei(lor) de impozitare aplicabilă(e) comparativ cu perioada contabilă anterioară;
 - (e) valoarea (și data expirării, după caz) a diferențelor temporare deductibile, a pierderilor fiscale neutilizate și a creditelor fiscale neutilizate pentru care nu a fost recunoscut în bilanț un activ privind impozitul amânat;
 - (f) valoarea totală a diferențelor temporare aferente investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate și intereselor în asocierile în participație pentru care nu au fost recunoscute pasive privind impozitul amânat (a se vedea punctul 39);
 - (g) pentru fiecare tip de diferență temporară și pentru fiecare tip de pierderi și credite fiscale neutilizate:
 - (i) valoarea activelor și pasivelor privind impozitul amânat recunoscute în bilanțul fiecărei perioade prezentate;
 - (ii) valoarea veniturilor din impozitul amânat sau a cheltuielilor cu impozitul amânat recunoscute în contul de profit și pierdere, dacă nu reiese din modificările valorilor recunoscute în bilanț;
 - (h) pentru operațiunile întrerupte, cheltuielile cu impozitele privind:
 - (i) câștigul sau pierderea din întrerupere și
 - (ii) profitul sau pierderea rezultate din activitățile curente ale operațiunii întrerupte pentru perioada în cauză, precum și valorile corespondente pentru fiecare perioadă anterioară prezentată și
 - (i) valoarea consecințelor asupra impozitului pe profit generate de dividendele care au fost propuse sau declarate acționarilor întreprinderii înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emiteri, dar care nu sunt încă recunoscute ca pasiv în situațiile financiare.
82. **O întreprindere va prezenta valoarea unui activ privind impozitul amânat și natura probelor care justifică recunoașterea sa, în cazul în care:**
- (a) utilizarea activului privind impozitul amânat depinde de profiturile impozabile viitoare care depășesc profiturile generate de inversarea diferențelor temporare impozabile existente și
 - (b) întreprinderea a suferit o pierdere fie în perioada curentă, fie în cea precedentă în jurisdicția fiscală la care se referă activul privind impozitul amânat.
- 82A. **În cazurile descrise la punctul 52A, o întreprindere va prezenta natura potențialelor consecințe asupra impozitului pe profit generate de plata dividendelor către acționari. De asemenea, întreprinderea va prezenta valorile potențialelor consecințe asupra impozitului pe profit care pot fi determinate practic, precum și existența oricăror potențiale consecințe asupra impozitului pe profit care nu pot fi determinate practic.**
83. O întreprindere prezintă natura și valoarea fiecărui element extraordinar, fie în contul de profit și pierdere, fie în notele la situațiile financiare. În cazul în care aceste informații sunt prezentate în notele la situațiile financiare, valoarea totală a tuturor elementelor extraordinare este prezentată în contul de profit și pierdere, după deducerea valorii totale a cheltuielilor cu impozitele (veniturilor din impozite) aferente. Deși utilizatorii situațiilor financiare pot considera utilă prezentarea cheltuielilor cu impozitele (veniturilor din impozite) aferente fiecărui element extraordinar, repartizarea cheltuielilor cu impozitele (veniturilor din impozite) între astfel de elemente este uneori dificilă. În astfel de cazuri, cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) aferente elementelor extraordinare pot fi prezentate cumulativ.
84. Prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 81 litera (c) permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă dacă relația dintre cheltuielile

▼B

cu impozitele (veniturile din impozite) și profitul contabil este neobișnuită și să înțeleagă factorii semnificativi care ar putea afecta această relație pe viitor. Relația dintre cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) și profitul contabil poate fi afectată de factori precum veniturile scutite de impozit, cheltuielile nedeductibile la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale), efectul pierderilor fiscale și efectul ratelor de impozitare din străinătate.

85. Pentru a explica relația dintre cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) și profitul contabil, o întreprindere folosește rata de impozitare aplicabilă care furnizează utilizatorilor situațiilor financiare cele mai semnificative informații. În mod frecvent, cea mai concludentă rată este rata națională de impozitare din țara în care întreprinderea își are sediul social, calculată cumulând rata de impozitare aplicată pentru impozitele naționale cu ratele aplicate pentru orice impozite locale care sunt calculate asupra unui nivel similar al profitului impozabil (pierderii fiscale). Cu toate acestea, pentru o întreprindere care operează în mai multe jurisdicții, poate fi mai concludentă cumularea reconcilierilor separate efectuate folosind rata națională din fiecare jurisdicție. Exemplul prezentat mai jos ilustrează modul în care selectarea ratei de impozitare aplicabile afectează prezentarea reconcilierii numerice.
86. Rata medie efectivă de impozitare este raportul dintre cheltuielile cu impozitele (veniturile din impozite) și profitul contabil.
87. Deseori, valoarea pasivelor privind impozitul amânat nerecunoscute rezultate din investițiile în filiale, sucursale și întreprinderi asociate și din interesele în asocieri în participație (a se vedea punctul 39) ar fi imposibil de calculat. Prin urmare, prezentul standard impune unei întreprinderi să prezinte valoarea totală a diferențelor temporare aferente, dar nu impune prezentarea pasivelor privind impozitul amânat. Cu toate acestea, întreprinderile sunt încurajate să prezinte, ori de câte ori este posibil, valoarea pasivelor privind impozitul amânat nerecunoscute, deoarece utilizatorii situațiilor financiare pot considera aceste informații ca fiind utile.
- 87A. Punctul 82A impune unei întreprinderi să prezinte natura potențialelor consecințe asupra impozitului pe profit generate de plata dividendelor către acționari. O întreprindere prezintă principalele caracteristici ale sistemelor de impozitare a profitului, precum și factorii care vor afecta valoarea potențialelor consecințe ale politicii privind dividendele asupra impozitului pe profit.
- 87B. Valoarea totală a potențialelor consecințe asupra impozitului pe profit generate de plata dividendelor către acționari poate fi, uneori, imposibil de calculat. Este cazul, de exemplu, al unei întreprinderi care are un număr mare de filiale în străinătate. Cu toate acestea, chiar în astfel de cazuri, unele părți din valoarea totală pot fi determinate ușor. Este posibil, de exemplu, ca într-un grup consolidat, societatea-mamă și câteva din filialele sale să fi plătit impozite pe profit la o rată mai ridicată pentru profiturile nedistribuite și să cunoască valoarea care ar urma să fie rambursată la plata către acționari a dividendelor viitoare din rezultatul reportat. În acest caz, este prezentată suma care urmează a fi rambursată. Dacă este cazul, întreprinderea menționează, de asemenea, faptul că există alte consecințe potențiale asupra impozitului pe profit care nu sunt determinate practic. În situațiile financiare individuale ale societății-mamă, dacă este cazul, prezentarea potențialelor consecințe asupra impozitului pe profit se referă la rezultatul reportat al societății-mamă.
- 87C. O întreprindere care prezintă informațiile prevăzute la punctul 82A poate fi obligată, de asemenea, să prezinte informații privind diferențele temporare aferente investițiilor în filiale, sucursale și întreprinderi asociate sau intereselor în asocieri în participație. În astfel de cazuri, o întreprindere ia în considerare acest lucru la determinarea informațiilor care sunt prezentate conform punctului 82A. De exemplu, este posibil ca o întreprindere să fie obligată să prezinte valoarea totală a diferențelor temporare aferente investițiilor în filiale pentru care nu au fost recunoscute pasive privind impozitul amânat [a se vedea punctul 81 litera (f)]. Dacă valorile pasivelor privind impozitul amânat nerecunoscute nu pot fi calculate (a se vedea punctul 87), este posibil să existe valori ale potențialelor consecințe ale politicii privind dividendele asupra impozitului pe profit aferente acestor filiale, care nu pot fi determinate practic.
88. O întreprindere prezintă informații privind orice pasive și active fiscale contingente în conformitate cu IAS 37, Provizioane, pasive și active

▼B

contingente. Pasivele și activele contingente pot apărea, de exemplu, din litigii nesoluționate cu autoritățile fiscale. În mod similar, în cazul în care, după data bilanțului, sunt adoptate sau anunțate modificări ale ratelor de impozitare sau ale legislației fiscale, o întreprindere prezintă orice efect semnificativ al modificărilor în cauză asupra activelor și pasivelor privind impozitul curent și amânat (a se vedea IAS 10, Evenimente ulterioare datei bilanțului).

Exemplu ilustrativ pentru punctul 85

În 19X2, o întreprindere are profit contabil în propria sa jurisdicție (țara A) în valoare de 1 500 (19X1: 2 000), iar în țara B de 1 500 (19X1: 500). Rata de impozitare este de 30 % în țara A și de 20 % în țara B. În țara A nu sunt deductibile fiscal cheltuieli de 100 (19X1: 200).

Prezentăm mai jos un exemplu de reconciliere a ratei naționale de impozitare.

	19X1	19X2
Profit contabil	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impozit la rata națională de 30 %	750	900
Efectul fiscal al cheltuielilor nedeductibile fiscale	60	30
Efectele ratelor de impozitare mai mici din țara B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Cheltuieli cu impozitele	<u>760</u>	<u>780</u>

Exemplul de mai jos prezintă o reconciliere efectuată prin cumularea reconcilierilor separate pentru fiecare jurisdicție națională. Conform acestei metode, efectul diferențelor dintre rata națională de impozitare a întreprinderii raportoare și rata națională de impozitare din alte jurisdicții nu apare ca element separat al reconcilierii. Este posibil ca o întreprindere să fie nevoită să discute efectul modificărilor semnificative fie ale ratelor de impozitare, fie ale combinării profiturilor obținute în diverse jurisdicții, pentru a explica modificările ratei(lor) de impozitare aplicabilă(e), în conformitate cu punctul 81 litera (d).

	19X1	19X2
Profit contabil	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impozit la ratele naționale aplicabile profiturilor în țara în cauză	750	750
Efectul fiscal al cheltuielilor nedeductibile fiscale	<u>60</u>	<u>30</u>
Cheltuieli cu impozitele	<u>760</u>	<u>780</u>

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

89. **Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep de la 1 ianuarie 1998 sau ulterior acestei date, cu excepțiile prevăzute la punctul 91. În cazul în care aplică prezentul standard pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep înainte de 1 ianuarie 1998, o întreprindere va menționa faptul 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 anticipată. În cazul în care adoptarea anticipată afectează situațiile financiare, întreprinderea va menționa acest fapt.**

⁽¹⁾ Punctul 91 face trimitere la „situații financiare anuale” într-un mod mai detaliat în ceea ce privește datele de intrare în vigoare, adoptat în 1998. Punctul 89 face trimitere la „situații financiare”.



STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 14

(REVIZUIT ÎN 1997)

Raportarea sectorială

Prezentul standard internațional de contabilitate revizuit înlocuiește IAS 14, Raportarea sectorială a informațiilor financiare, aprobat de Consiliu într-o versiune reformulată în 1994. Standardul revizuit a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care începeau la 1 iulie 1998 sau ulterior acestei date.

Punctele 116 și 117 din IAS 36, Deprecierea activelor, stabilesc anumite cerințe privind informațiile care vor fi furnizate în ceea ce privește pierderile din deprecieri pe sectoare.

INTRODUCERE

Prezentul standard [„IAS 14 (revizuit)"] înlocuiește IAS 14, Raportarea sectorială a informațiilor financiare („IAS 14 inițial”). IAS 14 (revizuit) intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 iulie 1998 sau ulterior acestei date. Cele mai importante modificări față de IAS 14 inițial sunt următoarele:

1. IAS 14 inițial s-a aplicat întreprinderilor ale căror titluri de valoare sunt tranzacționate public și altor entități semnificative din punct de vedere economic. IAS 14 (revizuit) se aplică întreprinderilor ale căror titluri de capitaluri proprii și titluri de creanță sunt tranzacționate public, inclusiv întreprinderilor care urmează să emită acțiuni sau titluri de creanță pe o piață publică de titluri de valoare, dar nu și altor entități semnificative din punct de vedere economic.
2. IAS 14 inițial impunea raportarea informațiilor pe sectoare de activitate și pe sectoare geografice. IAS 14 inițial furniza doar instrucțiuni generale pentru identificarea sectoarelor geografice și a sectoarelor de activitate. El sugera că grupările organizaționale interne pot constitui o bază pentru determinarea sectoarelor de raportat sau că raportarea sectorială ar putea să implice o reclasificare a datelor. IAS 14 (revizuit) impune raportarea informațiilor pe sectoare de activitate și sectoare geografice. IAS 14 (revizuit) oferă instrucțiuni mai detaliate decât IAS 14 inițial pentru identificarea sectoarelor de activitate și a sectoarelor geografice. IAS 14 (revizuit) impune unei întreprinderi să își analizeze structura de organizare internă și sistemul de raportare internă pentru a identifica sectoarele respective. În cazul în care organizarea internă nu se bazează nici pe grupe de produse sau servicii conexe, nici pe zone geografice, IAS 14 (revizuit) prevede că o întreprindere va utiliza următorul nivel inferior de organizare internă pentru identificarea sectoarelor de raportat.
3. IAS 14 inițial impunea raportarea aceleiași cantități de informații atât pentru sectoarele de activitate, cât și pentru sectoarele geografice. IAS 14 (revizuit) prevede că una dintre bazele de segmentare este primară, iar cealaltă este secundară și impune prezentarea a mult mai puține informații pentru sectoarele secundare.
4. IAS 14 inițial nu specifica dacă informațiile sectoriale vor fi elaborate în conformitate cu politicile contabile adoptate pentru situațiile consolidate sau pentru situațiile financiare ale întreprinderii. IAS 14 (revizuit) impune utilizarea aceluiași politici contabile.
5. IAS 14 inițial a permis diferențe de definire a rezultatului sectorial între întreprinderi. IAS 14 (revizuit) oferă instrucțiuni mult mai detaliate decât IAS 14 inițial în ce privește elementele specifice de venituri și cheltuieli care trebuie incluse sau excluse din veniturile și cheltuielile sectoriale. Prin urmare, IAS 14 (revizuit) prevede o evaluare standardizată a rezultatului sectorial, însă doar în măsura în care elementele de venituri și cheltuieli din activitatea de exploatare pot fi atribuite direct sau alocate în mod rezonabil sectoarelor.
6. IAS 14 (revizuit) impune o „simetrie” în includerea elementelor în rezultatul sectorial și în activele sectorului. Dacă, de exemplu, rezultatul sectorial reflectă cheltuieli cu amortizarea, activul amortizabil va fi inclus în activele sectorului. IAS 14 inițial nu includea dispoziții în acest sens.
7. IAS 14 inițial nu menționa dacă sectoarele care sunt considerate prea mici pentru raportare separată ar putea fi combinate cu alte sectoare sau

▼B

excluse din sectoarele de raportat. IAS 14 (revizuit) prevede că sectoarele mici care fac obiectul unor raportări interne și care nu trebuie prezentate separat pot fi combinate între ele în cazul în care au în comun un număr semnificativ de factori care definesc un sector de activitate sau un sector geografic, sau pot fi combinate cu un sector semnificativ similar care face obiectul unei raportări interne, dacă sunt îndeplinite anumite condiții.

8. IAS 14 inițial nu menționa dacă sectoarele geografice se vor baza pe localizarea activelor întreprinderii (originea vânzărilor) sau pe localizarea clienților (destinația vânzărilor). IAS 14 (revizuit) prevede că, indiferent de modul de identificare a sectoarelor geografice ale întreprinderii, anumite elemente vor fi prezentate în funcție de cealaltă metodă, dacă diferă semnificativ.

9. IAS 14 inițial impunea prezentarea a patru tipuri principale de informații atât pentru sectoarele de activitate, cât și pentru sectoarele geografice:

- (a) vânzări sau alte venituri din exploatare, defalcate pe venituri provenite de la clienții externi și veniturile derivate din alte sectoare;
- (b) rezultatul sectorial;
- (c) activele sectoriale utilizate și
- (d) metoda de stabilire a prețurilor intersectoriale.

Pentru nivelul primar de raportare sectorială al unei întreprinderi (sectoare de activitate sau sectoare geografice), IAS 14 (revizuit) impune prezentarea celor patru tipuri de informații plus:

- (a) pasivele sectoriale;
- (b) costul imobilizărilor corporale și al activelor necorporale achiziționate în cursul perioadei;
- (c) cheltuielile cu amortizarea;
- (d) cheltuielile nemonetare, altele decât cheltuielile cu amortizarea și
- (e) cota întreprinderii din profitul net sau pierderea netă a unei întreprinderi asociate, a unei asocieri în participație sau a altei investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență, în cazul în care majoritatea activităților întreprinderii asociate se desfășoară în cadrul sectorului respectiv, precum și valoarea investiției conexe.

Pentru nivelul secundar de raportare sectorială, IAS 14 (revizuit) elimină cerința din IAS 14 inițial de raportare a rezultatului sectorial, impunând, în schimb, prezentarea costului imobilizărilor corporale și al activelor necorporale achiziționate în cursul perioadei.

10. IAS 14 inițial nu menționa dacă informațiile sectoriale aferente perioadei anterioare, prezentate în scopuri comparative, vor fi retratate în cazul unei modificări semnificative a politicilor contabile sectoriale. IAS 14 (revizuit) impune retratarea, cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil din punct de vedere practic.
11. În cazul în care veniturile totale de la clienți externi pentru toate sectoarele de raportat combinate reprezintă mai puțin de 75 % din veniturile totale ale întreprinderii, IAS 14 (revizuit) impune identificarea de sectoare suplimentare de raportat până la atingerea nivelului de 75 %.
12. IAS 14 inițial permitea folosirea pentru datele sectoriale a unei metode diferite de stabilire a prețurilor pentru transferurile intersectoriale decât cea utilizată efectiv pentru stabilirea prețurilor de transfer. IAS 14 (revizuit) impune evaluarea transferurilor intersectoriale conform metodei utilizate de întreprindere pentru stabilirea prețului transferurilor.
13. IAS 14 (revizuit) impune prezentarea veniturilor pentru orice sector pentru care se consideră că nu este necesară raportarea separată deoarece majoritatea veniturilor sale provin din vânzări către alte sectoare, dacă veniturile sectorului în cauză din vânzări către clienți externi reprezintă cel puțin 10 % din veniturile totale ale întreprinderii. IAS 14 inițial nu impune o cerință comparabilă.

▼B

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-7
Definiții	8-25
Definiții din alte standarde internaționale de contabilitate	8
Definiții ale sectorului de activitate și ale sectorului geografic	9-15
Definiții ale veniturilor, cheltuielilor, rezultatului, activelor și pasivelor sectoriale	16-25
Identificarea sectoarelor de raportat	26-43
Formate primare și secundare de raportare sectorială	26-30
Sectoare de activitate și geografice	31-33
Sectoare de raportat	34-43
Politici contabile sectoriale	44-48
Prezentarea informațiilor	49-83
Format de raportare primar	50-67
Informații sectoriale secundare	68-72
Prezentări ilustrative de informații sectoriale	73
Alte aspecte privind prezentarea informațiilor	74-83
Data intrării în vigoare	84

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente ne semnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Prezentul standard are ca obiectiv stabilirea principiilor de raportare sectorială a informațiilor financiare – informații privind diversele tipuri de produse și servicii pe care o întreprindere le produce și diversele zone geografice în care își desfășoară activitatea – pentru a-i ajuta pe utilizatorii situațiilor financiare:

- (a) să înțeleagă mai bine rezultatele anterioare ale întreprinderii;
- (b) să evalueze mai bine riscurile și rentabilitatea întreprinderii și
- (c) să emită opinii mai bine informate despre întreprindere ca întreg.

Multe întreprinderi furnizează grupe de produse și servicii sau își desfășoară activitatea în zone geografice cu rate de rentabilitate, oportunități de dezvoltare, perspective și riscuri diferite. Informațiile privind diversele tipuri de produse și servicii ale unei întreprinderi și activitățile sale în diverse zone geografice – denumite deseori informații sectoriale – sunt relevante pentru evaluarea riscurilor și rentabilității unei întreprinderi multinaționale sau diversificate, dar este posibil să poată fi determinate din datele cumulate. Prin urmare, informațiile sectoriale sunt considerate, în general, necesare pentru satisfacerea nevoilor utilizatorilor de situații financiare.

DOMENIUL DE APLICARE

- Prezentul standard se va aplica seturilor complete de situații financiare publicate care respectă standardele internaționale de contabilitate.**
- Un set complet de situații financiare cuprinde bilanțul, contul de profit și pierdere, situația fluxurilor de numerar, o situație a modificărilor capitalurilor proprii și note, în conformitate cu IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare.
- Prezentul standard se va aplica de către întreprinderile ale căror titluri de capitaluri proprii sau de creanță sunt tranzacționate public și de către întreprinderile care urmează să emită titluri de capitaluri proprii sau de creanță pe piețele publice de titluri de valoare.**

▼B

4. În cazul în care o întreprindere ale cărei titluri nu sunt tranzacționate public elaborează situații financiare în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate, întreprinderea în cauză este încurajată să prezinte voluntar informații financiare sectoriale.
5. În cazul în care o întreprindere ale cărei titluri nu sunt tranzacționate public optează pentru prezentarea voluntară a informațiilor sectoriale în situații financiare elaborate în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate, întreprinderea în cauză va îndeplini integral cerințele prezentului standard.
6. În cazul în care atât situațiile financiare consolidate ale unei întreprinderi ale cărei titluri sunt tranzacționate public, cât și situațiile financiare individuale ale societății-mamă sau a uneia sau mai multor filiale sunt prezentate într-un singur raport financiar, informațiile sectoriale vor fi prezentate doar pe baza situațiilor financiare consolidate. O filială care este, la rândul său, întreprindere ale cărei titluri sunt tranzacționate public va prezenta informațiile sectoriale în propriul raport financiar separat.
7. În mod similar, în cazul în care atât situațiile financiare ale unei întreprinderi ale cărei titluri sunt tranzacționate public, cât și situațiile financiare individuale ale unor întreprinderi asociate sau asocieri în participație, în care întreprinderea are un interes financiar, contabilizat prin metoda punerii în echivalență, sunt prezentate într-un singur raport financiar, informațiile sectoriale vor fi prezentate numai pe baza situațiilor financiare ale întreprinderii. O întreprindere asociată sau asociera în participație pusă în echivalență care este, la rândul său, întreprindere ale cărei titluri sunt tranzacționate public va prezenta informațiile sectoriale în propriul său raport financiar separat.

DEFINIȚII

Definiții din alte standarde internaționale de contabilitate

8. În sensul prezentului standard, următorii termeni au înțelesul prevăzut de IAS 7, Situațiile fluxurilor de numerar; IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile și IAS 18, Venituri din activități curente:

Activitățile de exploatare sunt principalele activități generatoare de venituri ale unei întreprinderi și alte activități, cu excepția activităților de finanțare și de investiție.

Politicile contabile sunt principiile, bazele, convențiile, normele și practicile adoptate de întreprindere la elaborarea și prezentarea situațiilor financiare.

Veniturile sunt fluxurile brute de beneficii economice generate, în cursul perioadei, de activitățile curente ale întreprinderii, în cazul în care fluxurile în cauză conduc la creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele care rezultă din aporturi ale participanților la capitalurile proprii.

Definiții ale sectorului de activitate și ale sectorului geografic

9. În sensul prezentului standard, noțiunile „sector de activitate” și „sector geografic” au următorul înțeles:

Un sector de activitate este o componentă distinctă a unei întreprinderi care este angajată în furnizarea unui produs sau a unui serviciu individual sau a unui grup de produse sau servicii conexe și care este supusă unor riscuri și prezintă o rentabilitate diferite de cele ale altor sectoare de activitate. Factorii care vor fi luați în considerare pentru a stabili dacă produsele și serviciile sunt conexe sunt:

- (a) natura produselor sau serviciilor;
- (b) natura proceselor de producție;
- (c) tipul sau clasa de clienți cărora se adresează produsele sau serviciile;
- (d) metodele utilizate pentru distribuirea produselor sau furnizarea serviciilor și

▼B

(e) după caz, caracterul mediului de reglementare, de exemplu, bancar, de asigurări sau de servicii publice.

Un sector geografic este o componentă distinctă a unei întreprinderi care este angajată în furnizarea de produse și servicii într-un mediu economic specific și care este supusă unor riscuri și prezintă o rentabilitate diferită de cea a componentelor care operează în alte medii economice. Factorii care vor fi luați în considerare pentru identificarea sectoarelor geografice includ:

- (a) similaritatea condițiilor economice și politice;
- (b) legătura dintre operațiile din diverse zone geografice;
- (c) proximitatea operațiilor;
- (d) riscurile speciale asociate operațiilor dintr-o anumită zonă;
- (e) reglementări privind controlul schimbului valutar și
- (f) riscurile valutare aferente.

Un sector de raportat este un sector de activitate sau un sector geografic identificat conform definițiilor anterioare pentru care prezentul standard impune prezentarea de informații sectoriale.

10. Factorii de la punctul 9 pentru identificarea sectoarelor de activitate și a sectoarelor geografice nu sunt enumerați într-o ordine specifică.
11. Un singur sector de activitate nu include produse și servicii cu riscuri și rentabilități care diferă în mod semnificativ. Deși pot apărea devieri în ceea ce privește unul sau mai mulți dintre factorii menționați în definiția sectorului de activitate, produsele și serviciile incluse într-un singur sector de activitate ar trebui să fie similare în ceea ce privește majoritatea factorilor.
12. În mod similar, un sector geografic nu include operații în medii economice cu riscuri și rentabilități care diferă în mod semnificativ. Un sector geografic poate fi o singură țară, un grup de două sau mai multe țări sau o regiune dintr-o țară.
13. Sursele predominante de riscuri afectează modul în care majoritatea întreprinderilor sunt organizate și gestionate. Prin urmare, punctul 27 din prezentul standard prevede că structura organizatorică și sistemul de raportare financiară internă al întreprinderii stau la baza identificării sectoarelor sale. Riscurile și rentabilitatea unei întreprinderi sunt influențate atât de localizarea geografică a operațiilor ei (locul unde sunt fabricate produsele sale sau unde se desfășoară activitățile de prestări de servicii), cât și de localizarea piețelor sale (locul unde sunt vândute produsele sale sau unde sunt prestate serviciile). Definiția permite identificarea sectoarelor geografice în funcție de:
 - (a) localizarea instalațiilor de producție sau de servicii și a altor active ale unei întreprinderi sau
 - (b) localizarea piețelor și clienților.
14. Structura organizatorică și sistemul de raportare financiară internă ale unei întreprinderi vor indica, în general, dacă sursa dominantă a riscurilor geografice pentru întreprindere rezultă din localizarea activelor (originea vânzărilor) sau din localizarea clienților (destinația vânzărilor). În consecință, o întreprindere își analizează structura pentru a determina dacă sectoarele sale geografice se bazează pe localizarea activelor sau pe localizarea clienților.
15. Determinarea componenței unui sector de activitate sau a unui sector geografic implică o anumită capacitate de raționament profesional. În acest raționament, conducerea întreprinderii ține seama de obiectivul raportării informațiilor financiare sectoriale, menționat în prezentul standard, și de caracteristicile calitative ale situațiilor financiare, identificate în cadrul general al IASC pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Printre caracteristicile calitative se numără relevanța, credibilitatea și comparabilitatea în timp a informațiilor financiare raportate în legătură cu diversele grupe de produse și servicii ale întreprinderii și cu activitățile ei din zone geografice specifice și utilitatea informațiilor pentru evaluarea riscurilor și rentabilității întreprinderii ca întreg.

▼ B

Definiții ale veniturilor, cheltuielilor, rezultatului, activelor și pasivelor sectoriale

16. În sensul prezentului standard, noțiunile suplimentare de mai jos au următorul înțeles:

Veniturile sectoriale sunt veniturile raportate în contul de profit și pierdere al întreprinderii care pot fi atribuite direct unui sector și proporția relevantă din veniturile întreprinderii care poate fi alocată, pe un temei rezonabil, unui sector, indiferent dacă provin din vânzări către clienți externi sau din tranzacții cu alte sectoare ale aceleiași întreprinderi. Veniturile sectoriale nu includ:

- (a) elementele extraordinare;
- (b) veniturile din dobânzi sau dividende, inclusiv dobânzi încasate pentru avansuri sau împrumuturi acordate altor sectoare, cu excepția cazului în care activitățile sectorului în cauză sunt de natură preponderent financiară sau
- (c) câștigurile din vânzările de investiții sau câștigurile din stingerea datoriilor, cu excepția cazului în care activitățile sectorului în cauză sunt de natură preponderent financiară.

Veniturile sectoriale includ cota unei întreprinderi din profiturile sau pierderile întreprinderilor asociate, a asocierilor în participație sau a altor investiții contabilizate conform metodei punerii în echivalență doar dacă elementele în cauză sunt incluse în veniturile consolidate sau totale ale întreprinderii.

Veniturile sectoriale includ cota unui asociat al unei asocieri în participație din veniturile unei entități controlate în comun care este contabilizată prin consolidare proporțională în conformitate cu IAS 31, Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație.

Cheltuielile sectoriale sunt cheltuielile rezultate din activitatea de exploatare a unui sector care pot fi atribuite direct sectorului în cauză și proporția relevantă dintr-o cheltuială care poate fi alocată, pe un temei rezonabil, sectorului în cauză, inclusiv cheltuielile conexe vânzărilor către clienți externi și cheltuielile conexe tranzacțiilor cu alte sectoare ale aceleiași întreprinderi. Cheltuielile sectoriale nu includ:

- (a) elementele extraordinare;
- (b) dobânzile, inclusiv dobânzile datorate pentru avansurile sau împrumuturile acordate de alte sectoare, cu excepția cazului în care activitățile sectorului în cauză sunt de natură preponderent financiară;
- (c) pierderile din vânzări de investiții sau pierderile din stingerea datoriilor, cu excepția cazului în care activitățile sectorului în cauză sunt de natură preponderent financiară;
- (d) cota unei întreprinderi din pierderile întreprinderilor asociate, ale asocierilor în participație sau ale altor investiții contabilizate conform metodei punerii în echivalență;
- (e) cheltuielile cu impozitul pe profit sau
- (f) cheltuielile administrative generale, cheltuielile sediului central și alte cheltuieli care intervin la nivelul întreprinderii și au legătură cu întreprinderea ca întreg. Cu toate acestea, costurile sunt uneori suportate la nivelul întreprinderii în contul unui sector. Astfel de costuri sunt cheltuieli sectoriale în cazul în care se referă la activitățile de exploatare ale sectorului în cauză și pot fi atribuite direct sau alocate sectorului pe un temei rezonabil.

Cheltuielile sectoriale includ cota unui asociat al unei asocieri în participație din cheltuielile unei entități controlate în comun care este contabilizată prin consolidare proporțională, în conformitate cu IAS 31.

Pentru activitățile unui sector care sunt de natură preponderent financiară, veniturile din dobânzi și cheltuielile cu dobânzile pot fi raportate ca o singură valoare netă în scopul raportării sectoriale doar dacă elementele în cauză sunt prezentate la valoarea netă în situațiile financiare consolidate sau ale întreprinderii.

▼B

Rezultatul sectorial este diferența dintre veniturile sectoriale și cheltuielile sectoriale. Rezultatul sectorial se determină înainte de ajustările pentru interese minoritare.

Activele sectoriale sunt activele de exploatare care sunt utilizate de un sector în activitățile sale de exploatare și care fie pot fi atribuite direct sectorului în cauză, fie pot fi alocate sectorului în cauză pe un temei rezonabil.

În cazul în care rezultatul sectorial al unui sector include veniturile din dobânzi și dividende, activele sectorului în cauză includ creanțele, împrumuturile, investițiile sau celelalte active generatoare de venit aferente.

Activele sectoriale nu includ activele privind impozitul pe profit.

Activele sectoriale includ investițiile contabilizate conform metodei punerii în echivalență doar dacă profitul sau pierderea din astfel de investiții este inclus(ă) în veniturile sectoriale. Activele sectoriale includ cota unui asociat într-o asociere în participație din activele de exploatare ale unei entități controlate în comun care este contabilizată prin consolidare proporțională, în conformitate cu IAS 31.

Activele sectoriale se determină după deducerea corecțiilor de valoare aferente care sunt raportate ca deduceri directe în bilanțul întreprinderii.

Pasivele sectoriale sunt pasivele de exploatare care rezultă din activitățile de exploatare ale unui sector și care fie pot fi atribuite direct sectorului în cauză, fie pot fi alocate sectorului în cauză pe un temei rezonabil.

În cazul în care rezultatul sectorial al unui sector include cheltuieli cu dobânzile, pasivele sectoriale includ obligațiile purtătoare de dobândă aferente.

Pasivele sectoriale includ cota unui asociat al unei asocieri în participație din pasivele unei entități controlate în comun care este contabilizată prin consolidare proporțională în conformitate cu IAS 31.

Pasivele sectoriale nu includ pasivele privind impozitul pe profit.

Politicile contabile sectoriale sunt politicile contabile adoptate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale grupului consolidat sau ale întreprinderii, precum și politicile contabile care se referă în mod specific la raportarea sectorială.

17. Definițiile veniturilor, cheltuielilor, activelor și pasivelor sectoriale includ valorile unor astfel de elemente care pot fi atribuite direct unui sector și valorile unor astfel de elemente care pot fi alocate unui sector pe un temei rezonabil. O întreprindere își folosește sistemul de raportare financiară internă ca punct de plecare pentru identificarea elementelor care pot fi atribuite direct sau alocate rezonabil diverselor sectoare. Cu alte cuvinte, se pleacă de la ipoteza că valorile care au fost atribuite anumitor sectoare pentru raportările financiare interne pot fi atribuite direct sau alocate rezonabil pe sectoare pentru evaluarea veniturilor, cheltuielilor, activelor și pasivelor sectoriale ale sectoarelor de raportat.
18. Cu toate acestea, în anumite cazuri, este posibil ca un venit, o cheltuială, un activ sau un pasiv să fi fost alocate pe sectoare pentru raportările financiare interne conform unor criterii înțelese de conducerea întreprinderii, dar care ar putea fi percepute ca subiective, arbitrare sau dificil de înțeles de către utilizatorii externi ai situațiilor financiare. O astfel de alocare nu constituie un temei rezonabil conform definițiilor veniturilor, cheltuielilor, activelor și pasivelor sectoriale din prezentul standard. Invers, o întreprindere poate opta să nu aloce anumite elemente de venituri, cheltuieli, active sau pasive pentru raportările financiare interne, chiar dacă există un temei rezonabil pentru alocare. Astfel de elemente sunt alocate conform definițiilor veniturilor, cheltuielilor, activelor și pasivelor sectoriale din prezentul standard.
19. Printre exemplele de active sectoriale se numără activele circulante utilizate în activitățile de exploatare ale sectorului, imobilizările corporale, activele care fac obiectul unor contracte de leasing financiar (IAS 17, Contracte de leasing) și activele necorporale. În cazul în care un anumit element de amortizare este inclus în cheltuielile sectoriale, activul aferent este inclus în activele sectoriale. Activele sectoriale nu includ activele folosite pentru nevoile generale ale întreprinderii sau pentru

▼B

sediul central. Activele sectoriale includ activele de exploatare utilizate în comun de două sau mai multe sectoare, cu condiția să existe un temei rezonabil de alocare. Activele sectoriale includ fondul comercial care poate fi atribuit direct unui sector sau care poate fi alocat pe un temei rezonabil unui sector, iar cheltuielile sectoriale includ amortizarea aferentă fondului comercial.

20. Exemplele de pasive sectoriale includ datoriile comerciale și alte obligații de plată, avansurile de la clienți, provizioanele pentru produsele în garanție și alte datorii conexe furnizării de bunuri și servicii. Pasivele sectoriale nu includ împrumuturile, pasivele conexe activelor care fac obiectul unor operațiuni de leasing financiar (IAS 17, Contracte de leasing) și alte pasive asumate în scopuri de finanțare, și nu de exploatare. În cazul în care cheltuielile cu dobânzile sunt incluse în rezultatul sectorial, pasivele purtătoare de dobândă aferente sunt incluse în pasivele sectoriale. Pasivele sectoarelor ale căror activități nu sunt de natură preponderent financiară nu includ împrumuturile și pasivele similare, deoarece rezultatul sectorial reprezintă mai curând profitul sau pierderea din exploatare decât profitul net după deducerea finanțării. De asemenea, întrucât împrumuturile sunt deseori contractate la nivelul sediului central pentru întreaga întreprindere, pasivul purtător de dobândă este în mod frecvent imposibil de atribuit direct sau de alocat rezonabil sectorului respectiv.
21. Evaluarea activelor și pasivelor sectoriale include ajustările valorilor contabile anterioare ale activelor și pasivelor sectoriale identificabile ale unei societăți achiziționate printr-o combinare de întreprinderi, contabilizată ca achiziție, chiar dacă ajustările în cauză sunt efectuate doar pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate și nu sunt înregistrate în situațiile financiare ale societății-mamă sau ale filialei. În mod similar, în cazul în care imobilizările corporale au fost reevaluate ulterior achiziției conform tratamentului contabil alternativ permis de IAS 16, evaluarea activelor sectoriale reflectă reevaluările în cauză.
22. Alte standarde internaționale de contabilitate conțin, de asemenea, instrucțiuni privind alocarea costurilor. De exemplu, punctele 8-16 din IAS 2, Stocuri, oferă instrucțiuni pentru atribuirea și alocarea costurilor stocurilor, iar punctele 16-21 din IAS 11, Contracte de construcții, oferă indicații pentru atribuirea și alocarea costurilor contractelor. Instrucțiunile în cauză pot fi utile la atribuirea și alocarea costurilor diverselor sectoare.
23. IAS 7, Situațiile fluxurilor de numerar, oferă indicații pentru includerea descoperirilor de cont în numerar sau raportarea lor ca împrumuturi.
24. Veniturile, cheltuielile, activele și pasivele sectoriale sunt determinate înainte ca soldurile și tranzacțiile din cadrul grupului să fie eliminate ca parte a procesului de consolidare, cu excepția cazului în care astfel de solduri și tranzacții din cadrul grupului intervin între întreprinderi ale grupului care fac parte din același sector.
25. În timp ce politicile contabile utilizate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale întreprinderii ca întreg reprezintă, de asemenea, politici contabile sectoriale fundamentale, acestea din urmă includ, de asemenea, politicile specifice de raportare sectorială precum identificarea sectoarelor, metoda de determinare a prețului transferurilor intersectoriale și metoda de alocare a veniturilor și cheltuielilor sectoriale.

IDENTIFICAREA SECTOARELOR DE RAPORTAT

Formate primare și secundare de raportare sectorială

26. **Sursa și natura dominantă a riscurilor și rentabilității unei întreprinderi determină dacă formatul său primar de raportare sectorială se bazează pe sectoarele de activitate sau sectoarele geografice. Dacă riscurile și ratele de rentabilitate ale întreprinderii sunt influențate în special de diferențele dintre produsele și serviciile pe care le produce, formatul său primar pentru raportarea informațiilor sectoriale va viza sectoarele de activitate, informațiile secundare fiind raportate geografic. În mod similar, dacă riscurile și ratele de rentabilitate sunt influențate în special de faptul că întreprinderea își desfășoară activitatea în diverse țări sau alte zone geografice, formatul său primar pentru raportarea informațiilor sectoriale va viza sectoarele geografice, informațiile secundare fiind raportate pe grupe de produse și servicii conexe.**

▼B

27. **Structura internă organizatorică și de conducere a unei întreprinderi și sistemul său de raportare financiară internă către consiliul de administrație și directorul general va constitui, în mod normal, baza de identificare a sursei și a naturii predominante a riscurilor și ratelor diferite de rentabilitate cu care se confruntă întreprinderea și prin urmare, baza de determinare a formatului primar de raportare și a celui secundar, cu excepția cazurilor prevăzute la literele (a) și (b) de mai jos:**
- (a) **în cazul în care riscurile și ratele de rentabilitate ale unei întreprinderi sunt influențate semnificativ atât de diferențele dintre produsele și serviciile pe care le produce, cât și de diferențele dintre zonele geografice în care își desfășoară activitatea, aspect evidențiat de o „abordare matriceală” a conducerii întreprinderii și a raportării interne către consiliul de administrație și directorul general, întreprinderea va utiliza sectoarele de activitate ca format primar de raportare sectorială și sectoarele geografice ca format secundar de raportare și**
- (b) **în cazul în care structura internă organizatorică și de conducere a unei întreprinderi și sistemul său de raportare financiară internă către consiliul de administrație și directorul general nu se bazează nici pe produse sau servicii individuale sau pe grupe de produse/servicii conexe, nici pe criterii geografice, directorii și conducerea întreprinderii vor determina dacă riscurile și rentabilitatea întreprinderii sunt influențate într-o mai mare măsură de produsele și serviciile pe care le produce sau de zonele geografice în care își desfășoară activitatea și, prin urmare, va alege ca format primar de raportare sectorială al întreprinderii fie sectoarele geografice, fie sectoarele de activitate, celelalte constituind formatul secundar de raportare.**
28. Pentru majoritatea întreprinderilor, sursa predominantă de riscuri și rentabilitate determină modul în care întreprinderea este organizată și condusă. Structura organizatorică și de conducere a unei întreprinderi și sistemul său de raportare financiară internă furnizează, în mod normal, cele mai bune indicii privind sursa predominantă de riscuri și rentabilitate, pentru elaborarea raportărilor sale sectoriale. În consecință, cu excepția unor cazuri rare, o întreprindere va raporta informațiile sectoriale în situațiile sale financiare pe aceeași bază ca în rapoartele interne către conducerea de vârf. Sursa sa predominantă de riscuri și rentabilitate devine formatul său primar de raportare sectorială. Sursa secundară de riscuri și rentabilitate devine formatul său secundar de raportare sectorială.
29. O „prezentare matriceală” – atât sectoarele geografice, cât și sectoarele de activitate constituie formate primare de raportare sectorială, cu prezentarea de informații sectoriale complete în fiecare format – va furniza frecvent informații folositoare în cazul în care riscurile și ratele de rentabilitate ale întreprinderii sunt influențate semnificativ atât de diferențele dintre produsele și serviciile pe care le produce, cât și de diferențele dintre zonele geografice în care își desfășoară activitatea. Prezentul standard nu impune, dar nici nu interzice „prezentarea matriceală”.
30. În unele cazuri, este posibil ca organizarea și raportarea internă a unei întreprinderi să se fi dezvoltat fără nici o corelație cu diferențele dintre tipurile de produse și servicii pe care le produce sau cu zonele geografice în care își desfășoară activitatea. De exemplu, raportarea internă poate fi organizată exclusiv pe entități juridice, ceea ce conduce la sectoare interne formate din grupuri de produse și servicii fără legături între ele. În astfel de cazuri neobișnuite, informațiile sectoriale raportate intern nu vor satisface obiectivul prezentului standard. În consecință, punctul 27 litera (b) prevede ca directorii și conducerea întreprinderii să determine dacă riscurile și rentabilitatea întreprinderii sunt influențate într-o mai mare măsură de produse/servicii sau de criteriile geografice și să aleagă fie sectoarele geografice, fie sectoarele de activitate ca format primar de raportare sectorială al întreprinderii. Obiectivul este atingerea unui nivel rezonabil de comparabilitate cu alte întreprinderi, elaborarea unor informații mai ușor de înțeles, satisfacerea nevoilor de informații ale investitorilor, creditorilor și ale altor persoane privind riscurile și rentabilitatea legate de produse/servicii și zone geografice.

▼B*Sectoare de activitate și geografice*

31. **Pentru raportarea externă, sectoarele de activitate și sectoarele geografice ale unei întreprinderi vor fi unitățile organizatorice care fac obiectul unor raportări către consiliul de administrație și directorul general pentru evaluarea performanțelor anterioare ale unității și pentru luarea deciziilor privind alocarea viitoare a resurselor, cu excepția cazurilor prevăzute la punctul 32.**
32. **În cazul în care structura internă organizatorică și de conducere a unei întreprinderi și sistemul său de raportare financiară internă către consiliul de administrație și directorul general nu se bazează nici pe produse sau servicii individuale sau pe grupe de produse/servicii conexe, nici pe criterii geografice, punctul 27 litera (b) prevede că directorii și conducerea întreprinderii vor alege ca format primar de raportare sectorială al întreprinderii fie sectoarele de activitate, fie sectoarele geografice care reflectă, conform evaluărilor lor, sursa primordială a riscurilor și rentabilității întreprinderii, celelalte constituind formatul secundar de raportare. În acest caz, directorii și conducerea vor identifica sectoarele de activitate și sectoarele geografice ale întreprinderii pentru raportarea externă în conformitate cu factorii menționați în definițiile de la punctul 9 din prezentul standard, și nu pe baza propriului sistem de raportare financiară internă către consiliul de administrație și directorul general, în conformitate cu următoarele dispoziții:**
- (a) **dacă unul sau mai multe sectoare raportate intern către directori și conducere sunt sectoare de activitate sau geografice bazate pe factorii din definițiile de la punctul 9, iar altele nu, dispozițiile de la litera (b) de mai jos se vor aplica exclusiv sectoarelor interne care nu corespund definițiilor de la punctul 9 (cu alte cuvinte, un sector raportat intern care corespunde definiției nu va fi divizat în continuare);**
 - (b) **pentru sectoarele raportate intern directorilor și conducerii care nu satisfac definițiile de la punctul 9, conducerea întreprinderii va analiza următorul nivel inferior de segmentare internă care raportează informații în funcție de produse și servicii sau pe criterii geografice, în conformitate cu definițiile de la punctul 9 și**
 - (c) **dacă un astfel de sector de nivel inferior raportat intern corespunde definiției de sector de activitate sau sector geografic în conformitate cu factorii de la punctul 9, criteriile de la punctele 34 și 35 pentru identificarea sectoarelor de raportat trebuie aplicate sectorului în cauză.**
33. **În conformitate cu prezentul standard, majoritatea întreprinderilor își vor identifica sectoarele geografice și de activitate ca unități organizatorice care fac obiectul unor raportări către consiliul de administrație (în special administratorilor având funcții de supraveghere și nu de conducere, dacă există) și directorului general (principalul factor de decizie operațional, care, în anumite cazuri, poate fi reprezentat de mai multe persoane), pentru evaluarea performanțelor anterioare ale fiecărei unități și pentru luarea deciziilor privind alocarea viitoare a resurselor. Chiar și în cazul în care intră sub incidența punctului 32, întrucât sectoarele sale de raportare internă nu sunt corelate cu linii de produse/servicii sau criterii geografice, o întreprindere va analiza următorul nivel inferior de segmentare internă care face nivelul unor raportări interne pe linii de produse și servicii sau criterii geografice și nu va construi sectoare doar pentru raportarea externă. Acest mod de a analiza structura organizatorică și de conducere a unei întreprinderi și sistemul său de raportare financiară internă pentru a identifica sectoarele geografice și de activitate ale întreprinderii pentru raportarea externă este uneori denumit „abordare de gestiune”, iar componentele organizatorice care fac obiectul unor raportări interne sunt uneori denumite „sectoare operaționale”.**

Sectoare de raportat

34. **Două sau mai multe sectoare de activitate sau geografice care fac obiectul unor raportări interne și prezintă similitudini substanțiale pot fi combinate ca un singur sector de activitate sau sector geografic. Două sau mai multe sectoare de activitate sau geografice prezintă similitudini substanțiale doar dacă:**
- (a) **prezintă performanțe financiare similare pe termen lung și**

▼B

- (b) sunt similare în privința tuturor factorilor din definiția corespunzătoare de la punctul 9.
35. Un sector de activitate sau un sector geografic va fi identificat ca sector de raportat dacă majoritatea veniturilor sale provin din vânzările către clienți și externi și:
- (a) veniturile sale din vânzările către clienți externi și din tranzacțiile cu alte sectoare reprezintă cel puțin 10 % din veniturile totale, externe și interne, ale tuturor sectoarelor și
 - (b) rezultatul său sectorial, indiferent dacă este câștig sau pierdere, reprezintă cel puțin 10 % din cuantumul cu valoarea absolută cea mai mare dintre rezultatul combinat al tuturor sectoarelor profitabile sau rezultatul combinat al tuturor sectoarelor în pierdere sau
 - (c) activele sale reprezintă cel puțin 10 % din totalul activelor tuturor sectoarelor.
36. În cazul în care un sector raportat intern nu atinge nici unul dintre pragurile de semnificație specificate la punctul 35:
- (a) sectorul în cauză poate fi desemnat ca sector de raportat, în ciuda mărimii sale;
 - (b) dacă nu este desemnat ca sector de raportat în ciuda mărimii sale, sectorul în cauză poate fi combinat, în cadrul unui alt sector de raportat, cu unul sau mai multe sectoare similare raportate intern care nu ating, de asemenea, nici unul dintre pragurile de semnificație descrise la punctul 35 (două sau mai multe sectoare de activitate sau geografice sunt similare dacă au în comun majoritatea factorilor din definiția corespunzătoare de la punctul 9) și
 - (c) dacă nu este raportat separat sau combinat, sectorul în cauză va fi inclus ca element de reconciliere nealocat.
37. Dacă veniturile externe totale care pot fi atribuite unor sectoare de raportat reprezintă mai puțin de 75 % din veniturile totale consolidate sau ale întreprinderii, vor fi identificate sectoare suplimentare de raportat, chiar dacă acestea nu ating pragurile de 10 % prevăzute la punctul 35, până când cel puțin 75 % din veniturile totale consolidate sau ale întreprinderii sunt incluse în sectoarele de raportat.
38. Pragurile de 10 % din prezentul standard nu sunt destinate a fi utilizate ca praguri orientative pentru determinarea importanței relative în nici un alt domeniu de raportare financiară cu excepția identificării sectoarelor geografice și de activitate de raportat.
39. Prin limitarea sectoarelor de raportat la sectoarele ale căror venituri provin în majoritate din vânzările către clienți externi, prezentul standard nu impune identificarea diverselor etape ale activităților integrate vertical ca sectoare de activitate separate. Cu toate acestea, în unele sectoare industriale este uzuală raportarea anumitor activități integrate vertical ca sectoare separate de activitate, chiar dacă nu generează venituri semnificative din vânzări externe. De exemplu, multe companii petroliere internaționale raportează activitățile lor din amonte (explorare și producție) și activitățile din aval (rafinare și comercializare) ca sectoare de activitate separate, chiar dacă produsele din amonte (țigii brut) sunt transferate intern, în marea lor majoritate sau integral, către activitatea de rafinare a întreprinderii.
40. Prezentul standard încurajează, dar nu impune, raportarea voluntară a activităților integrate vertical ca sectoare separate, cu o descriere corespunzătoare, inclusiv cu prezentarea metodei de stabilire a prețurilor pentru transferurile intersectoriale în conformitate cu punctul 75.
41. În cazul în care sistemul de raportare internă al unei întreprinderi tratează activitățile integrate vertical ca sectoare separate, iar întreprinderea nu optează pentru raportarea lor externă ca sectoare de activitate, sectorul de vânzare va fi combinat cu sectorul (sectoarele) de cumpărare pentru identificarea sectoarelor de activitate care fac obiectul raportării externe, cu excepția cazului în care nu există un motiv rezonabil care să justifice acest lucru și în care sectorul de vânzare va fi inclus ca element de reconciliere nealocat.

▼B

42. **Un sector care a fost identificat în perioada imediat anterioară ca sector de raportat deoarece îndeplinea pragul de 10 % va fi raportat și în perioada curentă, indiferent dacă veniturile, rezultatul și activele sale nu mai depășesc pragurile de 10 %, în cazul în care conducerea întreprinderii consideră că sectorul respectiv este în continuare semnificativ.**
43. **În cazul în care un sector este identificat ca sector de raportat în perioada curentă deoarece îndeplinește pragurile de 10 % relevante, informațiile sectoriale aferente perioadei anterioare care sunt prezentate pentru comparație sunt retratate astfel încât să reflecte noul sector de raportat ca sector separat, chiar dacă sectorul în cauză nu îndeplinea, în perioada anterioară, pragurile de 10 %, cu excepția cazurilor în care aceste lucru nu este posibil.**

POLITICI CONTABILE SECTORIALE

44. **Informațiile sectoriale vor fi elaborate conform politicilor contabile adoptate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale grupului consolidat sau ale întreprinderii.**
45. Se pleacă de la ipoteza că politicile contabile adoptate de directorii și conducerea unei întreprinderi pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate sau ale întreprinderii sunt cele pe care directorii și conducerea întreprinderii le consideră a fi cele mai adecvate pentru raportarea externă. Întrucât obiectivul informațiilor sectoriale este de a ajuta utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă mai bine și să elaboreze raționamente mai bine informate privind întreprinderea ca întreg, prezentul standard impune, pentru pregătirea informațiilor sectoriale, utilizarea politicilor contabile alese de către directori și conducere. Acest lucru nu înseamnă, totuși, că politicile contabile consolidate sau ale întreprinderii vor fi aplicate sectoarelor de raportat ca și cum sectoarele ar fi entități raportoare separate, autonome. Un calcul detaliat efectuat la aplicarea unei anumite politici contabile la nivelul întregii întreprinderi poate fi alocat sectoarelor dacă există un motiv rezonabil care justifică această abordare. Calcularea pensiilor, de exemplu, este efectuată frecvent pentru o întreprindere per ansamblu, dar cifrele de la nivelul întregii întreprinderi pot fi alocate pe sectoare, în funcție de salariile și datele demografice din diversele sectoare.
46. Prezentul standard nu interzice prezentarea de informații sectoriale suplimentare care sunt elaborate pe o altă bază decât politicile contabile adoptate pentru situațiile financiare consolidate sau ale întreprinderii, cu condiția ca (a) informațiile să fie raportate intern către consiliul de administrație și directorul general pentru luarea deciziilor privind alocarea resurselor către sectorul în cauză și pentru evaluarea performanțelor sale, și (b) baza de evaluare pentru informațiile suplimentare să fie descrisă în mod clar.
47. **Activele care sunt folosite în comun de două sau mai multe sectoare vor fi alocate pe sectoare dacă și numai dacă veniturile și cheltuielile aferente acestora sunt, de asemenea, alocate sectoarelor în cauză.**
48. Modul în care elementele de active, pasive, venituri și cheltuieli sunt alocate pe sectoare depinde de factori precum natura elementelor în cauză, activitățile desfășurate de fiecare sector și autonomia relativă a sectorului în cauză. Nu este posibil sau oportun să se specifice o singură bază de alocare care să fie adoptată de către toate întreprinderile. De asemenea, este inoportun să se forțeze alocarea elementelor de active, pasive, venituri și cheltuieli ale întreprinderii care se referă la două sau mai multe sectoare dacă singura metodă de alocare este arbitrară sau dificil de înțeles. În același timp, definițiile veniturilor, cheltuielilor, activelor și pasivelor sectoriale sunt intercorelate, iar alocările rezultate ar trebui să fie consecvente. Prin urmare, activele utilizate în comun sunt alocate pe sectoare dacă și numai dacă veniturile și cheltuielile aferente acestora sunt, de asemenea, alocate sectoarelor în cauză. De exemplu, un activ este inclus în activele sectoriale dacă și numai dacă amortizarea aferentă este dedusă la evaluarea rezultatului sectorial.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

49. Punctele 50-67 specifică prezentarea informațiilor solicitate pentru sectoarele de raportat în formatul primar de raportare sectorială al unei întreprinderi. Punctele 68-72 identifică prezentările informațiilor solicitate pentru formatul secundar de raportare al unei întreprinderi. Întreprinderile

▼B

sunt încurajate să prezinte toate informațiile privind sectoarele primare identificate în punctele 50-67, pentru fiecare sector secundar de raportat, cu toate că punctele 68-72 impun prezentarea unei cantități considerabil mai reduse de informații pentru sectorul secundar. Punctele 74-83 se referă la alte câteva probleme ale prezentării. Apendicele B la prezentul standard ilustrează aplicarea acestor standarde de prezentare.

Formatul primar de raportare

50. **Cerințele de prezentare de la punctele 51-67 vor fi aplicate fiecărui sector de raportat conform formatului primar de raportare al unei întreprinderi.**
51. **O întreprindere va prezenta veniturile sectoriale pentru fiecare sector de raportat. Veniturile sectoriale din vânzări către clienți externi și veniturile sectoriale din tranzacții cu alte sectoare vor fi raportate separat.**
52. **O întreprindere va prezenta rezultatul sectorial pentru fiecare sector de raportat.**
53. În cazul în care o întreprindere poate calcula profitul net sectorial sau pierderea netă sectorială sau un alt indicator al profitabilității sectoriale decât rezultatul sectorial fără a recurge la alocări arbitrare, este încurajată raportarea acestor valori în plus față de rezultatul sectorial, împreună cu o descriere adecvată. În cazul în care indicatorul în cauză este calculat altfel decât conform politicilor contabile adoptate pentru situațiile financiare consolidate sau ale întreprinderii, întreprinderea va include în situațiile sale financiare o descriere clară a bazei de calcul.
54. Un exemplu de indicator al performanței sectoriale, situat deasupra rezultatului sectorial în contul de profit și pierdere, este marja brută pe vânzări. Exemple de indicatori ai performanței sectoriale, situați după rezultatul sectorial în contul de profit și pierdere, sunt profitul sau pierderea din activități curente (fie înainte, fie după deducerea impozitului pe profit) și profitul net sau pierderea netă.
55. **O întreprindere va prezenta valoarea contabilă totală a activelor sectoriale pentru fiecare sector de raportat.**
56. **O întreprindere va prezenta pasivele sectoriale pentru fiecare sector de raportat.**
57. **O întreprindere va prezenta costurile totale intervenite în cursul perioadei pentru achiziția de active sectoriale care se așteaptă să fie folosite pe parcursul mai multor perioade (imobilizări corporale și active necorporale) pentru fiecare sector de raportat. Deși aceste costuri sunt denumite uneori investiții sau imobilizări de capital, evaluarea impusă de acest principiu se face conform contabilității de angajamente, și nu conform contabilității de casă.**
58. **O întreprindere va prezenta valoarea totală a cheltuielilor incluse în rezultatul sectorial pentru amortizarea activelor sectoriale în cursul perioadei pentru fiecare sector de raportat.**
59. **O întreprindere este încurajată, dar nu este obligată să prezinte natura și valoarea fiecărui element de venituri sectoriale și cheltuieli sectoriale ale cărui mărime, natură sau incidență fac ca prezentarea sa să fie relevantă pentru explicarea performanței din cursul perioadei a fiecărui sector de raport.**
60. IAS 8 prevede că „în cazul în care mărimea, natura sau incidența unor elemente de venituri și cheltuieli din profitul sau pierderea din activități curente fac ca prezentarea acestora să fie relevantă pentru explicarea performanței întreprinderii în cursul perioadei, natura și valoarea elementelor în cauză vor fi prezentate separat”. IAS 8 oferă câteva exemple, inclusiv deprecieri de stocuri și imobilizări corporale, provizioane pentru restructurare, cesiuni de imobilizări corporale și investiții pe termen lung, activități întrerupte, stingeri de litigii și inversări de provizioane. Punctul 59 nu are drept scop modificarea clasificării acestor elemente de venituri și cheltuieli din ordinare în extraordinare (în conformitate cu definiția din IAS 8) sau să schimbe modul de evaluare a acestor elemente. Informațiile a căror prezentare este încurajată de punctul în cauză modifică, în orice caz, nivelul la care este evaluată semnificația acestor elemente pentru prezentare, de la nivelul întreprinderii la nivel sectorial.

▼B

61. **O întreprindere va prezenta, pentru fiecare sector de raportat, valoarea totală a cheltuielilor nemonetare semnificative, altele decât amortizarea, a cărei prezentare separată este prevăzută la punctul 58, care au fost incluse în cheltuielile sectoriale și, prin urmare, au fost deduse din evaluarea rezultatului sectorial.**
62. IAS 7 prevede că o întreprindere va prezenta o situație a fluxurilor de numerar care raportează separat fluxurile de numerar din activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare. IAS 7 menționează faptul că prezentarea informațiilor privind fluxurile de numerar pentru fiecare sector de activitate sau geografic de raportat este relevantă pentru înțelegerea situației financiare, lichidităților și fluxurilor de numerar globale ale întreprinderii. IAS 7 încurajează prezentarea acestor informații. Prezentul standard încurajează, de asemenea, prezentarea de informații sectoriale privind fluxurile de numerar, care este încurajată de IAS 7. În plus, încurajează prezentarea veniturilor nemonetare semnificative care sunt incluse în veniturile sectoriale și, prin urmare, sunt luate în considerare la evaluarea rezultatului sectorial.
63. **O întreprindere care prezintă informațiile privind fluxurile de numerar sectoriale conform încurajărilor din IAS 7 nu va prezenta și cheltuielile cu amortizarea conform punctului 58 sau cheltuielile nemonetare semnificative prevăzute la punctul 61.**
64. **O întreprindere va prezenta, pentru fiecare sector de raportat, valoarea totală a cotei întreprinderii din profitul net sau pierderea netă a întreprinderilor asociate, a asocierilor în participație sau a altor investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență, dacă activitățile întreprinderilor în cauză sunt cuprinse, aproape integral, în acest unic sector.**
65. Chiar dacă, în conformitate cu punctul anterior, se prezintă o singură valoare totală, fiecare întreprindere asociată, asociere în participație sau altă investiție contabilizată prin metoda punerii în echivalență este evaluată individual pentru a determina dacă activitățile sale sunt cuprinse, aproape integral, într-un sector.
66. **În cazul în care cota totală a întreprinderii din profitul net sau pierderea netă a întreprinderilor asociate, a asocierilor în participație sau a altor investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență este prezentată pe sectoare de raportat, investițiile totale în întreprinderile asociate și asocierile în participație în cauză vor fi prezentate, de asemenea, pe sectoare de raportat.**
67. **O întreprindere va prezenta o reconciliere între informațiile prezentate pentru sectoarele de raportat și informațiile globale din situațiile financiare consolidate sau situațiile financiare ale întreprinderii. În acest sens, veniturile sectoriale vor fi reconciliate cu veniturile întreprinderii provenite de la clienți externi (prezentând inclusiv valoarea veniturilor întreprinderii de la clienții externi care nu sunt incluse în veniturile vreunui sector); rezultatele sectoriale vor fi reconciliate cu profitul sau pierderea din exploatare a întreprinderii, evaluat(ă) printr-o metodă comparabilă, precum și cu profitul net sau și pierderea netă a întreprinderii; activele sectoriale vor fi reconciliate cu activele întreprinderii, iar pasivele sectoriale vor fi reconciliate cu pasivele întreprinderii.**

Informații sectoriale secundare

68. Punctele 50-67 identifică informațiile care vor fi furnizate pentru fiecare sector de raportat conform formatului primar de raportare al întreprinderii. Punctele 69-72 identifică informațiile care vor fi furnizate pentru fiecare sector de raportat conform formatului secundar de raportare al întreprinderii, după cum urmează:
- (a) dacă formatul primar al unei întreprinderi este constituit din sectoarele de activitate, informațiile care vor fi furnizate conform formatului secundar sunt identificate la punctul 69;
 - (b) dacă formatul primar al unei întreprinderi este constituit din sectoarele geografice identificate după localizarea activelor (locul unde sunt fabricate produsele întreprinderii sau unde se desfășoară activitățile de prestări de servicii), informațiile care vor fi furnizate conform formatului secundar sunt identificate în punctele 70 și 71;
 - (c) dacă formatul primar al unei întreprinderi este constituit din sectoarele geografice identificate după localizarea clienților săi

▼ B

(locul unde sunt vândute produsele sale sau sunt prestate serviciile), informațiile care vor fi furnizate conform formatului secundar sunt identificate în punctele 70 și 72.

69. **O întreprindere al cărei format primar pentru raportarea informațiilor sectoriale este constituit de sectoarele de activitate va raporta, de asemenea, următoarele informații:**
- (a) veniturile sectoriale de la clienții externi, defalcate pe zone geografice în funcție de localizarea geografică a clienților săi, pentru fiecare sector geografic ale cărui venituri din vânzări către clienți externi reprezintă cel puțin 10 % din veniturile totale ale întreprinderii din vânzările către toți clienții externi;
 - (b) valoarea contabilă totală a activelor sectoriale, defalcată în funcție de localizarea geografică a activelor, pentru fiecare sector geografic ale cărui active sectoriale reprezintă cel puțin 10 % din totalul activelor tuturor sectoarelor geografice și
 - (c) costurile totale suportate în cursul perioadei pentru achiziția de active sectoriale care se estimează a fi utilizate în cursul mai multor perioade (imobilizări corporale și active necorporale) defalcate în funcție de localizarea geografică a activelor, pentru fiecare sector geografic ale cărui active sectoriale reprezintă cel puțin 10 % din totalul activelor tuturor sectoarelor geografice.
70. **O întreprindere al cărei format primar pentru raportarea informațiilor sectoriale este constituit de sectoarele geografice (indiferent dacă sunt identificate după localizarea activelor sau localizarea clienților) va raporta, de asemenea, următoarele informații sectoriale pentru fiecare sector de activitate ale cărui venituri din vânzări către clienți externi reprezintă cel puțin 10 % din veniturile totale ale întreprinderii din vânzări către toți clienții externi sau ale cărui active sectoriale reprezintă cel puțin 10 % din totalul activelor tuturor sectoarelor de activitate:**
- (a) veniturile sectoriale de la clienți externi;
 - (b) valoarea contabilă totală a activelor sectoriale și
 - (c) costurile totale suportate în cursul perioadei pentru achiziția de active sectoriale care se estimează a fi utilizate pentru mai multe perioade (imobilizări corporale și active necorporale).
71. **În cazul în care formatul primar al unei întreprinderi pentru raportarea informațiilor sectoriale este constituit de sectoarele geografice identificate după localizarea activelor, iar localizarea clienților este diferită de cea a activelor, întreprinderea va raporta, de asemenea, veniturile provenite din vânzări către clienți externi pentru fiecare sector geografic identificat în funcție de clienți ale cărui venituri din vânzări către clienți externi reprezintă cel puțin 10 % din veniturile totale ale întreprinderii din vânzări către toți clienții externi.**
72. **În cazul în care formatul primar al unei întreprinderi pentru raportarea informațiilor sectoriale este constituit de sectoarele geografice identificate după localizarea clienților, iar activele întreprinderii sunt localizate în alte zone geografice decât clienții săi, întreprinderea va raporta, de asemenea, următoarele informații sectoriale pentru fiecare sector geografic identificat în funcție de active ale cărui venituri din vânzări către clienți externi sau active sectoriale reprezintă cel puțin 10 % din valorile consolidate sau valorile totale corespondente ale întreprinderii:**
- (a) valoarea contabilă totală a activelor sectoriale, defalcate în funcție de localizarea geografică a activelor și
 - (b) costurile totale suportate în cursul perioadei pentru achiziția de active sectoriale care se estimează a fi utilizate pentru mai multe perioade (imobilizări corporale și active necorporale) defalcate în funcție de localizarea activelor.

Prezentări ilustrative de informații sectoriale

73. Apendicele B la prezentul standard prezintă exemple de informații care vor fi furnizate conform formatelor primare și secundare de raportare conform prezentului standard.

▼B*Alte aspecte privind prezentarea informațiilor*

74. **În cazul în care un sector de activitate sau un sector geografic care face obiectul unei raportări către consiliul de administrație sau directorul general nu este un sector de raportat deoarece majoritatea veniturilor sale provin din vânzări către alte sectoare, și, cu toate acestea, veniturile sale din vânzări către clienți externi reprezintă cel puțin 10 % din veniturile totale ale întreprinderii din vânzări către toți clienții externi, întreprinderea va menționa acest lucru și va prezenta veniturile provenite din (a) vânzări către clienți externi și (b) vânzări interne către alte sectoare.**
75. **Pentru evaluarea și raportarea veniturilor sectoriale din tranzacțiile cu alte sectoare, transferurile intersectoriale vor fi evaluate conform metodei utilizate efectiv de întreprindere pentru stabilirea prețului transferurilor în cauză. Metoda de stabilire a prețurilor pentru transferurile intrasectoriale și orice schimbare a acesteia vor fi prezentate în situațiile financiare.**
76. **Modificările politicilor contabile adoptate pentru raportarea sectorială care au un efect semnificativ asupra informațiilor sectoriale vor fi prezentate, iar informațiile sectoriale aferente perioadei anterioare, prezentate pentru comparație, vor fi retratate, cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil. Informațiile prezentate includ o descriere a naturii modificării, motivele modificării, faptul că informațiile comparative au fost retratate sau că acest lucru este imposibil și efectul financiar al modificării, dacă poate fi determinat în mod rezonabil. În cazul în care o întreprindere modifică modul de identificare a sectoarelor sale și nu retratează informațiile sectoriale aferente perioadei anterioare conform noii metode întrucât acest lucru este imposibil, întreprinderea va prezenta, pentru a asigura comparabilitatea informațiilor, informații sectoriale elaborate conform ambelor metode de segmentare pentru anul în care modifică metoda de identificare a sectoarelor sale.**
77. Modificările politicilor contabile adoptate de către întreprindere sunt reglementate de IAS 8. Standardul în cauză impune ca modificările politicilor contabile să fie efectuate doar conform legii sau la solicitarea unui organism de standardizare contabilă sau în cazul în care modificarea în cauză va conduce la o prezentare mai adecvată a evenimentelor sau tranzacțiilor în situațiile financiare ale întreprinderii.
78. Modificările politicilor contabile adoptate la nivelul întreprinderii care afectează informațiile sectoriale sunt tratate în conformitate cu IAS 8. Cu excepția cazului în care un nou standard internațional de contabilitate prevede altfel, IAS 8 impune aplicarea retroactivă a unei modificări a politicii contabile și retratarea informațiilor aferente perioadei anterioare cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil (tratamentul contabil de bază) sau includerea ajustării cumulative generate de modificare la determinarea profitului net sau a pierderii nete a întreprinderii pentru perioada curentă (tratamentul contabil alternativ permis). Dacă se aplică tratamentul contabil de bază, informațiile sectoriale aferente perioadei anterioare vor fi retratate. Dacă se aplică tratamentul contabil alternativ permis, ajustările cumulative care sunt incluse la determinarea profitului net sau a pierderii nete a întreprinderii sunt incluse în rezultatul sectorial dacă reprezintă un element de exploatare care poate fi atribuit sau alocat rezonabil sectoarelor. În ultimul caz, IAS 8 poate impune prezentarea separată dacă mărimea, natura sau incidența sa fac ca prezentarea separată să fie relevantă pentru explicarea performanțelor întreprinderii în cursul perioadei.
79. Unele modificări ale politicilor contabile vizează în mod specific raportarea sectorială. Printre exemple se numără modificări ale metodei de identificare a sectoarelor și ale metodei de alocare a veniturilor și cheltuielilor sectoriale. Astfel de modificări pot avea efecte semnificative asupra informațiilor sectoriale raportate, dar nu vor schimba informațiile financiare globale raportate pentru întreprindere. Pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă modificările și să evalueze tendințele, informațiile sectoriale aferente perioadei anterioare care sunt incluse în situațiile financiare pentru comparație, sunt retratate, dacă este posibil, astfel încât să reflecte noua politică contabilă.
80. Punctul 75 impune ca, în scopul raportării sectoriale, transferurile intersectoriale să fie evaluate conform metodei utilizate efectiv de întreprindere pentru a stabili prețul transferurilor în cauză. O modificare

▼ B

adusă de întreprindere metodei pe care o utilizează efectiv pentru stabilirea prețului transferurilor intersectoriale nu constituie o modificare a politicii contabile care să necesite retratarea informațiilor sectoriale aferente perioadei anterioare în conformitate cu punctul 76. Cu toate acestea, punctul 75 impune menționarea modificării.

81. **O întreprindere va indica tipurile de produse și servicii incluse în fiecare sector de activitate raportat, precum și componența fiecărui sector geografic raportat atât pentru sectoarele primare, cât și pentru cele secundare, în cazul în care aceste informații nu sunt prezentate sub altă formă în situațiile financiare sau altundeva în raportul financiar.**
82. Pentru a evalua impactul unor aspecte precum variațiile cererii, modificările prețurilor intrărilor sau al altor factori de producție și dezvoltarea de produse și procese alternative în cadrul unui sector de activitate, este necesară cunoașterea activităților cuprinse în sectorul în cauză. În mod similar, pentru a evalua impactul modificărilor mediului politic și economic asupra riscurilor și ratelor de rentabilitate ale unui sector geografic, este important să se cunoască componența sectorului geografic respectiv.
83. Sectoarele raportate anterior care nu mai îndeplinesc pragurile cantitative nu sunt raportate separat. Este posibil să nu mai îndeplinească pragurile, de exemplu, din cauza unei scăderi a cererii sau a unei modificări a strategiei de management sau din cauză că o parte a activităților sectoriale au fost vândute sau combinate cu alte sectoare. O explicație a motivelor pentru care un sector raportat anterior nu mai este raportat poate fi, de asemenea, utilă pentru confirmarea așteptărilor privind piețele în scădere și modificările strategiilor întreprinderii.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

84. **Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 iulie 1998 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată. Dacă aplică prezentul standard în locul IAS 14 inițial pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep înainte de 1 iulie 1998, o întreprindere va menționa acest fapt. În cazul în care situațiile financiare includ informații comparative pentru perioade anterioare intrării în vigoare sau adoptării voluntare anticipate a prezentului standard, este necesară retratarea informațiilor sectoriale incluse în situațiile financiare astfel încât să fie conforme cu prevederile din prezentul standard, cu excepția cazului în care retratarea nu este posibilă, caz în care întreprinderea va prezenta informații în acest sens.**

▼ M5

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 16

Imobilizări corporale

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-5
Definiții	6
Recunoaștere	7-14
Costuri inițiale	11
Costuri ulterioare	12-14
Evaluare la recunoaștere	15-28
Elemente ale costului	16-22
Evaluarea costului	23-28
Evaluare după recunoaștere	29-66
Model de determinare a costului	30
Model de reevaluare	31-42
Amortizare	43-62

▼ **M5**

Valoare amortizabilă și perioadă de amortizare	50-59
Metodă de amortizare	60-62
Depreciere	63-64
Compensarea deprecierei	65-66
Derecunoaștere	67-72
Prezentarea informațiilor	73-79
Dispoziții tranzitorii	80
Data intrării în vigoare	81
Retragerea altor prevederi	82-83

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 16 (1998) *Imobilizări corporale* și ar trebui aplicat pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este descrierea tratamentului contabil pentru imobilizările corporale astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată discerne informațiile privind investiția unei entități în imobilizările sale corporale și modificările care apar în această investiție. Principalele probleme privind contabilizarea imobilizărilor corporale vizează momentul recunoașterii activelor, determinarea valorilor lor contabile și recunoașterea cheltuielilor cu amortizarea și cu pierderile din depreciere aferente.

DOMENIUL DE APLICARE

2. ***Prezentul standard trebuie aplicat contabilizării imobilizărilor corporale, cu excepția cazurilor în care un alt standard internațional de contabilitate prevede sau permite un tratament contabil diferit.***

▼ **M10**

3. Prezentul standard nu se aplică pentru:
 - (a) imobilizările corporale clasificate ca deținute pentru vânzare în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte*;
 - (b) activele biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*);
 - (c) recunoașterea și evaluarea activelor de explorare și evaluare (a se vedea IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*) sau
 - (d) concesiunile miniere și rezervele minerale precum petrolul, gazele naturale și resursele naturale neregenerabile.

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

▼ **M5**

4. Alte standarde pot prevedea recunoașterea unui element de imobilizări corporale pe baza unei abordări diferite de cea prevăzută de prezentul standard. De exemplu, IAS 17 *Contracte de leasing* prevede ca o entitate să evalueze recunoașterea unui element de imobilizări corporale în leasing pe baza transferului de riscuri și de beneficii. Cu toate acestea, în astfel de situații, prezentul standard prescrie și alte aspecte ale tratamentului contabil al acestor active, inclusiv amortizarea.
5. O entitate aplică prezentul standard bunurile imobiliare care se află în curs de construcție sau de execuție în vederea utilizării lor viitoare ca investiții imobiliare, dar care nu se încadrează încă în definiția „investiției imobiliare” din IAS 40 *Investiții imobiliare*. După finalizarea construcției sau a execuției, bunul imobiliar devine investiție imobiliară, iar entitatea are obligația de a aplica IAS 40. IAS 40 se aplică și în cazul investițiilor imobiliare aflate în curs de reamenajare în vederea utilizării viitoare continue ca investiție imobiliară. O entitate care utilizează modelul de determinare a costului pentru investiții imobiliare în conformitate cu IAS 40 utilizează modelul de determinare a costului din prezentul standard.

▼ **M5**

DEFINIȚII

6. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Valoarea contabilă este valoarea la care este recunoscut un activ în bilanș, după scăderea amortizării cumulate până la acea dată și a pierderilor cumulate din depreciere.

Costul reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar și valoarea justă a altor contraprestații oferite pentru achiziționarea unui activ, în momentul achiziției sau al construcției acestuia.

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau o altă valoare substituită costului, diminuată cu valoarea reziduală a activului.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

Valoarea specifică entității este valoarea curentă a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate preconizează că le va realiza din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea activului la sfârșitul duratei de viață utilă sau pe care preconizează că o va obține la stingerea unei datorii.

Valoarea justă este suma pentru care un activ ar putea fi schimbat între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții de concurență normală.

Pierderea din depreciere reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a unui activ și valoarea sa recuperabilă.

Imobilizările corporale sunt elementele corporale care:

- (a) *sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția sau furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative și*
- (b) *care se preconizează că vor fi utilizate în cursul mai multor perioade.*

Valoarea recuperabilă este valoarea cea mai ridicată dintre prețul net de vânzare al unui activ și valoarea sa în timpul utilizării.

Valoarea reziduală a unui activ reprezintă valoarea pe care o entitate estimează că o poate obține în prezent din cedarea unui activ, după scăderea costurilor de cedare estimate, dacă activul are deja vechimea și condiția prevăzută la sfârșitul duratei de viață utilă.

Durata de viață utilă este:

- (a) *fie perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul;*
- sau*
- (b) *fie numărul de unități de producție sau de alte unități similare care se preconizează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului.*

RECUNOAȘTERE

7. *Costul unui element de imobilizări corporale este recunoscut ca activ strict în cazul în care:*

- (a) *există probabilitatea să îi revină entității beneficii economice viitoare asociate activului*
- și*
- (b) *costul elementului în cauză poate fi evaluat în mod credibil.*

8. *Piese de schimb și materialele necesare pentru întreținere sunt, în general, înregistrate ca stocuri și recunoscute în profit sau pierdere atunci când sunt consumate. Cu toate acestea, piesele de schimb importante și stocurile de echipamente de rezervă sunt considerate imobilizări corporale în cazul în care o entitate preconizează că le va utiliza pe parcursul mai multor perioade. În mod similar, în cazul în care piesele de*

▼ **M5**

schimb și materialele necesare pentru întreținere pot fi utilizate numai pentru un element de imobilizări corporale, ele sunt contabilizate ca imobilizări corporale.

9. Prezentul standard nu prescrie unitatea de măsură pentru recunoaștere, respectiv ce anume constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, este necesară utilizarea raționamentului profesional atunci când se aplică criteriile de recunoaștere pentru împrejurările speciale ale unei entități. Poate fi oportun să se regrupeze toate elementele care nu sunt semnificative pe plan individual, cum ar fi matrițele, sculele și ștanțele, și criteriile să se aplice valorii agregate.
10. O entitate evaluează, în conformitate cu principiul recunoașterii, toate costurile imobilizărilor sale corporale în momentul în care se produc acestea. Aceste costuri includ costurile inițiale pentru achiziționarea sau construcția unor elemente de imobilizări corporale, precum și costurile ulterioare în legătură cu completarea, înlocuirea sau întreținerea acestora.

Costuri inițiale

11. Elementele de imobilizări corporale pot fi achiziționate pentru motive de siguranță sau motive legate de mediu. Achiziționarea unor astfel de imobilizări corporale, cu toate că nu majorează direct beneficiile economice viitoare ale unui element existent de imobilizări corporale, poate fi necesară pentru ca entitatea să poată obține beneficii economice viitoare din celelalte active ale sale. Astfel de imobilizări corporale îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active, deoarece permit entității să obțină beneficii economice viitoare din activele aferente mai mari decât cele care ar fi putut fi obținute în absența achiziționării imobilizărilor în cauză. De exemplu, un producător de produse chimice poate introduce noi procese de tratare a produselor chimice pentru a îndeplini cerințele de protecție a mediului pentru producția și depozitarea de produse chimice periculoase; noile îmbunătățiri aduse instalațiilor de producție sunt recunoscute ca activ deoarece, în absența lor, entitatea nu poate produce și vinde produse chimice. Cu toate acestea, valoarea contabilă rezultată a unui astfel de activ și a activelor conexe se analizează pentru detectarea deprecierei în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Costuri ulterioare

12. În conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 7, o entitate nu recunoaște în cadrul valorii contabile a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt recunoscute mai degrabă în profit sau pierdere de îndată ce apar. Costurile întreținerii zilnice sunt constituite în principal din costuri ale mâinii de lucru și ale consumabilelor și pot include costul componentelor mici. Scopul acestor cheltuieli este descris frecvent ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” elementului de imobilizări corporale.
13. Unele componente ale elementelor de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate. De exemplu, poate fi necesar ca un furnal să fie recăptușit după un număr specificat de ore de utilizare sau ca elemente din interiorul unui avion, cum ar fi scaunele și bucătăriile, să trebuiască să fie înlocuite de mai multe ori pe durata de viață a aeronavei. Se pot achiziționa elementele de imobilizări corporale și pentru a face înlocuiri mai puțin frecvente, cum ar fi înlocuirea pereților interiori ai unei clădiri, sau pentru a efectua înlocuiri care au loc o singură dată. În conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 7, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite într-un astfel de element atunci când apare acest cost, cu condiția să fie îndeplinite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părților înlocuite este derecunoscută în conformitate cu dispozițiile de derecunoaștere din prezentul standard (a se vedea punctele 67-72).
14. Una dintre condițiile necesare pentru continuarea exploatării unui element de imobilizări corporale (cum ar fi un avion) poate fi efectuarea unor inspecții generale periodice pentru depistarea defecțiunilor, indiferent dacă se înlocuiesc sau nu piese ale elementului în cauză. Atunci când are loc o inspecție generală, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, în cazul în care sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (diferită

▼M5

de piesele fizice) este derecunoscută. Această operațiune are loc indiferent dacă a fost identificat sau nu costul inspecției anterioare în tranzacția în care a fost achiziționat sau construit elementul. În cazul în care este necesar, poate fi utilizat costul estimat al unei inspecții similare viitoare ca o indicație a costului aferent componentei inspecției anterioare atunci când a fost achiziționat sau construit elementul.

EVALUARE LA RECUNOAȘTERE

15. ***Un element de imobilizări corporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere ca activ este evaluat inițial la costul său.***

Elemente ale costului

16. Costul unei imobilizări corporale este format din:
- (a) prețul de achiziție, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor;
 - (b) orice costuri care pot fi atribuite direct operațiunilor de transportare a activului la locația sa actuală și de punere în funcțiune în vederea utilizării prevăzute de conducere;
 - (c) estimarea inițială a costurilor de demontare și de mutare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde va fi mutat, acestea constituind obligația entității fie la achiziționarea elementului, fie ca urmare a utilizării elementului pe o perioadă determinată în alte scopuri decât cel de a produce stocuri în cursul perioadei respective.
17. Printre costurile care pot fi atribuite direct se numără:
- (a) costurile cu beneficiile angajaților (astfel cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) rezultate direct din construcția sau achiziționarea elementului de imobilizări corporale;
 - (b) costurile de amenajare a amplasamentului;
 - (c) costurile inițiale de livrare și manipulare;
 - (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 în amplasamentul respectiv și la condiția de funcționare (cum ar fi mostrele produse în timpul testării echipamentului)
- și
- (f) onorariile profesionale.
18. O entitate aplică IAS 2 *Stocuri* pentru costurile obligațiilor de demontare, mutare și restaurare a amplasamentului unde se află elementul, care sunt înregistrate într-o anumită perioadă, ca urmare a utilizării elementului pentru producerea de stocuri în cursul perioadei. Obligațiile aferente costurilor contabilizate în conformitate cu IAS 2 sau IAS 16 sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*.
19. Următoarele sunt exemple de costuri care nu constituie costurile unui element de imobilizări corporale:
- (a) costurile de deschidere a unei noi instalații;
 - (b) costurile de lansare a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile cu publicitatea și activitățile promoționale);
 - (c) costurile de desfășurare a activității într-un amplasament nou sau cu o nouă categorie de clienți (inclusiv costurile cu pregătirea personalului)
- și
- (d) costurile administrative și alte cheltuieli generale.
20. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale încetează atunci când elementul se află în amplasamentul și în condiția necesare funcționării în maniera vizată de conducere. În consecință, costurile înregistrate la utilizarea sau repunerea în funcțiune a

▼M5

unui element nu sunt incluse în valoarea contabilă a elementului respectiv. De exemplu, următoarele costuri nu se includ în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale:

- (a) costurile înregistrate atunci când un element care are capacitatea de a funcționa în maniera vizată de conducere trebuie adus în stare de funcționare sau este exploatat sub capacitate;
 - (b) pierderile inițiale din exploatare, precum cele înregistrate atunci când crește cererea pentru produsul realizat de elementul respectiv
și
 - (c) costurile aferente reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.
21. Anumite activități se pot desfășura în legătură cu construcția sau dezvoltarea unui element de imobilizări corporale, dar nu sunt necesare pentru aducerea elementului la noul amplasament sau în condiția de funcționare vizată de conducere. Aceste activități auxiliare pot surveni înainte sau după activitățile de construcție sau dezvoltare. De exemplu, se poate realiza un venit prin utilizarea unui teren de construcție ca parcare până la începerea lucrărilor de construcție. Deoarece activitățile auxiliare nu sunt necesare pentru aducerea elementului la noul amplasament și în condiția necesară funcționării în maniera vizată de conducere, venitul și cheltuielile aferente acestor activități auxiliare sunt recunoscute în profit sau pierdere și sunt incluse în categoriile respective de venituri și cheltuieli.
22. Costul unui activ construit în regie proprie se determină în conformitate cu principiile aplicate pentru un activ achiziționat. În cazul în care entitatea produce active similare în scopul comercializării lor în cadrul activității sale economice normale, costul activului este, de obicei, același cu costul de producție al activelor destinate vânzării (a se vedea IAS 2). Prin urmare, profiturile interne se scad la calcularea costului unui astfel de activ. În mod similar, costul pierderilor de materii prime, manoperă sau alte resurse peste limitele normale care apar în cursul construcției în regie proprie a activului nu este inclus în costul activului. IAS 23 *Costurile îndatorării* stabilește criteriile care trebuie îndeplinite pentru a putea recunoaște costurile cu dobânda drept componentă a valorii contabile a unui element de imobilizări corporale construit în regie proprie.

Evaluarea costului

23. Costul unui element de imobilizări corporale este prețul în numerar la data recunoașterii. În cazul în care plata este amânată peste termenele normale de creditare, diferența dintre prețul în numerar echivalent și plata totală este recunoscută ca dobândă pe perioada de creditare, cu excepția cazului în care o astfel de dobândă este recunoscută în valoarea contabilă a elementului, în conformitate cu tratamentul alternativ autorizat prevăzut de IAS 23.
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 are ca subiect doar schimbul unui activ nemonetar pentru un altul, dar este valabilă și în cazul tuturor celorlalte schimburi descrise anterior. Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu este de natură comercială sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici valoarea justă a activului cedat nu pot fi evaluate în mod credibil. Elementul achiziționat este evaluat în acest mod chiar și în cazul în care entitatea nu poate derecunoaște imediat activul cedat. În cazul în care activul 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 este de natură comercială analizând măsura în care se preconizează că fluxurile de trezorerie viitoare se vor modifica în urma tranzacției. O tranzacție de schimb este de natură comercială în următoarele situații:
- (a) configurația (riscul, scadența și valoarea) fluxurilor de trezorerie din activul primit diferă de cea a fluxurilor de trezorerie din activul transferat

sau

▼ **M5**

(b) valoarea specifică entității aferentă părții activităților acesteia care este afectată de tranzacționare se modifică în urma schimbului

și

(c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb este de natură comercială, valoarea specifică entității aferentă părții activităților acesteia care este afectată de tranzacție reflectă fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără a mai fi necesar ca entitatea să efectueze calcule detaliate.

26. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată în mod credibil dacă (a) variabilitatea din seria de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru activul respectiv sau (b) probabilitățile diferitelor estimări din serie pot fi evaluate rezonabil și utilizate la estimarea valorii juste. În cazul în care o entitate este capabilă să determine în mod credibil fie valoarea justă a activului primit, fie valoarea justă a activului cedat, valoarea justă a activului cedat este utilizată la evaluarea costului activului primit, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este în mod clar mai evidentă.
27. Costul unui element de imobilizări corporale deținut de un locatar în baza unui contract de leasing este determinat în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing*.
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 alege ca politică contabilă fie modelul de determinare a costului de la punctul 30, fie modelul de reevaluare de la punctul 31 și aplică politica contabilă respectivă unei întregi categorii de imobilizări corporale.***

Model de determinare a costului

30. ***După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale este înregistrat în contabilitate la cost, minus amortizarea acumulată aferentă și eventualele 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 credibil este înregistrat la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus amortizarea ulterioară acumulată și pierderile ulterioare acumulate din depreciere. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă periodicitate, în așa fel încât valoarea contabilă să nu difere semnificativ de valoarea care ar fi determinată utilizând valoarea justă la data bilanțului.***
32. Valoarea justă a terenurilor și a clădirilor este determinată, de obicei, pe baza datelor existente pe piață, pe baza unor evaluări efectuate de profesioniști contabili calificați. Valoarea justă a elementelor de imobilizări corporale este, în general, valoarea lor de pe piață determinată prin evaluare.
33. În cazul în care nu există date pe piață cu privire la valoarea justă, din cauza naturii specializate a elementului de imobilizări corporale, iar elementul respectiv este vândut rar, cu excepția cazului cedării unei activități, o entitate poate fi nevoită să estimeze valoarea justă printr-o abordare bazată pe venit sau pe costul de înlocuire a deprecierii.
34. Frecvența reevaluărilor depinde de variațiile valorilor juste ale elementelor de imobilizări corporale în cauză. În cazul în care valoarea justă a unui activ reevaluat diferă substanțial de valoarea sa contabilă, este necesară o nouă reevaluare. Unele elemente de imobilizări corporale pot suferi modificări semnificative și fluctuante ale valorii juste, necesitând, prin urmare, reevaluări anuale. Pentru elementele de imobilizări

▼M5

corporale ale căror valori juste nu suferă modificări semnificative nu sunt necesare reevaluări atât de frecvente. În schimb, o reevaluare la fiecare trei sau cinci ani poate fi suficientă.

35. La reevaluarea unei imobilizări corporale, orice amortizare acumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:
- (a) este recalculată proporțional cu modificarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită deseori în cazul în care un activ este reevaluat prin aplicarea unui indice la costul său de înlocuire amortizat;
 - (b) este scăzută din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este retratăă pentru a obține valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită în mod frecvent pentru clădiri.
- Valoarea ajustării rezultate în urma retratăării sau a scăderii amortizării acumulate face parte din creșterea sau diminuarea valorii contabile și este contabilizată în conformitate cu punctele 39 și 40.
36. ***În cazul în care este reevaluat un element de imobilizări corporale, se revaluează întreaga categorie din care face parte activul în cauză.***
37. O categorie de imobilizări corporale este o grupare de active de natură și cu utilizări similare aflate în exploatarea unei entități. Următoarele sunt exemple de categorii distincte:
- (a) terenuri;
 - (b) terenuri și clădiri;
 - (c) mașini și echipamente;
 - (d) nave;
 - (e) aeronave;
 - (f) autovehicule;
 - (g) mobilier și accesorii;
- și
- (h) echipamente de birotică.
38. Elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă a activelor și raportarea în situațiile financiare a unor valori care să reprezinte o combinație de costuri și valori calculate la date diferite. Cu toate acestea, activele dintr-o anumită categorie pot fi reevaluate prin rotație, cu condiția ca reevaluarea întregii categorii de active să se realizeze într-o perioadă scurtă de timp, iar reevaluările să fie la zi.
39. ***În cazul în care valoarea contabilă a unui activ se majorează ca urmare a unei reevaluări, majorarea este înregistrată direct în capitalurile proprii la rubrica de surplus din reevaluare. Cu toate acestea, majorarea din reevaluare este recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care aceasta compensează o scădere din reevaluarea aceluiași activ recunoscută anterior în profit sau pierdere.***
40. ***În cazul în care valoarea contabilă a unui activ scade ca urmare a unei reevaluări, diminuarea respectivă este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, o diminuare din reevaluare se impută direct capitalurilor proprii la rubrica surplus din reevaluare, în măsura în care există un sold creditor în surplusul din reevaluare pentru activul respectiv.***
41. Surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii pentru un element de imobilizări corporale poate fi transferat direct în rezultatul reportat în momentul derecunoașterii activului. Aceasta poate implica transferul întregului surplus la retragerea sau cedarea activului. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi transferat pe măsură ce entitate utilizează activul. În acest caz, valoarea surplusului transferat reprezintă diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate a activului și amortizarea calculată pe baza costului inițial al activului. Transferurile din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se efectuează prin contul de profit și pierdere.

▼ **M5**

42. Efectele impozitelor asupra profitului, în cazul în care acestea există, 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 care are un cost semnificativ în raport cu costul total al elementului este amortizată separat.***
44. O entitate alocă o sumă recunoscută inițial pentru un element de imobilizări corporale părților sale semnificative și amortizează separat fiecare parte. De exemplu, poate fi oportun să se amortizeze separat celula (fuzelajul plus aripile) și motoarele unui avion, indiferent dacă acestea sunt în proprietate sau fac obiectul unui leasing financiar.
45. O parte semnificativă a unui element de imobilizări corporale poate avea o durată de viață utilă și o metodă de amortizare care să fie identice cu durata de viață utilă și metoda de amortizare ale unei alte părți semnificative a aceluiași element. Astfel de părți pot fi grupate împreună atunci când se determină cheltuielile de amortizare.
46. În cazul în care o entitate amortizează separat unele părți ale unui element de imobilizări corporale, ea amortizează separat și ceea ce rămâne din elementul respectiv. Ceea ce rămâne sunt părțile elementului care, luate în considerare individual, nu sunt semnificative. În cazul în care o entitate are previziuni diferite pentru aceste părți, pot fi necesare tehnici de aproximare pentru amortizarea restului elementului, astfel încât să se obțină o reprezentare fidelă a modelului de consum și/sau a duratei de viață utilă a părților sale.
47. O entitate poate opta pentru amortizarea separată a părților unui element care nu au un cost semnificativ în raport cu costul total al elementului.
48. ***Cheltuielile cu amortizarea pentru fiecare perioadă sunt recunoscute în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care sunt incluse în valoarea contabilă a unui alt activ.***
49. Cheltuielile cu amortizarea aferente unei perioade sunt, în general, recunoscute în profit sau pierdere. Cu toate acestea, uneori, beneficiile economice viitoare pe care le poate produce un activ sunt absorbite de producerea altor active. În această situație, cheltuielile cu amortizarea sunt o parte din costul altui activ și sunt cuprinse în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea instalațiilor și a echipamentelor de producție este inclusă în costurile de producere a stocurilor (a se vedea IAS 2). În mod similar, amortizarea imobilizărilor corporale utilizate în activitățile de dezvoltare poate fi inclusă în costul unei imobilizări necorporale recunoscute în conformitate cu IAS 38 *Imobilizări necorporale*.

Valoare amortizabilă și perioadă de amortizare

50. ***Valoarea amortizabilă a unui activ se alocă pe o bază sistematică, pe parcursul duratei de viață utilă a activului.***
51. ***Valoarea reziduală și durata de viață utilă ale unui activ sunt reexaminează cel puțin la fiecare sfârșit de an financiar și, în cazul în care preconizările diferă de estimările anterioare, modificarea (modificările) se contabilizează ca o modificare într-o estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.***
52. Amortizarea este recunoscută chiar dacă valoarea justă a activului îi depășește valoarea contabilă, atâta timp cât valoarea reziduală a activului nu îi depășește valoarea contabilă. Reparațiile și întreținerea unui activ nu infirmă necesitatea amortizării activului respectiv.
53. Valoarea amortizabilă a unui activ este determinată după scăderea valorii sale reziduale. În practică, valoarea reziduală a unui activ este, în majoritatea cazurilor, ne semnificativă și, prin urmare, nu este luată în considerare atunci când se calculează amortizarea.
54. Valoarea reziduală a unui activ poate crește până la o valoare egală sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. În această eventualitate, cheltuielile cu amortizarea activului este egală cu zero numai în cazul în care valoarea reziduală nu descrește ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului și numai până la acel moment.

▼ M5

55. Amortizarea unui activ începe în momentul în care acesta este disponibil pentru utilizare, adică atunci când se află în amplasamentul și condiția necesare funcționării în maniera vizată de conducere. Amortizarea unui activ încetează în momentul derecunoașterii activului. Prin urmare, amortizarea nu încetează atunci când activul nu este utilizat sau este retras din folosință și păstrat în vederea cedării decât dacă activul este amortizat complet. Cu toate acestea, în conformitate cu metoda de amortizare pe baza utilizării, cheltuiala cu amortizarea poate fi egală cu zero atunci când nu există producție.
56. Beneficiile economice viitoare pe care le implică un activ sunt consumate de către entitate în special prin utilizarea activului. Cu toate acestea, alți factori, precum uzura morală tehnică sau comercială și uzura fizică pe perioada în care activul nu este utilizat, contribuie adesea la scăderea beneficiilor economice pe care activul în cauză le-ar fi putut aduce entității. Prin urmare, la determinarea duratei de viață utilă a unui activ sunt luați în considerare toți factorii următori:
- (a) utilizarea preconizată a activului. Nivelul de utilizare este evaluat plecând de la capacitatea și producția fizică preconizate ale activului;
 - (b) uzura fizică preconizată, care depinde de factori operaționali, cum ar fi numărul de schimburi în care activul urmează să fie utilizat, programul de reparații și întreținere, modul de păstrare și întreținere a activului în perioadele în care nu este utilizat;
 - (c) uzura morală tehnică și comercială survenită ca urmare a schimbărilor sau a îmbunătățirilor din producție sau ca urmare a unei variații a cererii pe piață pentru bunul produs sau serviciul furnizat de activul în cauză;
 - (d) restricții legale sau similare de utilizare a activului, precum datele de expirare ale contractelor de leasing aferente.
57. Durata de viață utilă a unui activ este definită în funcție de utilitatea preconizată a activului pentru entitate. Politica unei entități de gestionare a activelor poate implica cedarea activelor după o anumită perioadă de timp sau după consumarea unei anumite proporții din beneficiile economice înglobate de active. Prin urmare, durata de viață utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât durata sa de viață economică. Estimarea duratei de viață utilă a activului implică un raționament bazat pe experiența entității cu active similare.
58. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt tratate separat din punct de vedere contabil, chiar și atunci când sunt achiziționate împreună. Cu unele excepții, cum ar fi carierele și rampele de gunoi, terenurile au, în mod normal, o durată de viață utilă nelimitată și, prin urmare, nu se amortizează. Clădirile au o durată de viață limitată și, prin urmare, sunt active amortizabile. O creștere a valorii unui teren pe care este situată o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.
59. În cazul în care costul terenului include costurile de demontare, mutare și restaurare a amplasamentului, partea din cost aferentă activului reprezentat de teren se amortizează pe perioada beneficiilor obținute prin suportarea acestor costuri. În unele cazuri, terenul poate avea o durată de utilizare limitată, iar în acest caz este amortizat într-o manieră care să reflecte beneficiile obținute din el.

Metodă de amortizare

60. *Metoda de amortizare utilizată reflectă modelul pe baza căruia se preconizează că vor fi consumate de către entitate beneficiile economice viitoare obținute din activ.*
61. *Metoda de amortizare aplicată unui activ se reexaminează cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar și, în cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de consumare a beneficiilor economice înglobate în activul în cauză, se modifică metoda pentru a reflecta această modificare. O astfel de modificare este contabilizată ca și o modificare într-o estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8.*
62. Există o gamă largă de metode de amortizare care pot fi utilizate pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ în cursul duratei sale de utilizare. Aceste metode includ metoda liniară, metoda de diminuare a soldului și metoda unităților de producție. Amortizarea liniară are ca rezultat o cheltuială constantă pe parcursul întregii durate

▼M5

de viață utilă, în cazul în care nu se modifică valoarea reziduală a activului. Metoda de diminuare a soldului are ca rezultat o cheltuială de amortizare cu o valoare în scădere pe parcursul întregii durate de viață utilă. Metoda unităților de producție are ca rezultat o cheltuială bazată pe utilizarea sau pe randamentul de producție preconizate. Entitatea selectează metoda care reflectă cu cea mai mare fidelitate modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare înglobate de un activ. Metoda selectată este aplicată consecvent de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care apare o modificare în modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare.

Depreciere

63. Pentru a determina dacă un element de imobilizări corporale s-a depreciat, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*. Standardul respectiv explică modul în care o entitate reexaminează valoarea contabilă a activelor sale, determină valoarea recuperabilă a unui activ și momentul în care recunoaște sau reia recunoașterea unei pierderi din depreciere.
64. IAS 22 *Combinări de întreprinderi* explică modul în care trebuie contabilizată o pierdere din depreciere recunoscută înainte de sfârșitul primei perioade contabile anuale care începe după realizarea unei combinări de întreprinderi care constituie o achiziție.

Compensarea deprecierei

65. ***Compensațiile primite de la terți pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau cedate se includ în profit sau pierdere atunci când se plătesc compensațiile.***
66. Deprecierile sau pierderile de elemente de imobilizări corporale, cererile conexe de compensare sau plățile de compensații de la terți și orice alte achiziții sau construcții ulterioare de active de înlocuire reprezintă evenimente economice separate care se contabilizează separat, după cum urmează:
- (a) deprecierea elementelor de imobilizări corporale sunt recunoscute în conformitate cu IAS 36;
 - (b) derecunoașterea elementelor de imobilizări corporale retrase sau cedate se determină în conformitate cu prezentul standard;
 - (c) compensațiile primite de la terți pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau cedate se includ în determinarea profitului sau a pierderii atunci când devin creanțe
și
 - (d) costul elementelor de imobilizări corporale restaurate, cumpărate sau construite ca imobilizări de înlocuire se determină în conformitate cu prezentul standard.

DERECUNOAȘTERE

67. ***Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale este derecunoscută:***
- (a) *la cedare*

sau
 - (b) *atunci când nu se mai preconizează alte beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa.*
68. ***Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale sunt incluse în profit sau pierdere în cazul în care elementul este derecunoscut [cu excepția cazului în care IAS 17 prevede altfel în cazul unei vânzări însoțite de reînchirierea elementului în cauză (leaseback)]. Câștigurile nu sunt clasificate ca venituri.***
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). La determinarea datei de cedare a unui element, o entitate aplică criteriile prevăzute de IAS 18 *Venituri din activități*

▼ **M5**

curente pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare urmată de leaseback.

70. În cazul în care, în conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 7, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale a elementului, ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite fără a ține seama dacă partea a fost amortizată separat. În cazul în care unei entități îi este imposibil să determine valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe o indicație a valorii costului părții înlocuite la momentul achiziționării sau al construcției.
71. ***Câștigul sau pierderea rezultate din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale se determină ca fiind diferența între încasările nete din cedare, în cazul în care acestea există, și valoarea contabilă a elementului.***
72. Contravaloarea care urmează să fie primită la cedarea unui element de imobilizări corporale este recunoscută inițial la valoarea justă. În cazul în care plata pentru elementul respectiv este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la prețul echivalent în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și prețul echivalent în numerar este recunoscută ca venit din dobândă în conformitate cu IAS 18, și reflectă rentabilitatea efectivă a creanței.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

73. ***Situațiile financiare prezintă, pentru fiecare categorie de imobilizări corporale:***
- (a) *bazele de evaluare folosite pentru determinarea valorii contabile brute;*
 - (b) *metodele de amortizare folosite;*
 - (c) *duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;*
 - (d) *valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (împreună cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei*
și
 - (e) *o reconciliere a valorii contabile la începutul și la sfârșitul perioadei, cu menționarea următoarelor:*
 - (i) *intrările;*
 - (ii) *cedările;*
 - (iii) *achizițiile rezultate din combinări de întreprinderi;*
 - (iv) *creșterile sau diminuările din cursul perioadei rezultate din reevaluările descrise la punctele 31, 39 și 40 și din pierderile din depreciere recunoscute sau reluate direct în capitalurile proprii 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 nete de curs valutar rezultate în urma conversiei situațiilor financiare dintr-o monedă funcțională într-o monedă de prezentare diferită, inclusiv conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare*
și
 - (ix) *alte modificări.*
74. ***Situațiile financiare prezintă, de asemenea:***
- (a) *existența și valorile imobilizărilor corporale gajate sau ipotecate sau acordate drept garanție pentru anumite pasive ale entității;*

▼ **M5**

- (b) *valoarea cheltuielilor recunoscute în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale în cursul construcției sale;*
- (c) *valoarea obligațiilor contractuale privind achiziționarea unor imobilizări corporale*
- și
- (d) *în cazul în care nu este declarat separat în contul de profit și pierdere, valoarea compensațiilor de la terți pentru elemente de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau cedate care sunt incluse în profit sau pierdere.*
75. Selectarea metodei de amortizare și estimarea duratei de viață utilă a activelor se realizează pe baza raționamentului profesional. Prin urmare, prezentarea metodelor adoptate și a duratelor de viață utilă estimate sau a ratelor de amortizare oferă utilizatorilor situațiilor financiare informațiile de care au nevoie pentru a analiza politicile adoptate de conducere și pentru a face comparații cu alte entități. Din motive similare, trebuie să se prezinte:
- (a) amortizarea în cursul perioadei, recunoscută fie în profit sau pierdere, fie ca parte a costului altor active
- și
- (b) amortizarea acumulată la sfârșitul perioadei.
76. În conformitate cu IAS 8, o entitate prezintă natura și efectele unei modificări într-o estimare contabilă care are consecințe asupra perioadei în curs sau se estimează că va avea consecințe asupra perioadelor viitoare. Pentru imobilizările corporale, prezentarea informațiilor poate fi determinată de modificări în cadrul estimărilor cu privire la:
- (a) valorile reziduale;
- (b) costurile estimate de demontare și mutare a elementelor de imobilizări corporale și de restaurare a amplasamentului;
- (c) duratele de viață utilă
- și
- (d) metodele de amortizare.
77. *În cazul în care elementele de imobilizări corporale sunt exprimate la valori reevaluate, sunt prezentate următoarele informații:*
- (a) *data intrării în vigoare a reevaluării;*
- (b) *participarea sau neparticiparea unui evaluator independent;*
- (c) *metodele și ipotezele semnificative utilizate în estimarea valorilor juste ale elementelor;*
- (d) *măsura în care valorile juste ale elementelor au fost determinate direct prin raportare la prețurile existente pe o piață activă sau în tranzacții recente de pe piață în condiții normale de concurență sau au fost estimate prin alte tehnici de evaluare;*
- (e) *valoarea contabilă a fiecărei categorii reevaluate de imobilizări corporale care ar fi fost recunoscută în cazul în care activele ar fi fost înregistrate prin modelul de determinare a costului*
- și
- (f) *surplusul din reevaluare, indicând modificările aferente perioadei și orice restricții asupra distribuirii soldului către acționari.*
78. În conformitate cu IAS 36, o entitate prezintă informații privind imobilizările corporale depreciate în plus față de informațiile prevăzute la punctul 73 litera (e) punctele (iv)-(vi).
79. De asemenea, utilizatorii situațiilor financiare pot considera că și următoarele informații prezintă relevanță pentru necesitățile lor:
- (a) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale neutilizate temporar;
- (b) valoarea contabilă brută a oricăror imobilizări corporale amortizate integral care sunt încă utilizate;

▼M5

(c) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase din folosință, care sunt păstrate în scopul cedării

și

(d) în cazul în care se aplică modelul de determinare a costului, valoarea justă a imobilizărilor corporale atunci când diferă semnificativ de valoarea contabilă.

Prin urmare, entitățile sunt încurajate să prezinte aceste valori.

DISPOZIȚII TRANZITORII

80. *Cerințele de la punctele 24-26 privind evaluarea inițială a unui element de imobilizări corporale achiziționat în cadrul unei tranzacții de schimb de active se aplică cu titlu prospectiv numai tranzacțiilor viitoare.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

81. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

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*.

▼ **M5***APENDICE***Modificări aduse altor prevederi**

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

- A1. IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* și documentele anexate se modifică după cum urmează:

În IFRS, punctul 24 se modifică după cum urmează:

24. În cazul în care o filială adoptă pentru prima dată IFRS-urile mai târziu decât societatea-mamă, ea își evaluează, în situațiile financiare, activele și pasivele fie:

...

- (b) la valorile contabile prevăzute de restul dispozițiilor din cadrul prezentului IFRS, ținând seama de data de trecere la IFRS a filialei. Aceste valori contabile pot fi diferite de cele descrise la litera (a):

...

- (ii) atunci când politicile contabile utilizate în situațiile financiare ale filialei sunt diferite de cele din situațiile financiare consolidate. De exemplu, filiala poate utiliza ca politică contabilă modelul de determinare a costului din IAS 16 *Imobilizări corporale*, în timp ce grupul poate utiliza modelul de reevaluare.

- A2. În IAS 14 *Raportarea pe segmente*, punctul 21 se modifică după cum urmează:

21. Evaluarea activelor și a pasivelor aferente anumitor segmente include ajustări ale valorilor contabile anterioare ale activelor și ale pasivelor identificabile, aferente anumitor segmente, ale unei entități achiziționate printr-o combinație de întreprinderi și contabilizată cu titlu de achiziție, chiar și în cazul în care ajustările respective sunt efectuate doar în scopul întocmirii situațiilor financiare consolidate și nu sunt prezentate nici în situațiile financiare individuale ale societății-mamă, nici în cele separate ale filialei. În mod similar, în cazul în care imobilizările corporale au fost reevaluate după achiziție în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16, evaluarea activelor aferente segmentelor reflectă reevaluările respective.

- A3. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

- A4. IAS 36 *Deprecierea activelor* se modifică după cum urmează:

Punctele 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 și 104 din cadrul standardului se modifică după cum urmează:

4. Prezentul standard se aplică activelor care sunt contabilizate la valoarea reevaluată (valoarea justă) în conformitate cu alte standarde, cum ar fi modelul de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale*. Cu toate acestea, pentru a stabili dacă un activ reevaluat poate fi depreciat este necesar să se cunoască baza utilizată pentru a stabili valoarea justă:

...

9. *Atunci când se face o evaluare cu privire la existența unui indiciu din care să rezulte că un activ poate fi depreciat, o entitate ia în considerare cel puțin următoarele indicii:*

...

Surse interne de informații

...

- (f) *în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect negativ asupra entității sau se preconizează că astfel*

▼ M5

de modificări vor avea loc în viitorul apropiat, în măsura în care sau în modul în care un activ este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Aceste modificări includ posibilitatea ca activul să fie scos din folosință, planuri de întrerupere sau restructurare a activității care implică activul și planuri de cedare a activului înainte de data preconizată anterior

și

...

37. *Se estimează fluxurile de trezorerie viitoare pentru activul aflat în condiția sa curentă. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ intrările și ieșirile de numerar estimate viitoare care se preconizează că vor fi determinate de:*

...

- (b) *costurile viitoare pentru completarea, înlocuirea unei părți a activului sau întreținerea și reparația acestuia.*

38. Deoarece fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate pentru un activ în condiția sa curentă, valoarea de utilizare nu reflectă:

...

- (b) *costurile viitoare pentru completarea, înlocuirea unui părți a activului sau întreținerea și reparația acestuia sau beneficiile viitoare aferente rezultate din costul său viitor.*

41. *Până în momentul în care o entitate înregistrează costurile pentru completarea, înlocuirea unei părți a activului sau întreținerea și reparația acestuia, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ intrările de numerar viitoare estimate care se preconizează că vor decurge din acest cost (a se vedea apendicele A exemplul 6).*

42. *Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare includ costurile viitoare necesare pentru întreținerea cotidiană a activului.*

59. *O pierdere din depreciere este recunoscută imediat ca o cheltuielă în contul de profit și pierdere, cu excepția cazului în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16 Imobilizări corporale). Orice pierdere din depreciere aferentă unui activ reevaluat este tratată ca o diminuare din reevaluare în conformitate cu standardul respectiv.*

96. *Atunci când evaluează dacă există un indiciu cu privire la faptul că este posibil ca o pierdere din depreciere recunoscută pentru un activ în anii anteriori să nu mai existe sau să se fi diminuat, o entitate ia în considerare cel puțin următoarele indicii:*

...

Surse interne de informații

- (d) *în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se preconizează că astfel de modificări vor avea loc în viitorul apropiat, în măsura în care sau în modul în care un activ este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Aceste modificări includ costurile înregistrate în cursul perioadei pentru completarea, înlocuirea unei părți a activului sau pentru întreținerea și reparația activului ori un angajament de încetare sau de restructurare a activității care implică activul*

și

...

104. *O reluare a unei pierderi din depreciere aferentă unui activ este recunoscută imediat ca venit în contul de profit și pierdere, cu excepția cazului în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu un alt standard (de exemplu în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16 Imobilizări corporale). Orice reluare a unei pierderi din depreciere aferentă unui activ reevaluat este tratată ca o majorare din reevaluare în conformitate cu standardul respectiv.*

▼ **M5**

- A5. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, nota de subsol de la punctul 14 litera (a) se elimină.
- A6. IAS 38 *Imobilizări necorporale* se modifică după cum urmează:

Introducere

Punctul 7 se elimină.

Standard

La punctul 7 se adaugă următoarea definiție:

Valoarea specifică entității este valoarea actuală a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate preconizează să o obțină prin utilizarea continuă a unui activ și din cedarea acestuia la sfârșitul duratei utile de viață sau pe care entitatea preconizează să o înregistreze la stingerea unui pasiv.

La punctul 7, următoarele definiții se modifică după cum urmează:

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau altă valoare substituită costului, minus valoarea sa reziduală.

Costul este valoarea plătită în numerar sau echivalente de numerar și valoarea justă a altor compensații plătite pentru achiziționarea unui activ în momentul achiziției sau al producției acestuia.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale este valoarea estimată pe care o entitate ar obține-o în prezent prin cedarea activului, după scăderea costurilor de cedare estimate, în cazul în care activul ar îndeplini deja condițiile privind vechimea și condiția care sunt preconizate pentru sfârșitul duratei sale de viață utilă.

Durata de viață utilă este:

- (a) *perioada în care se preconizează că un activ este disponibil pentru a fi utilizat de către o entitate*
- sau*
- (b) *numărul de unități de producție sau de unități similare care se preconizează că vor fi obținute de o entitate prin utilizarea activului.*

Punctul 18 și titlul care precede punctul respectiv se modifică după cum urmează:

Recunoaștere și evaluare

18. Pentru ca un element să fie recunoscut ca imobilizare necorporală, o entitate trebuie să demonstreze că elementul respectă:

- (a) definiția unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 7-17)

și

- (b) criteriile de recunoaștere prevăzute de prezentul standard (a se vedea punctele 19-55).

Dispozițiile se aplică costurilor înregistrate inițial pentru achiziționarea sau producția internă a unei imobilizări necorporale și costurilor înregistrate ulterior pentru completarea, înlocuirea unei părți din imobilizarea necorporală respectivă sau pentru întreținere și reparație.

Se adaugă punctul 18A:

- 18A. Dată fiind natura imobilizărilor necorporale, în multe situații nu există posibilitatea de completare sau de înlocuire a părții unui activ. În consecință, este probabil ca majoritatea cheltuielilor ulterioare să mențină beneficiile economice viitoare înglobate de o imobilizare necorporală existentă și să nu se încadreze în definiția unei imobilizări necorporale și să nu respecte criteriile de recunoaștere prevăzute de prezentul standard. De asemenea, deseori este mai dificilă atribuirea cheltuielilor ulterioare în mod direct unei imobilizări necorporale decât activității în ansamblul ei. Prin urmare, sunt rare cazurile în care cheltuielile ulterioare - cheltuielile înregistrate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale achiziționate sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate pe plan intern - sunt recunoscute în

▼M5

valoarea contabilă a unui activ. În coroborare cu punctul 51, cheltuielile ulterioare privind mărcile comerciale, titlurile de ziare și de publicații, listele cu clienții și elemente similare în ceea ce privește conținutul (indiferent dacă sunt achiziționate din exterior sau sunt generate pe plan intern) sunt recunoscute fără excepție în profit sau pierdere ca pe măsură ce sunt înregistrate pentru a se evita recunoașterea fondului comercial generat pe plan intern.

Punctul 24 se modifică după cum urmează:

24. Costul unei imobilizări necorporale include:

- (a) prețul de achiziție, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor
- și
- (b) orice costuri care se pot atribui direct operațiunii de punere în funcțiune a activului pentru utilizarea avută în vedere.

Se adaugă punctele 24A-24D:

24A. Următoarele sunt exemple de costuri care se pot atribui direct:

- (a) costurile în legătură cu beneficiile angajaților (astfel cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) care decurg direct din aducerea în stare de funcționare a activului
- și
- (b) onorariile profesionale.

24B. Următoarele sunt exemple de costuri care nu reprezintă costuri aferente unei imobilizări necorporale:

- (a) costurile legate de lansarea unui produs nou sau a unui serviciu nou (inclusiv costurile cu publicitatea și activitățile promoționale);
- (b) costurile desfășurării activității într-un amplasament nou sau cu o nouă categorie de clienți (inclusiv costurile cu pregătirea angajaților)
- și
- (c) costuri administrative și alte cheltuieli generale.

24C. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în condiția necesară pentru a putea funcționa în maniera vizată de conducere. Prin urmare, costurile înregistrate pentru utilizarea sau repunerea în funcțiune a unei imobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a activului respectiv. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale:

- (a) costurile înregistrate atunci când un activ care are capacitatea de a funcționa în maniera vizată de conducere mai trebuie să fie adus în stare de funcționare
- și
- (b) pierderile inițiale din exploatare, precum cele înregistrate atunci când crește cererea pe piață pentru producția activului în cauză.

24D. Se pot desfășura unele activități în legătură cu dezvoltarea unei imobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru aducerea activului în condiția necesară pentru ca acesta să poată funcționa în maniera vizată de conducere. Aceste activități auxiliare pot surveni înaintea sau în timpul activităților de dezvoltare. Deoarece activitățile auxiliare nu sunt necesare pentru aducerea unui activ în condiția necesară pentru ca acesta să poată funcționa în maniera vizată de conducere, veniturile și cheltuielile aferente acestor activități auxiliare sunt recunoscute în profit sau pierdere și sunt incluse în categoriile respective de venituri sau cheltuieli.

Punctul 34 se modifică după cum urmează:

▼M5

34. Se pot achiziționa una sau mai multe imobilizări necorporale în schimbul unui activ sau al unor active nemonetar(e) sau al unei combinații de active monetare și nemonetare. Discuția următoare are ca subiect doar schimbul unui activ nemonetar pentru un altul, dar se aplică în cazul tuturor celorlalte schimburi descrise anterior. Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu este de natură comercială sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate în mod credibil. Activul achiziționat este evaluat în acest mod chiar și în cazul în care o entitate nu poate derecunoaște imediat activul cedat. În cazul în care activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

Se adaugă punctele 34A și 34B:

- 34A. O entitate determină dacă o tranzacție de schimb este de natură comercială analizând măsura în care se preconizează că fluxurile sale de trezorerie viitoare se pot modifica în urma tranzacției. O tranzacție de schimb este de natură comercială în următoarele situații:

(a) configurația (riscul, scadența și valoarea) fluxurilor de trezorerie din activul primit diferă de configurația fluxurilor de trezorerie din activul transferat

sau

(b) valoarea specifică entității aferentă părții activităților acesteia care este afectată de tranzacție se modifică în urma schimbului

și

(c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb este de natură comercială, valoarea specifică entității aferentă părții activităților acesteia care este afectată de tranzacție reflectă fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără a mai fi necesar ca entitatea să efectueze calcule detaliate.

- 34B. Punctul 19 litera (b) prevede că una dintre condițiile pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale este posibilitatea de a evalua în mod credibil costul activului. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată în mod credibil dacă (a) variabilitatea în seria de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru activul respectiv sau (b) probabilitățile diverselor estimări din serie pot fi evaluate și utilizate în mod rezonabil la estimarea valorii juste. În cazul în care o entitate este capabilă să determine în mod credibil valoarea justă a activului primit sau a celui cedat, valoarea justă a activului cedat este utilizată în evaluarea costului, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este în mod clar mai evidentă.

Punctul 35 se elimină.

Punctul 54 se modifică după cum urmează:

54. Costul unei imobilizări necorporale generate pe plan intern cuprinde toate costurile care se pot atribui direct, necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului astfel încât să fie capabil să funcționeze în maniera vizată de conducere. Următoarele sunt exemple de costuri care se pot atribui direct:

(a) costurile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

(b) costurile cu beneficiile angajaților (astfel cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) care decurg din generarea imobilizării necorporale;

(c) cheltuielile de înregistrare a unui drept juridic

și

(d) amortizarea brevetelor și a licențelor utilizate pentru generarea imobilizării necorporale;

▼M5

IAS 23 *Costurile îndatorării* prevede criteriile pentru recunoașterea dobânzilor ca făcând parte din costul unei imobilizări necorporale generate pe plan intern.

Titlul care precede punctele 60-62 se elimină.

Punctele 60 și 61 se elimină.

Punctul 62 se elimină, iar conținutul său este încorporat în textul de la punctul 18A.

Titlul care precede punctul 63 se modifică după cum urmează:

Evaluare după recunoaștere

Punctele 76 și 77 se modifică după cum urmează:

76. *În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale se majorează în urma unei reevaluări, majorarea se înregistrează direct în capitalurile proprii la rubrica de surplus din reevaluare. Cu toate acestea, majorarea este recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care aceasta compensează o scădere din reevaluare a aceleiași activ recunoscută anterior în profit sau pierdere.*
77. *În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale scade în urma unei reevaluări, diminuarea respectivă este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, diminuarea se impută direct capitalurilor proprii la rubrica surplus din reevaluare în măsura în care există un sold creditor în surplusul din reevaluare pentru activul respectiv.*

Punctele 79 și 80 se modifică după cum urmează:

79. *Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale se alocă pe o bază sistematică, pe durata de viață utilă a acesteia. Există o prezumție, refutabilă, conform căreia durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale nu va depăși douăzeci de ani de la data la care activul a devenit disponibil pentru utilizare. Amortizarea începe în momentul în care activul devine disponibil pentru utilizare. Amortizarea încetează atunci când activul este derecunoscut.*
80. Amortizarea este recunoscută chiar și în cazul în care a avut loc o majorare, de exemplu, a valorii juste sau a valorii recuperabile a activului. La determinarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale sunt luați în considerare numeroși factori:
- (a) utilizarea preconizată a activului de către entitate și dacă activul ar fi putut fi gestionat în mod eficient de o altă echipă de conducere;
 - (b) ciclurile de viață tipice ale produsului în ceea ce privește activul și informații publice privind estimări ale duratelor de viață utilă ale unor active similare utilizate în mod analog;
 - (c) uzura morală tehnică, tehnologică, comercială sau alte tipuri de uzură;
 - (d) stabilitatea sectorului de activitate în care este exploatat activul și variația cererii de pe piață pentru produsele sau serviciile produse de activul respectiv;
 - (e) acțiunile preconizate ale concurenților sau ale concurenților potențiali;
 - (f) nivelul cheltuielilor cu întreținerea care sunt necesare pentru a obține beneficiile economice viitoare preconizate de pe urma activului și capacitatea și intenția entității de a atinge un astfel de nivel;
 - (g) perioada de control aferentă activului și limitările legale sau similare în ceea ce privește utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare ale contractelor de leasing aferente
- și
- (h) dacă durata de viață utilă a activului depinde de durata de viață utilă a altor active ale entității.

Punctele 88-90 se modifică după cum urmează:

▼ M5

88. *Metoda de amortizare utilizată reflectă modelul pe baza căruia se preconizează cum vor fi consumate de către entitate beneficiile economice viitoare obținute de pe urma activului. În cazul în care modelul respectiv nu poate fi determinat în mod credibil se utilizează metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea aferentă fiecărei perioade este recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un alt standard permite sau prevede să fie inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ.*
89. Există o gamă largă de metode de amortizare disponibile pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ în cursul duratei de viață utilă a acestuia. Aceste metode includ metoda liniară, metoda de diminuare a soldului și metoda unităților de producție. Metoda utilizată se selectează pe baza modelului preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare înglobate de activ și se aplică în mod consecvent de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care apare o modificare în modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare respective. Sunt foarte rare, uneori inexistente, cazurile în care există dovezi clare care să susțină o metodă de amortizare pentru imobilizările necorporale care să aibă ca rezultat o valoare a amortizării acumulate mai redusă decât cea obținută prin metoda liniară.
90. În mod obișnuit, amortizarea este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, beneficiile economice viitoare înglobate de un activ sunt, uneori, absorbite în producerea altor active. În acest caz, valoarea amortizării face parte din costul unui alt activ și este inclusă în valoarea contabilă a acestuia. De exemplu, amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate într-un proces de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

Punctul 93 se modifică după cum urmează:

93. O estimare a valorii reziduale a activului are la bază valoarea recuperabilă din cedare prin utilizarea prețurilor predominante de la data estimării pentru vânzarea unui activ similar care a ajuns la sfârșitul duratei de viață utilă și a funcționat în condiții similare cu cele în care va fi utilizat activul. Valoarea reziduală este reanalizată cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. O modificare în valoarea reziduală a activului este contabilizată ca o modificare într-o estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*.

Se adaugă punctul 93A:

- 93A. Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale se poate majora până la o valoare egală sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. În acest caz, valoarea amortizării activului este zero, cu excepția cazului în care valoarea sa reziduală scade ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului și până în acel moment.

Punctele 94 și 95 se modifică după cum urmează:

94. *Perioada de amortizare și metoda de amortizare reanalizează cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. În cazul în care durata de viață utilă preconizată a activului diferă de estimările anterioare, perioada de amortizare se modifică în consecință. În cazul în care a apărut o modificare în modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare înglobate de activ, metoda de amortizare se modifică pentru a reflecta schimbarea modelului. Astfel de modificări sunt contabilizate ca modificări în estimările contabile, în conformitate cu IAS 8.*
95. *În cursul perioadei de viață a unei imobilizări necorporale poate deveni evident că estimarea duratei de viață utilă a acesteia este inadecvată. De exemplu, recunoașterea unei pierderi din depreciere poate semnala că perioada de amortizare trebuie modificată.*

Punctele 103 și 104 se modifică după cum urmează:

103. *O imobilizare necorporală este derecunoscută:*

(a) *la cedare*

sau

▼ **M5**

(b) *atunci când nu se mai preconizează obținerea unor beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa.*

104. *Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale sunt determinate ca diferența dintre câștigurile nete din cedare, în cazul în care există, și valoarea contabilă a activului. Valoarea obținută este inclusă în profit sau pierdere la derecunoașterea activului [cu excepția cazului în care IAS 7 prevede altfel în cazul unei vânzări însoțite de reînchirierea activului (leaseback)].*

Se adaugă punctele 104A-104C:

104A. Cedarea unei imobilizări necorporale poate avea loc în diverse moduri (de exemplu prin vânzare, prin leasing financiar sau prin donație). Atunci când determină data cedării unui astfel de activ, o entitate aplică criteriile prevăzute de IAS 18 *Venituri din activități curente* pentru recunoașterea venitului obținut din vânzarea bunurilor. IAS 17 se aplică în cazul cedării prin vânzare urmată de leaseback.

104B. În cazul în care, în conformitate cu principiul recunoașterii prevăzut la punctul 19, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul unei înlocuiri parțiale a imobilizării necorporale, ea derecunoaște apoi valoarea contabilă a părții înlocuite. În cazul în care o entitate se află în imposibilitatea de a determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul de înlocuire ca pe o indicație a costului aferent părții înlocuite în momentul în care a fost achiziționată sau generată pe plan intern.

104C. Contravaloarea care urmează să fie primită la cedarea unei imobilizări necorporale este recunoscută inițial la valoarea justă. În cazul în care plata pentru o imobilizare necorporală este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la prețul echivalent în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și prețul echivalent în numerar este recunoscut ca venit din dobânzi în conformitate cu IAS 18, reflectând rentabilitatea efectivă a creanței.

Punctul 105 se elimină.

Punctul 106 se modifică după cum urmează:

106. Amortizarea nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată sau este păstrată în vederea cedării, cu excepția cazului în care activul este amortizat complet.

La punctul 107, teza „**Nu sunt necesare informații comparative**” se elimină.

Punctul 111 litera (e) se modifică după cum urmează:

(e) *valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția unor imobilizări necorporale.*

Punctul 113 litera (a) punctul (iii) se modifică după cum urmează:

(iii) *valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în cazul în care categoria reevaluată de imobilizări necorporale ar fi fost contabilizată pe baza modelului de determinare a costului de la punctul 63*

și

Punctul 113 litera (b) se modifică după cum urmează și se adaugă punctul 113 litera (c):

(b) *valoarea surplusului din reevaluare aferent imobilizărilor necorporale la începutul și sfârșitul perioadei, indicând modificările din cursul perioadei și orice restricții privind distribuirea acestui surplus către acționari*

și

(c) *metodele și ipotezele semnificative aplicate la estimarea valorilor juste ale activelor.*

Se adaugă punctul 121A:

▼ M5

121A. Cerințele de la punctele 34-34B privind evaluarea inițială a unei imobilizări necorporale achiziționate în cadrul unei tranzacții de schimb de active se aplică cu titlu prospectiv numai tranzacțiilor viitoare.

A7. SIC-13 *Entități controlate în comun - Contribuții nemonetare ale asociațiilor* se modifică după cum urmează:

Punctele 5 și 6 se modifică după cum urmează:

5. Atunci când aplică IAS 31.48 contribuțiilor nemonetare într-o ECC în schimbul unei participații în capitalurile proprii ale ECC, un asociat recunoaște în profitul sau pierderea perioadei partea de câștig sau de pierdere care se poate atribui participațiilor în capitalurile proprii ale celorlalți asociați, cu excepția următoarelor cazuri:

(a) riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului (activelor) nemonetar(e) care au făcut obiectul contribuției nu au fost transferate ECC

sau

(b) câștigul sau pierderea aferente contribuției nemonetare nu pot fi evaluate în mod credibil

sau

(c) tranzacția de aport nu are fond comercial, în conformitate cu definiția noțiunii în cadrul IAS 16 *Imobilizări necorporale*.

În cazul în care se aplică excepțiile menționate la litera (a), (b) sau (c), câștigul sau pierderea se consideră nerealizate și, prin urmare, nu sunt recunoscute în profit sau pierdere decât cu condiția să se aplice și punctul 6.

6. În cazul în care, în plus față de primirea unei participații în capitalurile proprii în cadrul ECC, un asociat primește și active monetare și nemonetare, el recunoaște o parte adecvată din câștigul sau pierderea aferente tranzacției în contul de profit și pierdere.

După punctul privind **Data intrării în vigoare** se adaugă punctele 14 și 15, după cum urmează:

14. Modificările cu privire la contabilizarea tranzacțiilor de aport nemonetar menționate la punctul 5 se aplică cu titlu prospectiv tranzacțiilor viitoare.

15. O entitate aplică modificările aduse prezentei interpretări de către IAS 16 *Imobilizări corporale* perioadelor de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard unei perioade anterioare, ea aplică, de asemenea, și prezentele modificări perioadei anterioare în cauză.

A8. În SIC-21 *Impozitul pe profit - Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate*, punctele 3-5 se modifică după cum urmează:

3. Se dezbate modul de interpretare a noțiunii „recuperare” în legătură cu un activ care nu este amortizat (activ neamortizabil) și care este reevaluat în conformitate cu punctul 31 din IAS 16.

4. Prezenta interpretare se aplică și în cazul investițiilor imobiliare care sunt contabilizate la valorile reevaluate în conformitate cu IAS 40.33, dar ar fi fost considerate neamortizabile în cazul aplicării IAS 16.

5. Datoria sau creanța privind impozitul amânat care decurge din reevaluarea unui activ neamortizabil în conformitate cu IAS 16.31 se evaluează pe baza consecințelor fiscale ale recuperării valorii contabile a activului respectiv prin vânzarea acestuia, indiferent de baza de evaluare a valorii contabile a activului respectiv. În consecință, în cazul în care reglementările fiscale impun o rată de impozitare aplicabilă valorii impozabile rezultate din vânzarea unui activ care diferă de rata de impozitare aplicabilă valorii impozabile generate de utilizarea unui activ, în cazul evaluării datoriei sau a creanței privind impozitul amânat aferent unui activ neamortizabil se aplică prima din cele două rate de impozitare menționate anterior.

A9. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A10. În SIC-32 *Imobilizări necorporale - Costuri asociate creării de website-uri*, punctul 9 litera (d) se modifică după cum urmează:

▼ **M5**

- (d) faza de Exploatare începe de îndată ce se finalizează elaborarea website-ului. Cheltuiala înregistrată în această fază este recunoscută drept cost atunci când apare, cu excepția cazului în care îndeplinește cerințele de recunoaștere din IAS 38.19.
- A11. În decembrie 2002, Consiliul a publicat un Proiect Public de Propuneri de Modificări pentru IAS 36 *Deprecierea activelor* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Modificările propuse de Consiliu pentru IAS 36 și IAS 38 reflectă modificările survenite în deciziile sale din cadrul proiectului Combinări de întreprinderi. Dat fiind că proiectul respectiv nu este finalizat, modificările propuse nu sunt reflectate în modificările pentru IAS 36 și IAS 38 incluse în prezentul apendice.
- A12. În iulie 2003, Consiliul a publicat ED 4 *Cedarea activelor imobilizate și Prezentarea activităților întrerupte*, în care a propus modificări pentru IAS 38 și IAS 40 *Investiții imobiliare*. Modificările propuse nu sunt reflectate în modificările pentru IAS 38 și IAS 40 incluse în prezentul apendice.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 17**Contracte de leasing**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-3
Definiții	4-6
Clasificarea contractelor de leasing	7-19
Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatarilor	20-35
Leasing financiar	20-32
Recunoaștere inițială	20-24
Evaluare ulterioară	25-32
Leasing operațional	33-35
Contractele de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatorilor	36-57
Leasing financiar	36-48
Recunoaștere inițială	36-38
Evaluare ulterioară	39-48
Leasing operațional	49-57
Tranzacții de vânzare și leaseback	58-66
Dispoziții tranzitorii	67-68
Data intrării în vigoare	69
Retragerea IAS 17 (revizuit în 1997)	70

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 17 (revizuit în 1997) *Contracte de leasing* și trebuie aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a reglementa, pentru locatori și locatari, politicile contabile corespunzătoare și informațiile care trebuie prezentate în ceea ce privește contractele de leasing.

DOMENIUL DE APLICARE

2. *Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepția:*

▼ M5

(a) *contractelor de leasing privind prospectarea sau exploatarea mine-reurilor, a petrolului, a gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare*

și

(b) *contractelor de acordare a licenței pentru bunuri precum: filme cinematografice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, brevete și drepturi de autor.*

Cu toate acestea, prezentul standard nu este aplicat ca bază de evaluare:

(a) *a bunurilor imobile deținute de locatari și contabilizate ca investiții imobiliare (a se vedea IAS 40 Investiții imobiliare);*

(b) *a investiției imobiliare închiriate de locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea IAS 40);*

(c) *a activelor biologice deținute de locatari în baza unui contract de leasing financiar (a se vedea IAS 41 Agricultură);*

sau

(d) *a activelor biologice închiriate de locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea IAS 41).*

3. Prezentul standard se aplică acordurilor prin care se transferă dreptul de utilizare a unor active, chiar dacă acestea impun locatorului furnizarea unor servicii semnificative în legătură cu utilizarea sau întreținerea activelor în cauză. Prezentul standard nu se aplică acordurilor care constituie contracte de prestare a serviciilor care nu implică transferul dreptului de utilizare a activelor între părțile contractante.

DEFINIȚII

4. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Un contract de leasing este un acord prin care locatorul transferă locatarului, în schimbul unei plăți sau al unei serii de plăți, dreptul de a utiliza un activ pentru o perioadă convenită de timp.

Un contract de leasing financiar este un contract de leasing care transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ. În final, transferul dreptului de proprietate poate sau nu să aibă loc.

Un contract de leasing operațional este orice contract de leasing cu excepția contractului de leasing financiar.

Un contract de leasing irevocabil reprezintă un contract de leasing care este revocabil doar:

- (a) *în urma unui eveniment neprevăzut puțin probabil;*
 (b) *cu permisiunea locatorului;*
 (c) *în cazul în care locatarul încheie cu același locator un nou contract de leasing pentru același activ sau un activ echivalent*

sau

(d) *în cazul în care locatarul plătește o sumă suplimentară, astfel încât să existe, la începutul contractului de leasing, o certitudine rezonabilă privind realizarea contractului.*

Începutul contractului de leasing este data încheierii contractului de leasing sau, în cazul în care este anterioară acestei date, data angajamentului părților de a respecta principalele dispoziții ale contractului de leasing. La această dată:

(a) *un contract de leasing este clasificat fie ca leasing operațional, fie ca leasing financiar*

și

(b) *în cazul unui leasing operațional, sunt determinate sumele care vor fi recunoscute la începerea perioadei de leasing.*

▼ M5

Începutul perioadei de leasing este data de la care locatarul este îndreptăţit să îşi exercite dreptul de utilizare a bunului luat în leasing. Este data recunoaşterii iniţiale a contractului de leasing (adică recunoaşterea activelor, a pasivelor, a veniturilor sau a cheltuielilor care decurg din contractul de leasing, după caz).

Durata contractului de leasing reprezintă perioada irevocabilă pentru care locatarul a contractat activul în leasing, precum şi orice alte perioade suplimentare pentru care locatarul are opţiunea de a continua să utilizeze activul în leasing, cu sau fără plăţi suplimentare, în măsura în care, la începutul contractului de leasing, există o certitudine rezonabilă că locatarul îşi va exercita această opţiune.

Plăţile minime de leasing sunt plăţile pe care locatarul este sau poate fi obligat să le efectueze pe durata contractului de leasing, exclusiv chiria contingentă, costurile serviciilor şi impozitele plătite de locator şi rambursate acestuia, precum şi:

- (a) în cazul locatarului, orice sume garantate de către locator sau de către o parte afiliată locatarului

sau

- (b) în cazul locatorului, orice valoare reziduală garantată locatorului de către:
 - (i) locator;
 - (ii) parte afiliată locatarului

sau

 - (iii) un terţ independent, capabil din punct de vedere financiar să acopere această garanţie.

Cu toate acestea, în cazul în care locatarul beneficiază de opţiunea de a cumpăra activul la un preţ preconizat a fi suficient de scăzut faţă de valoarea justă la data la care opţiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, să existe o certitudine rezonabilă că opţiunea va fi exercitată, plăţile minime de leasing includ plăţile minime plătibile pe durata contractului de leasing până la data preconizată a exercitării acestei opţiuni de cumpărare şi plata necesară pentru exercitarea acesteia.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care ar putea fi schimbat un activ sau ar putea fi decontat un pasiv între două părţi interesate şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în condiţii de concurenţă normală.

Durata de viaţă economică este:

- (a) perioada pe parcursul căreia se preconizează că un activ este utilizabil din punct de vedere economic de către unul sau mai mulţi utilizatori

sau

- (b) numărul de unităţi de producţie sau unităţi similare care se preconizează a se obţine prin utilizarea activului de către unul sau mai mulţi utilizatori.

Durata de viaţă utilă este perioada reziduală estimată, de la începutul contractului de leasing, fără a fi limitată de durata contractului de leasing, pe parcursul căreia se aşteaptă ca beneficiile economice aferente unui activ să fie consumate de către entitate.

Valoarea reziduală garantată este:

- (a) în cazul locatarului, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locator sau de o parte afiliată acestuia (valoarea garanţiei reprezentând valoarea maximă care ar putea deveni exigibilă, în orice situaţie)

şi

- (b) în cazul locatorului, acea parte a valorii reziduale care este garantată de locator sau de un terţ neafiliat locatorului, care este capabil din punct de vedere financiar să onoreze obligaţiile conexe garanţiei.

▼ **M5**

Valoarea reziduală negarantată reprezintă acea parte din valoarea reziduală a activului care face obiectul contractului de leasing, a cărei realizare de către locator nu este asigurată sau este garantată numai de către un terț afiliat locatorului.

Costurile directe inițiale sunt costuri suplimentare care se pot atribui direct negocierii și semnării contractului de leasing, minus costurile suportate de locatorii producători sau distribuitori.

Investiția brută în contractul de leasing este valoarea totală a următoarelor:

(a) *plățile minime de leasing aferente unui contract de leasing financiar, din punctul de vedere al locatorului*

și

(b) *orice valoare reziduală negarantată care îi revine locatorului.*

Investiția netă în contractul de leasing este investiția brută în contractul de leasing actualizată la rata implicită a dobânzii din contractul de leasing.

Venitul financiar nerealizat reprezintă diferența dintre:

(a) *investiția brută în contractul de leasing*

și

(b) *investiția netă în contractul de leasing.*

Rata implicită a dobânzii din contractul de leasing este rata de actualizare care, la începutul contractului de leasing, are ca rezultat faptul că valoarea actualizată totală (a) a plăților minime de leasing și (b) a valorii reziduale negarantate este egală cu suma (i) valorii juste a activului dat în leasing și (ii) a oricărui cost direct inițial al locatorului.

Rata dobânzii marginale a locatorului este rata dobânzii pe care locatorul ar trebui să o plătească pentru un contract similar de leasing sau, în cazul în care aceasta nu poate fi determinată, rata pe care, la începutul contractului de leasing, locatorul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru o perioadă similară și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru achiziționarea activului.

Chiria contingentă reprezintă acea parte a plăților de leasing care nu are o valoare determinată, ci este stabilită în funcție de valoarea viitoare a unui factor care se modifică în funcție de orice alte condiții decât trecerea timpului (de exemplu, un procentaj din vânzările viitoare, gradul de utilizare viitoare, indici viitori de preț, ratele viitoare ale dobânzilor practicate pe piață).

5. Un acord sau un angajament de leasing poate să cuprindă prevederi referitoare la ajustarea plăților de leasing în funcție de modificările apărute în costurile de construcție sau de achiziție ale proprietății date în leasing sau în funcție de modificări apărute în alte evaluări privind costul sau valoarea, precum nivelurile generale de preț, sau în costurile locatorului de finanțare a contractului de leasing, în perioada cuprinsă între începerea contractului de leasing și începerea perioadei de leasing. În aceste cazuri, în sensul prezentului standard, se presupune că efectul acestor modificări a avut loc la începerea contractului de leasing.
6. Definiția contractului de leasing include contractele de închiriere a unui activ care conțin o clauză care îi oferă locatorului opțiunea de a deveni proprietar în baza îndeplinirii condițiilor contractuale. Aceste contracte sunt denumite uneori contracte de închiriere cu opțiune de cumpărare.

CLASIFICAREA CONTRACTELOR DE LEASING

7. Clasificarea contractelor de leasing adoptată de prezentul standard are la bază gradul în care riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ care face obiectul unui contract de leasing revin locatorului sau locatarului. Riscurile includ posibilele pierderi generate de neutilizarea la capacitatea maximă sau uzura tehnologică și posibilele variații ale veniturilor provocate de modificări ale condițiilor economice. Beneficiile pot fi reprezentate de previziunile privind o exploatare rentabilă pe durata de viață economică a activului și câștigurile rezultate din aprecierea sa valorică sau din realizarea valorii sale reziduale.

▼ **M5**

8. *Un contract de leasing este clasificat ca fiind un contract de leasing financiar în cazul în care transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente proprietății. Un contract de leasing este clasificat ca fiind un contract de leasing operațional în cazul în care nu transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente proprietății.*
9. Întrucât tranzacția dintre locator și locatar se bazează pe un contract de leasing comun ambelor părți, este oportun să se utilizeze definiții consecvente. Aplicarea acestor definiții în împrejurările diferite ale celor două părți poate conduce, uneori, la clasificarea diferită a aceluiași contract de leasing. De exemplu, acest lucru se poate întâmpla în cazul în care locatorul beneficiază de o garantare a valorii reziduale oferită de un terț neafiliat locatarului.
10. Clasificarea unui contract de leasing ca fiind un contract de leasing financiar sau operațional depinde mai degrabă de fondul tranzacției, decât de forma contractului (*). Exemple de situații care, separat sau în combinație, duc, în mod normal, la clasificarea unui leasing ca fiind un contract de leasing financiar sunt:
- (a) contractul de leasing transferă locatarului dreptul de proprietate asupra activului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;
 - (b) locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț preconizat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, să existe o certitudine rezonabilă că opțiunea va fi exercitată;
 - (c) durata contractului de leasing acoperă cea mai mare parte din durata de viață economică a activului, chiar dacă dreptul de proprietate nu este transferat;
 - (d) la începutul contractului de leasing, valoarea curentă a plăților minime de leasing este egală cel puțin cu aproape întreaga valoare justă a activului care face obiectului contractului de leasing
și
 - (e) activele care fac obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.
11. Printre indicatorii situațiilor care, separat sau în combinație, pot să conducă, de asemenea, la clasificarea unui contract de leasing ca fiind un contract de leasing financiar se numără:
- (a) în cazul în care locatarul poate rezilia contractul de leasing, pierderile locatarului generate de rezilierea contractului revin locatarului;
 - (b) câștigurile sau pierderile rezultate din variația valorii juste a valorii reziduale sunt în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalentă cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzări la sfârșitul contractului de leasing)
și
 - (c) locatarul are posibilitatea de a prelungi contractul de leasing pentru o a doua perioadă, la o chirie substanțial mai mică decât chiria de pe piață.
12. Exemplele și indicatorii de la punctele 10 și 11 nu sunt întotdeauna concludenți. În cazul în care, din alte caracteristici, reiese în mod clar că leasingul nu transferă toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate, contractul de leasing este clasificat ca fiind operațional. De exemplu, acest lucru se poate întâmpla în cazul în care dreptul de proprietate asupra activului este transferat la sfârșitul contractului de leasing pentru o plată variabilă egală cu valoarea sa justă la momentul respectiv sau în cazul în care există chirii contingente și, ca urmare a acestora, locatarul nu mai deține cea mai mare parte a unor astfel de riscuri și beneficii.
13. Clasificarea se realizează la începutul contractului de leasing. În cazul în care locatarul și locatorul convin, în orice moment, să modifice clauzele contractului de leasing, altfel decât prin reînnoirea contractului, astfel

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing.*

▼M5

încât, dacă dispozițiile modificate ar fi fost în vigoare la începutul contractului de leasing, contractul ar fi fost clasificat diferit în conformitate cu criteriile de la punctele 7-12, contractul revizuit este considerat un contract nou pe întreaga durată a acestuia. Cu toate acestea, modificările în estimări (de exemplu, modificări ale duratei estimate de viață economică sau ale valorii reziduale a bunului care face obiectul contractului) sau modificările împrejurărilor (de exemplu neîndeplinirea de către locatar a obligațiilor ce îi revin) nu determină o nouă clasificare a contractului de leasing din punct de vedere contabil.

14. Contractele de leasing care au ca obiect terenuri și clădiri sunt clasificate ca fiind contracte de leasing operațional sau financiar în același mod ca și contractele de leasing care au ca obiect alte active. Cu toate acestea, o caracteristică specifică terenurilor este faptul că acestea au, în mod normal, o durată de viață economică nedeterminată și, în cazul în care nu se preconizează un transfer către locatar al drepturilor de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, acestuia nu îi revine cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente proprietății, caz în care leasingul privind terenul va fi un contract de leasing operațional. O plată inițială efectuată la încheierea sau achiziționarea unui leasing contabilizat ca fiind operațional reprezintă plăți de leasing în avans, care se amortizează pe durata contractului de leasing, în funcție de graficul de beneficii aduse.
15. Elementele teren și clădiri ale unui contract de leasing imobiliar sunt luate în considerare separat pentru clasificare. În cazul în care se preconizează că titlurile de proprietate ale ambelor elemente vor trece în posesia locatarului la sfârșitul contractului de leasing, ambele elemente sunt clasificate ca fiind leasing financiar, indiferent dacă sunt analizate ca un contract ori ca două contracte, cu excepția cazului în care reiese în mod clar, din alte caracteristici, faptul că leasingul nu transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra unui element sau ambelor elemente. Atunci când terenul are o viață economică nedeterminată, elementul teren este clasificat, în mod normal, ca leasing operațional, cu excepția cazului în care se preconizează că dreptul de proprietate va fi transferat locatarului la sfârșitul contractului de leasing, în conformitate cu punctul 14. Elementul clădiri este clasificat ca fiind leasing financiar sau operațional în conformitate cu punctele 7-13.
16. Ori de câte ori este necesar pentru clasificarea și contabilizarea leasingului imobiliar, plățile minime de leasing (inclusiv orice plăți în avans forfetare) se repartizează elementelor de clădiri și teren proporțional cu valorile juste relative ale drepturilor de utilizare în sistem leasing ale elementelor de teren și clădiri, la începutul contractului de leasing. În cazul în care plățile de leasing nu se pot repartiza în mod credibil acestor două elemente, întregul leasing este clasificat ca fiind în totalitate leasing financiar, cu excepția cazului în care reiese în mod clar că ambele elemente sunt de leasing operațional, iar întregul leasing este clasificat ca fiind leasing operațional.
17. În cazul unui leasing imobiliar în care suma care ar fi recunoscută inițial pentru elementul de teren, în conformitate cu punctul 20, este nesemnificativă, terenul și clădirile pot fi tratate ca un singur element în vederea clasificării contractului de leasing și pot fi clasificate drept leasing financiar sau operațional, în conformitate cu punctele 7-13. Într-o astfel de situație, durata de viață economică a clădirilor este considerată ca fiind durata de viață economică a întregului activ dat în leasing.
18. Nu este necesară evaluarea separată a elementelor de teren și clădiri atunci când dreptul locatarului atât asupra clădirilor, cât și asupra terenului este clasificat ca investiție imobiliară, în conformitate cu IAS 40, și este adoptat modelul valorii juste. Se impune realizarea unor calcule detaliate doar în cazul în care clasificarea unui element sau a ambelor elemente este neclară.
19. În conformitate cu IAS 40, un locatar poate clasifica un drept imobiliar deținut în baza unui contract de leasing operațional ca fiind o investiție imobiliară. În acest caz, dreptul imobiliar este înregistrat la fel ca un leasing financiar și, în plus, se utilizează modelul valorii juste pentru activul recunoscut. Locatarul continuă să contabilizeze contractul de leasing ca pe un leasing financiar, chiar dacă un eveniment ulterior modifică natura dreptului imobiliar al locatarului, astfel încât acesta nu mai poate fi clasificat ca investiție imobiliară. În continuare sunt prezentate exemple de astfel de situații:

▼M5

(a) locatarul ocupă proprietatea, iar aceasta devine ulterior proprietate imobiliară utilizată de posesor la un cost estimat ca fiind egal cu valoarea sa justă la data modificării utilizării

sau

(b) locatarul acordă o subînchiriere, care transferă unui terț cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate. O astfel de subînchiriere este contabilizată de locatar ca leasing financiar către un terț, cu toate că terțul o poate contabiliza ca leasing operațional.

CONTRACTE DE LEASING REFLECTATE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE LOCATARILOR

Leasing financiar

Recunoaștere inițială

20. ***La începutul perioadei de leasing, locatarii înregistrează contractele de leasing financiar ca active și pasive în bilanțurile lor la o valoare egală cu valoarea justă a bunului care face obiectul contractului sau cu valoarea curentă a plăților minime de leasing, dacă aceasta din urmă este mai mică, fiecare fiind determinată la începutul contractului de leasing. Pentru calcularea valorii curente a plăților minime de leasing, rata de actualizare este rata implicită a dobânzii din contractul de leasing, în cazul în care aceasta poate fi determinată; în caz contrar este utilizată rata dobânzii marginale a locatarului. Orice costuri inițiale directe ale locatarului sunt adăugate la suma recunoscută drept activ.***
21. Tranzacțiile și alte evenimente sunt contabilizate și prezentate în funcție de fondul lor și de realitatea financiară, nu doar în funcție de forma lor juridică. Cu toate că forma juridică a unui contract de leasing prevede faptul că locatarul nu poate să dobândească dreptul de proprietate asupra activului care face obiectul contractului de leasing, în cazul contractelor de leasing financiar, fondul și realitatea financiară rezidă în faptul că locatarul dobândește beneficiile economice ale utilizării activului care face obiectul contractului de leasing pentru cea mai mare parte din durata sa de viață economică, în schimbul asumării unei obligații de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea justă a bunului la începutul contractului de leasing și cu cheltuielile de finanțare aferente.
22. În cazul în care astfel de tranzacții de leasing nu sunt reflectate în bilanțul locatarului, resursele economice și nivelul obligațiilor unei entități sunt subevaluate, denaturându-se astfel indicatorii financiari. Prin urmare, este oportună înregistrarea contractului de leasing financiar în bilanțul locatarului atât ca activ, cât și ca o obligație de a achita plățile viitoare de leasing. La începutul contractului de leasing, activul și pasivul corespunzător plăților viitoare de leasing sunt recunoscute în bilanț la valori egale, cu excepția oricăror costuri inițiale indirecte ale locatarului care sunt adăugate la suma recunoscută ca activ.
23. Nu este oportună prezentarea în situațiile financiare a pasivelor aferente activelor care fac obiectul unor contracte de leasing sub forma unei deduceri din activele date în leasing. În cazul în care, la prezentarea pasivelor în bilanț, se face distincția între pasivele curente și cele pe termen lung, aceeași distincție se face și pentru pasivele aferente contractelor de leasing.
24. Anumite activități specifice de leasing, precum negocierea și încheierea contractelor de leasing, implică, deseori, costuri directe inițiale. Costurile care sunt identificate drept costuri care se pot atribui direct activităților desfășurate de locatar pentru un contract de leasing financiar se adaugă la valoarea înregistrată ca activ.

Evaluare ulterioară

25. ***Plățile minime de leasing sunt defalcate în cheltuieli de finanțare și reducerea soldului pasivului. Cheltuielile de finanțare sunt alocate fiecărei perioade de pe durata contractului de leasing, astfel încât să se obțină o rată periodică constantă a dobânzii la soldul datoriei în fiecare perioadă. Chiriile contingente sunt înregistrate drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate.***

▼ **M5**

26. În practică, pentru alocarea cheltuielilor de finanțare pe perioade pe durata contractului de leasing, un locatar poate folosi o formă dată de aproximare pentru simplificarea calculelor.
27. *Un contract de leasing financiar generează, în fiecare perioadă contabilă, cheltuieli cu amortizarea aferentă activelor amortizabile, precum și unor cheltuieli financiare. Politica de amortizare pentru activele amortizabile care fac obiectul unor contracte de leasing este consecventă cu cea aplicată activelor amortizabile proprii, iar amortizarea recunoscută se calculează în conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale și IAS 38 Imobilizări necorporale. În cazul în care nu există o certitudine rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate la sfârșitul duratei contractului de leasing, activul se amortizează în totalitate pe durata contractului de leasing sau, dacă aceasta este mai scurtă, pe durata sa de viață utilă.*
28. Valoarea amortizabilă a unui activ care face obiectul unui contract de leasing se alocă fiecărei perioade contabile din perioada estimată de utilizare printr-o metodă sistematică, consecventă cu politica de amortizare adoptată de locatar pentru activele amortizabile deținute în proprietate. În cazul în care există o certitudine rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, perioada estimată de utilizare este durata de viață utilă a activului; în caz contrar, activul se amortizează pe durata contractului de leasing sau, în cazul în care aceasta este mai scurtă, pe durata sa de viață utilă.
29. Suma cheltuielilor cu amortizarea aferente activului și a cheltuielilor de finanțare aferente perioadei este rareori egală cu plățile de leasing exigibile în aceeași perioadă și, prin urmare, nu este oportun să se recunoască plățile de leasing exigibile drept cheltuieli. În consecință, după începutul perioadei de leasing, este puțin probabil ca activul și pasivul aferent să fie egale ca valoare.
30. Pentru a determina dacă un activ care face obiectul unui contract de leasing s-a depreciat, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*.
31. **În plus față de îndeplinirea cerințelor prevăzute de IAS 32 Instrumente financiare: prezentare și descriere, pentru contractele de leasing financiar locatarul prezintă următoarele informații:**
- (a) **pentru fiecare clasă de active, valoarea contabilă netă la data bilanșului;**
 - (b) **o reconciliere între totalul plăților minime viitoare de leasing la data bilanșului și valoarea lor actualizată. De asemenea, entitatea prezintă totalul plăților minime viitoare de leasing la data bilanșului și valoarea lor curentă, pentru fiecare dintre următoarele perioade:**
 - (i) până la un an;
 - (ii) între un an și cinci ani;
 - (iii) peste cinci ani;
 - (c) **chiriile contingente recunoscute drept cheltuială aferentă perioadei;**
 - (d) **totalul plăților minime viitoare aferente subcontractelor de leasing preconizate a fi obținute în baza unor subcontracte irevocabile de leasing, la data bilanșului;**
și
 - (e) **o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, care să furnizeze cel puțin următoarele elemente:**
 - (i) baza pentru determinarea chiriilor contingente exigibile;
 - (ii) existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și a(le) clauzelor de escaladare a prețurilor
și
 - (iii) restricțiile impuse prin contractele de leasing, precum cele privind dividendele, datoriile suplimentare și alte operațiuni de leasing.

▼M5

32. De asemenea, locatarilor li se aplică cerințele privind prezentarea informațiilor prevăzute de IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41 pentru active închiriate prin contracte de leasing financiar.

Leasing operațional

33. *Plățile de leasing efectuate în baza unui contract de leasing operațional sunt recunoscute liniar, pe durata contractului de leasing, drept cheltuieli, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiilor obținute de utilizator (*)*.
34. Pentru contractele de leasing operațional, plățile de leasing (cu excepția costurilor unor servicii, cum ar fi asigurarea și întreținerea) sunt recunoscute liniar drept cheltuieli, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiilor obținute de utilizator, chiar dacă plățile nu sunt efectuate pe aceeași bază.
35. *Suplimentar față de cerințele IAS 32, pentru contractele de leasing operațional, locatarii prezintă următoarele informații:*
- (a) *totalul plăților minime viitoare de leasing de efectuat în baza unor contracte irevocabile de leasing operațional pentru fiecare dintre următoarele perioade:*
 - (i) *până la un an;*
 - (ii) *între un an și cinci ani;*
 - (iii) *peste cinci ani;*
 - (b) *totalul plăților minime viitoare aferente subcontractelor de leasing prevăzute a fi încasate în baza unor subcontracte irevocabile de leasing, la data bilanțului;*
 - (c) *plățile aferente contactelor și subcontractelor de leasing, recunoscute drept cheltuieli în rezultatul perioadei, cu defalcarea valorilor pe plăți minime de leasing, chirii contingente și plăți aferente subcontractelor de leasing;*
 - (d) *o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, care să furnizeze cel puțin următoarele elemente:*
 - (i) *baza de determinare a chiriilor contingente de plată exigibile;*
 - (ii) *existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și a(le) clauzelor de escaladare a prețurilor și*
 - (iii) *restricțiile impuse prin contractele de leasing, precum cele privind dividendele, datoriile suplimentare și alte operațiuni de leasing.*

CONTRACTELE DE LEASING REFLECTATE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE LOCATORILOR

Leasing financiar

Recunoaștere inițială

36. *Locatorii recunosc în bilanț activele deținute în baza unor contracte de leasing financiar și le prezintă drept creanțe, la o valoare egală cu investiția netă în contractul de leasing.*
37. În baza unui contract de leasing financiar, locatorul transmite locatarului cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului juridic de proprietate și, din acest motiv, locatorul tratează plățile de leasing de încasat ca rambursare a principalului și ca venit financiar aferent, acesta din urmă reprezentând rambursarea și recompensarea locatorului pentru investiția și serviciile sale.
38. Locatorii suportă frecvent costuri inițiale indirecte care includ sume precum comisioanele, onorarii juridice și costuri interne care sunt suplimentare și care se pot atribui direct negocierii și semnării contractului de leasing. În aceste costuri nu sunt incluse cheltuielile generale, precum

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-15 *Leasing operațional - Stimulente*.

▼ M5

cele aferente unei echipe de marketing și vânzări. Pentru alte contracte de leasing financiar decât cele care implică locatori producători sau distribuitori, costurile directe inițiale sunt incluse în evaluarea inițială a sumei de primit din contractul de leasing financiar și reduc valoarea venitului recunoscut pe durata contractului de leasing. Rata implicită a dobânzii de leasing este definită astfel încât costurile inițiale directe să fie incluse în mod automat în suma de primit din leasingul financiar; nu este necesar să fie adăugate separat. Costurile suportate de locatorul producător sau distribuitor în legătură cu negocierea și semnarea contractului de leasing sunt excluse din definiția costurilor directe inițiale. În consecință, ele sunt excluse din investiția netă în contractul de leasing și sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când este recunoscut profitul din vânzare, ceea ce, în cazul unui leasing financiar, are loc, în mod normal, la începutul perioadei de leasing.

Evaluare ulterioară

39. ***Recunoașterea venitului financiar are la bază un model care reflectă o rată periodică constantă a rentabilității aferente investiției nete a locatorului în contractul de leasing financiar.***
40. Locatorul urmărește alocarea veniturilor financiare pe durata contractului de leasing, pe o bază sistematică și rațională. Această alocare a veniturilor se bazează pe baza unui model care reflectă o rentabilitate periodică constantă a investiției nete a locatorului în contractul de leasing financiar. Plățile de leasing aferente perioadei contabile, cu excepția costurilor serviciilor, se deduc din investiția brută în contractul de leasing, pentru diminuarea valorii principalului și a venitului financiar nerealizat.
41. Valorile reziduale negarantate estimate, utilizate pentru calcularea investiției brute a locatorului într-un contract de leasing, sunt reanalizate periodic. În cazul în care a avut loc o diminuare a valorii reziduale negarantate estimate, alocarea veniturilor pe durata contractului de leasing se reanalizează și orice reducere a sumelor deja acumulate este recunoscută imediat.
42. ***Locatorii care sunt producători sau distribuitori recunosc profitul sau pierderea din vânzări în rezultatul perioadei, în conformitate cu politica adoptată de entitate pentru vânzările ferme. În cazul în care se stabilesc rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, profitul din vânzări este limitat la cel care ar fi obținut în cazul în care s-ar aplica o rată a dobânzii de pe piață. Costurile înregistrate de un locator producător sau distribuitor în legătură cu negocierea și semnarea unui contract de leasing sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când este recunoscut profitul din vânzări.***
43. Producătorii sau distribuitorii oferă deseori clienților opțiunea de a cumpăra un activ sau de a-l închiria în leasing. Un contract de leasing financiar încheiat de un locator producător sau distribuitor pentru un activ generează două tipuri de venituri:
 - (a) profitul sau pierderea echivalentă profitului sau pierderii rezultate din vânzarea fermă a activului care face obiectul contractului de leasing, la prețuri de vânzare normale, reflectând orice reduceri comerciale sau de volum aplicabile
 - și
 - (b) veniturile financiare pe durata contractului de leasing.
44. Venitul din vânzare recunoscut de un locator producător sau distribuitor la începutul duratei contractului de leasing financiar reprezintă valoarea justă a activului sau, în cazul în care este mai mică, valoarea curentă a plăților minime de leasing datorate locatorului, calculată la o rată a dobânzii de pe piață. Costul vânzării, recunoscut la începutul duratei contractului de leasing, este costul bunului care face obiectul contractului de leasing sau valoarea contabilă, în cazul în care aceasta diferă de costul bunului, minus valoarea curentă a valorii reziduale negarantate. Diferența dintre venitul din vânzare și costul vânzării reprezintă profitul din vânzări, recunoscut în conformitate cu politica entității privind vânzările ferme.
45. Locatorii producători sau distribuitori stabilesc, uneori, rate ale dobânzii scăzute în mod artificial pentru a atrage clienți. Utilizarea unei astfel de rate va face ca o parte excesivă din veniturile totale ale tranzacției să fie înregistrată în momentul vânzării. În cazul în care se stabilesc rate ale

▼ **M5**

dobânzii scăzute în mod artificial, profitul din vânzări este limitat la cel care ar fi obținut dacă s-ar aplica o rată a dobânzii de pe piață.

46. Costurile unui locator producător sau distribuitor cu negocierea și semnarea unui contract de leasing sunt recunoscute drept cheltuieli la începutul duratei contractului de leasing, deoarece au legătură în special cu realizarea profitului din vânzări al producătorului sau al distribuitorului.
47. **Suplimentar față de respectarea cerințelor din IAS 32, pentru contractele de leasing financiar, locatorii prezintă următoarele informații:**
- (a) ***o reconciliere între investiția brută totală în contractul de leasing, la data bilanțului, și valoarea curentă a plăților minime de leasing de încasat la data bilanțului. De asemenea, o entitate prezintă investiția brută în contractul de leasing și valoarea curentă a plăților minime de leasing de încasat la data bilanțului, pentru fiecare dintre următoarele perioade:***
- (i) ***până la un an;***
- (ii) ***între un an și cinci ani;***
- (iii) ***peste cinci ani;***
- (b) ***venit financiar nerealizat;***
- (c) ***valorile reziduale negarantate acumulate în favoarea locatorului;***
- (d) ***reducerile de valoare acumulate pentru plățile minime de leasing de încasat care sunt irecuperabile;***
- (e) ***chiriile contingente recunoscute ca venituri ale perioadei;***
- și***
- (f) ***o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatorului.***
48. Ca indicator de creștere, este deseori util să fie prezentată și investiția brută diminuată cu veniturile nerealizate corespunzătoare noilor activități introduse în cursul perioadei contabile, după scăderea sumelor aferente contractelor de leasing revocate.

Leasing operațional

49. ***Locatorii prezintă activele care fac obiectul unor contracte de leasing operațional în bilanț în funcție de natura acestora.***
50. ***Veniturile din contractele de leasing operațional sunt recunoscute, liniar, ca venit pe durata contractului de leasing, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este considerată mai reprezentativă pentru eșalonarea în timp a diminuării beneficiilor generate de activul care face obiectul contractului (*).***
51. Costurile, inclusiv amortizarea, înregistrate pentru obținerea venitului din leasing, sunt recunoscute drept cheltuieli. Venitul din leasing (cu excepția încasărilor din servicii oferite, cum ar fi servicii de asigurare și întreținere) este recunoscut liniar pe durata contractului de leasing, chiar dacă încasările nu sunt înregistrate în mod liniar, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru eșalonarea în timp a diminuării beneficiilor generate de activul care face obiectul contractului.
52. ***Costurile directe inițiale înregistrate de locatori cu negocierea și semnarea unui contract de leasing operațional se adaugă în valoarea contabilă a activului care face obiectul contractului de leasing și sunt recunoscute drept cheltuieli pe durata contractului de leasing pe aceeași bază ca și venitul din leasing.***
53. ***Politica de amortizare a activelor amortizabile care fac obiectul unor contracte de leasing este consecventă cu politica normală de amortizare aplicată de locator unor active similare, iar amortizarea se calculează în conformitate cu IAS 16 și IAS 38.***
54. Pentru a determina dacă un activ care face obiectul unui contract de leasing s-a depreciat, o entitate aplică IAS 36.

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-15-*Leasing operațional - Stimulente*.

▼ **M5**

55. Un locator producător sau distribuitor nu recunoaște nici un profit din vânzări la încheierea unui contract de leasing operațional, deoarece tranzacția de leasing operațional nu este echivalentă cu o vânzare.
56. **Suplimentar față de respectarea cerințelor din IAS 32, pentru contractele de leasing operațional, locatorii prezintă următoarele informații:**
- (a) **plățile minime viitoare de leasing de încasat în baza unor contracte irevocabile de leasing operațional, ca valoare totală și defalcate pentru fiecare dintre următoarele perioade:**
- (i) *până la un an;*
- (ii) *între un an și cinci ani;*
- (iii) *peste cinci ani;*
- (b) **chiriile contingente totale recunoscute în venitul perioadei;**
- (c) **descriere generală a contractelor de leasing ale locatorului.**
57. De asemenea, locatorilor li se aplică cerințele privind prezentarea informațiilor prevăzute de IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41 pentru activele care sunt închiriate în baza unor contracte de leasing operațional.

TRANZACȚII DE VÂNZARE ȘI LEASEBACK

58. O tranzacție de vânzare și leaseback implică vânzarea unui activ și închirierea aceluiași activ în regim de leasing. Plățile de leasing și prețul de vânzare sunt, de obicei, interdependente, întrucât sunt negociate împreună. Tratatamentul contabil aplicat tranzacției de vânzare și leaseback depinde de tipul contractului de leasing implicat.
59. **În cazul în care o tranzacție de vânzare și leaseback conduce la încheierea unui contract de leasing financiar, suma cu care încasările din vânzare depășesc valoarea contabilă nu este recunoscută imediat ca venit de către vânzătorul-locatar. În schimb, această sumă este amânată și amortizată pe durata contractului de leasing.**
60. În cazul în care tranzacția de leaseback este un contract de leasing financiar, tranzacția este un mijloc prin care locatorul acordă finanțare locatarului, activul având rolul de garanție. Din acest motiv, nu este oportun ca diferența dintre încasările rezultate din vânzare și valoarea contabilă să fie recunoscută ca venit. Această diferență se amână și se amortizează pe durata contractului de leasing.
61. **În cazul în care o tranzacție de vânzare și leaseback conduce la încheierea unui contract de leasing operațional și este evident că tranzacția se realizează la valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscute imediat. În cazul în care prețul de vânzare este mai mic decât valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscute imediat, cu excepția cazului în care, dacă pierderea este compensată prin plăți viitoare de leasing sub prețul pieței, ea trebuie amânată și amortizată proporțional cu plățile de leasing pe durata estimată de utilizare a activului. În cazul în care prețul de vânzare este mai mare decât valoarea justă, surplusul peste valoarea justă trebuie amânat și amortizat pe durata estimată de utilizare a activului.**
62. În cazul în care tranzacția de leaseback este un contract de leasing operațional, iar plățile de leasing și prețul de vânzare sunt stabilite la valoarea justă, a avut loc, de fapt, o tranzacție normală de vânzare și orice profit sau pierdere sunt recunoscute imediat.
63. **În cazul contractelor de leasing operațional, dacă valoarea justă în momentul tranzacției de vânzare și leaseback este mai mică decât valoarea contabilă a activului, este recunoscută imediat o pierdere egală cu diferența dintre valoarea contabilă și valoarea justă.**
64. În cazul contractelor de leasing financiar nu este necesară o astfel de ajustare, cu excepția cazului în care survine o pierdere de valoare și în care valoarea contabilă se reduce până la valoarea recuperabilă, în conformitate cu IAS 36.
65. Cerințele privind prezentarea informațiilor de către locatari și locatori se aplică și tranzacțiilor de vânzare și leaseback. Descrierea contractelor importante de leasing conduce la prezentarea unor clauze unice sau

▼M5

neobișnuite ale contractelor sau a condițiilor de realizare a tranzacțiilor de vânzare și leaseback.

66. Tranzacțiile de vânzare și leaseback pot determina aplicarea criteriilor de prezentare separată prevăzute de IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

DISPOZIȚII TRANZITORII

67. *Sub rezerva punctului 68, aplicarea retroactivă a prezentului standard este încurajată, dar nu obligatorie. În cazul în care standardul nu este aplicat retroactiv, se consideră că soldul oricărui contract de leasing financiar preexistent a fost determinat corect de către locator, iar acest sold este contabilizat ulterior în conformitate cu dispozițiile prezentului standard.*
68. *O entitate care a aplicat anterior IAS 17 (revizuit în 1997) aplică modificările introduse de prezentul standard retroactiv, pentru toate contractele de leasing sau, în cazul în care IAS 17 (revizuit în 1997) nu a fost aplicat retroactiv, pentru toate contractele de leasing încheiate de la prima dată la care a aplicat prezentul standard.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

69. *O entitate aplică prezentul standard pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA IAS 17 (REVIZUIT ÎN 1997)

70. Prezentul standard înlocuiește IAS 17 *Contracte de leasing* (revizuit în 1997).

▼ **M5**

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acesti date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

- A1. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].
A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

▼ **B**

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 18
(REVIZUIT 1993)**

Venituri din activități curente

În 1998, IAS 39, Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, a modificat punctul 11 din IAS 18, introducând o trimitere la IAS 39.

În mai 1999, IAS 10 (revizuit 1999), Evenimente ulterioare datei bilanțului, a modificat punctul 36. Textul modificat a intrat în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2000 sau ulterior acestei date.

În ianuarie 2001, IAS 41, Agricultură, a modificat punctul 6. IAS 41 se aplică situațiilor financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2003 sau ulterior acestei date.

Următoarele interpretări SIC se referă la IAS 18:

- SIC-27: Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing,
- SIC-31: Venituri din activități curente – tranzacții barter care au ca obiect servicii de publicitate.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-6
Definiții	7-8
Evaluarea veniturilor din activități curente	9-12
Identificarea tranzacției	13
Vânzarea de bunuri	14-19
Prestarea de servicii	20-28
Dobânzi, redevențe și dividende	29-34
Prezentarea informațiilor	35-36
Data intrării în vigoare	37

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Veniturile sunt definite în cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ca majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale valorii activelor sau diminuări ale pasivelor care conduc la majorări ale capitalurilor proprii, altele decât cele obținute prin aportul participanților la capitalurile proprii. Veniturile includ atât venituri din activități curente, cât și câștiguri. Veniturile din activități curente sunt veniturile care survin în cursul activităților curente ale unei întreprinderi și sunt

▼B

cunoscute sub mai multe denumiri, printre care vânzări, onorarii, dobânzi, dividende și redevențe. Obiectivul prezentului standard este de a reglementa tratamentul aplicabil veniturilor din activități curente generate de anumite tipuri de tranzacții și evenimente.

Un element de primă importanță în contabilizarea veniturilor din activități curente este determinarea momentului în care trebuie recunoscute veniturile. Veniturile din activități curente sunt recunoscute în cazul în care există probabilitatea ca întreprinderea să obțină beneficii economice în viitor, iar beneficiile în cauză pot fi evaluate în mod credibil. Prezentul standard identifică situațiile în care vor fi îndeplinite aceste criterii și, prin urmare, vor fi recunoscute veniturile din activități curente. De asemenea, prezentul standard oferă instrucțiuni practice de aplicare a acestor criterii.

DOMENIUL DE APLICARE

1. **Prezentul standard se va aplica la contabilizarea veniturilor din activități curente provenite din următoarele tranzacții și evenimente:**
 - (a) **vânzarea de bunuri;**
 - (b) **prestarea de servicii și**
 - (c) **utilizarea de către alte părți a activelor întreprinderii generatoare de dobânzi, redevențe și dividende.**
2. Prezentul standard înlocuiește IAS 18, Recunoașterea veniturilor din activități curente, aprobat în 1982.
3. Bunurile includ bunurile produse de întreprindere pentru a fi vândute, precum și bunurile achiziționate pentru a fi revândute, precum mărfurile cumpărate de către un comerciant cu amănuntul sau terenurile și alte proprietăți deținute în scopul revânzării.
4. În mod normal, prestarea de servicii implică executarea de către întreprindere a unei sarcini prevăzute într-un contract pe parcursul unei anumite perioade de timp. Serviciile pot fi prestate într-o singură perioadă sau pe parcursul mai multor perioade. Unele contracte de prestări servicii sunt legate direct de contracte de construcții, de exemplu, contractele privind serviciile prestate de directorii de proiecte și de arhitecți. Veniturile generate de astfel de contracte nu sunt reglementate de prezentul standard, ele fiind tratate în conformitate cu cerințele aplicabile contactelor de construcții prevăzute de IAS 11, Contracte de construcții.
5. Utilizarea de către alte părți a activelor întreprinderii generează venituri din activități curente sub formă de:
 - (a) dobânzi – încasări pentru utilizarea numerarului, a echivalentelor de numerar sau a unor sume datorate întreprinderii;
 - (b) redevențe – încasări pentru utilizarea activelor imobilizate ale întreprinderii, precum patente, mărci înregistrate, drepturi de autor și programe de calculator;
 - (c) dividende – distribuirea profiturilor către deținătorii de investiții de capitaluri proprii, proporțional cu cota deținută dintr-o anumită clasă de capital.
6. Prezentul standard nu reglementează veniturile din activitățile curente provenite din:
 - (a) contracte de leasing (a se vedea IAS 17, Leasing);
 - (b) dividende provenite din investiții contabilizate conform metodei punerii în echivalență (a se vedea IAS 28, Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate);
 - (c) contracte de asigurări ale societăților de asigurări;
 - (d) modificări ale valorii juste a activelor și pasivelor financiare sau cesionarea acestora (a se vedea IAS 39, Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare);
 - (e) modificări ale valorii altor active circulante;
 - (f) recunoașterea inițială și modificări ale valorii juste a activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41, Agricultură);

▼B

- (g) recunoașterea inițială a producției agricole (a se vedea IAS 41, Agricultură) și
- (h) extracția produselor mineraliere.

DEFINIȚII

7. **În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:**

Veniturile din activitățile curente sunt intrările brute de beneficii economice dintr-o perioadă, generate în cursul activităților curente ale unei întreprinderi, în cazul în care aceste intrări conduc la creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât majorările generate de aportul participanților la capitalurile proprii.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat sau un pasiv ar putea fi decontat de bunăvoie și în cunoștință de cauză între două părți, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

8. Veniturile din activitățile curente includ doar fluxurile brute de beneficii economice primite sau de primit de către întreprindere în nume propriu. Sumele colectate în numele unor terțe părți, precum impozitele pe vânzări, taxele pentru bunuri și servicii și taxa pe valoarea adăugată nu reprezintă beneficii economice care revin întreprinderii și nu conduc la creșteri ale capitalurilor proprii. Prin urmare, acestea sunt excluse din veniturile din activități curente. În mod similar, în cazul unui contract de mandat, fluxurile brute de beneficii economice includ sumele colectate în numele mandantului și care nu conduc la creșteri ale capitalurilor proprii ale întreprinderii. Sumele colectate în numele mandantului nu reprezintă venituri din activități curente. În schimb, comisioanele constituie venituri din activități curente.

EVALUAREA VENITURILOR DIN ACTIVITĂȚI CURENTE

9. **Veniturile din activitățile curente vor fi evaluate la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit⁽¹⁾.**

10. Valoarea veniturilor din activitățile curente rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord dintre întreprindere și cumpărătorul sau utilizatorul activului. Veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, ținând seama de valoarea oricăror reduceri comerciale și rabaturi cantitative oferite de întreprindere.

11. În majoritatea cazurilor, contraprestația este sub formă de numerar sau echivalente de numerar, iar valoarea veniturilor din activitățile curente este egală cu valoarea numerarului sau echivalentelor de numerar primite sau de primit. Cu toate acestea, în cazul în care intrarea numerarului sau a echivalentelor de numerar este amânată, valoarea justă a contraprestației poate fi mai mică decât valoarea nominală a numerarului primit sau de primit. De exemplu, o întreprindere poate oferi cumpărătorului un credit fără dobândă sau poate accepta de la cumpărător efecte comerciale cu o rată a dobânzii mai mică decât dobânda de pe piață drept contraprestație pentru vânzarea bunurilor. În cazul în care acest aranjament constituie efectiv o tranzacție de finanțare, valoarea justă a contraprestației se determină prin actualizarea tuturor încasărilor viitoare, utilizând o rată a dobânzii implicită. Rata implicită a dobânzii este rata cel mai clar determinată dintre:

- (a) rata predominantă pentru un instrument similar al unui emitent având un nivel similar al riscului de creditare sau
- (b) o rată a dobânzii care actualizează valoarea nominală a instrumentului la prețul curent de vânzare în numerar al bunurilor sau serviciilor.

Diferența dintre valoarea justă și valoarea nominală a contraprestației este recunoscută ca venit din dobânzi, conform punctelor 29 și 30 și în conformitate cu IAS 39, Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare.

12. În cazul în care bunurile sau serviciile sunt schimbate cu bunuri sau servicii similare ca natură și valoare, schimbul nu este privit ca o tranzacție generatoare de venituri din activități curente. De obicei, acesta este

⁽¹⁾ A se vedea, de asemenea, SIC-31: Venituri din activități curente – tranzacții barter care au ca obiect servicii de publicitate.

▼B

cazul mărfurilor precum petrolul sau laptele, pentru care furnizorii fac schimburi sau swapuri de stocuri între diverse zone pentru a satisface cererea de moment dintr-o anumită zonă. În cazul în care bunurile sau serviciile sunt vândute sau prestate în schimbul unor bunuri sau servicii care nu sunt similare, schimbul este privit ca o tranzacție generatoare de venituri din activități curente. Venitul din activități curente este evaluat la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, ajustat cu valoarea numerarului sau echivalentelor de numerar transferate. Dacă valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite nu poate fi evaluată în mod credibil, venitul din activități curente este evaluat la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor cedate, ajustat cu valoarea numerarului sau echivalentelor de numerar transferate.

IDENTIFICAREA TRANZACȚIEI

13. Criteriile de recunoaștere din prezentul standard sunt aplicate, de obicei, separat pentru fiecare tranzacție. Cu toate acestea, în anumite cazuri, criteriile de recunoaștere sunt aplicate componentelor identificabile separat ale unei singure tranzacții, pentru a putea reflecta fondul tranzacției. De exemplu, în cazul în care prețul de vânzare al unui produs include o sumă identificabilă pentru servicii ulterioare, suma în cauză este amânată și recunoscută ca venit în cursul perioadei în care sunt prestate serviciile. Implicat, criteriile de recunoaștere sunt aplicate mai multor tranzacții luate împreună în cazul în care între ele există o legătură care face ca efectul comercial să nu poată fi înțeles fără a se face trimitere la întreaga serie de tranzacții. De exemplu, o întreprindere poate să vândă bunuri și, în același timp, să încheie un contract separat pentru răscumpărarea bunurilor la o dată ulterioară, anulând astfel efectul tranzacției; într-un astfel de caz, cele două tranzacții sunt tratate împreună.

VÂNZAREA DE BUNURI

14. **Veniturile din activități curente provenite din vânzarea de bunuri vor fi recunoscute în momentul în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:**
- (a) **întreprinderea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative inerente proprietății asupra bunurilor;**
 - (b) **întreprinderea nu mai este implicată în gestionarea bunurilor vândute la nivelul asociat de obicei proprietarului și nu mai deține controlul efectiv asupra lor;**
 - (c) **valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;**
 - (d) **există probabilitatea ca beneficiile economice asociate tranzacției să revină întreprinderii și**
 - (e) **costurile suportate sau care urmează a fi suportate în cursul tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.**
15. Pentru determinarea momentului în care o întreprindere a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative inerente proprietății este necesară o analiză a împrejurărilor tranzacției. În majoritatea cazurilor, transferul riscurilor și avantajelor inerente proprietății coincide cu transferul titlului de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor inerente proprietății apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului de proprietate sau al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului.
16. În cazul în care întreprinderea păstrează riscurile semnificative inerente proprietății, tranzacția nu constituie o vânzare, iar veniturile din activități curente nu sunt recunoscute. O întreprindere poate păstra un risc semnificativ inerent proprietății în mai multe moduri. Exemplele de situații în care întreprinderea păstrează riscuri și avantaje semnificative inerente proprietății includ:
- (a) cazul în care întreprinderea păstrează o obligație privind performanțele nesatisfăcătoare, neacoperite de prevederile de garanție normale;
 - (b) cazul în care încasarea veniturilor din activități curente dintr-o anumită vânzare este condiționată de realizarea de către cumpărător a veniturilor din activități curente din vânzarea acelorași bunuri;

▼B

- (c) cazul în care bunurile sunt livrate sub rezerva instalării lor, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului, care nu a fost încă realizată de către întreprindere și
- (d) cazul în care cumpărătorul are dreptul de a returna bunurile cumpărate dintr-un motiv specificat în contractul de vânzare-cumpărare, iar întreprinderea nu este sigură de probabilitatea înapoierii bunurilor.
17. În cazul în care o întreprindere păstrează doar un risc nesemnificativ inerent proprietății, tranzacția reprezintă o vânzare, iar veniturile din activități curente sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a asigura colectarea creanței. Într-un astfel de caz, dacă întreprinderea a transferat riscurile și avantajele semnificative inerente proprietății, tranzacția reprezintă o vânzare, iar veniturile din activități curente sunt recunoscute. Un alt exemplu de întreprindere care păstrează doar un risc nesemnificativ inerent proprietății poate fi o vânzare cu amănuntul cu clauză de returnare a banilor, în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În astfel de cazuri, veniturile din activități curente sunt recunoscute în momentul vânzării, cu condiția ca vânzătorul să poată estima credibil posibilele returnări și să recunoască un pasiv pentru returnări, pe baza experienței anterioare și a altor factori relevanți.
18. Veniturile din activități curente sunt recunoscute doar în cazul în care există probabilitatea ca beneficiile economice asociate tranzacției să revină întreprinderii. În anumite cazuri, acest lucru poate fi puțin probabil până în momentul primirii contraprestației sau al înlăturării unei incertitudini. De exemplu, poate exista o incertitudine privind acordarea de către o autoritate guvernamentală străină a permisiunii de repatriere a contraprestației aferente unei vânzări efectuate într-o țară străină. În momentul în care este acordată permisiunea, incertitudinea este înlăturată, iar veniturile din activități curente sunt recunoscute. Cu toate acestea, în cazul în care apare o incertitudine privind colectarea unei sume recunoscută deja ca venit din activități curente, suma irecuperabilă sau suma a cărei recuperare a devenit improbabilă va fi recunoscută mai degrabă drept cheltuială decât ca o ajustare a valorii veniturilor din activități curente recunoscute inițial.
19. Veniturile și cheltuielile aferente aceleiași tranzacții sau altui eveniment sunt recunoscute simultan; acest proces este denumit în mod curent corespondența veniturilor și cheltuielilor. Cheltuielile, inclusiv garanțiile și alte costuri care pot să apară după livrarea bunurilor, pot fi evaluate credibil în momentul în care sunt satisfăcute celelalte condiții de recunoaștere a veniturilor din activități curente. Totuși, veniturile din activități curente nu pot fi recunoscute în cazul în care cheltuielile nu pot fi evaluate în mod credibil; în astfel de cazuri, orice contraprestație deja primită pentru vânzarea bunurilor este recunoscută drept pasiv.

PRESTAREA DE SERVICII

20. **În cazul în care rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii poate fi estimat în mod rezonabil, veniturile din activități curente asociate tranzacției vor fi recunoscute în funcție de stadiul de execuție a tranzacției la data bilanțului. Rezultatul unei tranzacții poate fi estimat în mod credibil dacă sunt îndeplinite toate condițiile următoare:**
- (a) **valoarea veniturilor din activități curente poate fi evaluată în mod credibil;**
- (b) **există probabilitatea ca beneficiile economice asociate tranzacției să revină întreprinderii;**
- (c) **stadiul de execuție a tranzacției la data bilanțului poate fi evaluat în mod credibil și**
- (d) **costurile suportate pentru tranzacție și costurile de finalizare a tranzacției pot fi evaluate în mod credibil⁽¹⁾ ⁽²⁾.**
21. Recunoașterea veniturilor din activități curente în funcție de stadiul de execuție a unei tranzacții este denumită deseori metoda procentului de

⁽¹⁾ A se vedea, de asemenea, SIC-27: Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing.

⁽²⁾ A se vedea, de asemenea, SIC-31: Venituri din activități curente – tranzacții barter care au ca obiect servicii de publicitate.

▼B

finalizare. Conform acestei metode, veniturile din activități curente sunt recunoscute în perioadele contabile în care sunt prestate serviciile. Recunoașterea veniturilor din activități curente conform acestei metode oferă informații utile privind sfera și performanțele activităților de prestări servicii în cursul unei perioade. IAS 11, Contracte de construcții, impune, de asemenea recunoașterea veniturilor conform acestei metode. Prevederile IAS 11 sunt în general aplicabile recunoașterii veniturilor și cheltuielilor aferente pentru tranzacții care implică prestarea de servicii.

22. Veniturile din activități curente sunt recunoscute doar în cazul în care există probabilitatea ca beneficiile economice asociate tranzacției să revină întreprinderii. Cu toate acestea, în cazul în care apare o incertitudine privind colectarea unei sume recunoscută deja ca venit din activități curente, suma irecuperabilă sau suma a cărei recuperare a devenit improbabilă este recunoscută mai degrabă drept cheltuială decât ca o ajustare a valorii veniturilor din activități curente recunoscute inițial.
23. În general, o întreprindere este capabilă să facă estimări credibile după ce a stabilit, de comun acord cu celelalte părți la tranzacție, următoarele:
- (a) drepturile exercitabile ale fiecărei părți în ceea ce privește serviciile de executat și de primit de către părți;
 - (b) contraprestația și
 - (c) modul și condițiile de decontare.

De obicei, este de asemenea necesar ca întreprinderea să aibă un sistem intern eficient de previziune și raportare financiară. Întreprinderea analizează și, după caz, revizuieste estimările veniturilor din activități curente pe măsură ce sunt prestate serviciile. Faptul că sunt necesare astfel de revizuii nu înseamnă neapărat că rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod credibil.

24. Stadiul de execuție a unei tranzacții poate fi determinat prin diverse metode. O întreprindere utilizează metoda care evaluează credibil serviciile prestate. În funcție de natura tranzacției, metodele pot include:
- (a) analiza lucrărilor prestate;
 - (b) serviciile executate la zi ca procent din serviciile totale de executat sau
 - (c) proporția costurilor suportate la zi din costurile totale estimate ale tranzacției. Doar costurile care reflectă serviciile prestate la zi sunt incluse în costurile suportate la zi. Doar costurile care reflectă serviciile prestate sau de prestat sunt incluse în costurile totale estimate ale tranzacției.

În mod frecvent, plățile intermediare și avansurile primite de la clienți nu reflectă serviciile prestate.

25. Din motive practice, în cazul în care serviciile sunt executate prin intermediul unui număr nedeterminat de acțiuni în cursul unei anumite perioade de timp, veniturile din activități curente sunt recunoscute liniar pe durata perioadei specificate, cu excepția cazului în care este evident că o altă metodă ar putea reprezenta mai bine stadiul de execuție. În cazul în care o anumită acțiune este mult mai importantă decât altele, recunoașterea veniturilor din activități curente este amânată până în momentul executării acțiunii respective.
26. **În cazul în care rezultatul unei tranzacții care implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod credibil, veniturile din activități curente vor fi recunoscute doar până la concurența cheltuielilor recunoscute recuperabile.**
27. În primele stadii ale tranzacției, se poate întâmpla frecvent ca rezultatul tranzacției să nu poată fi estimat în mod credibil. Cu toate acestea, poate exista probabilitatea ca întreprinderea să își recupereze costurile suportate aferente tranzacției. Prin urmare, veniturile din activități curente sunt recunoscute doar până la concurența costurilor suportate care se precizează că vor fi recuperate. Întrucât rezultatul tranzacției nu poate fi estimat în mod credibil, nu se recunoaște un profit.
28. În cazul în care rezultatul unei tranzacții nu poate fi estimat în mod credibil și este puțin probabil să se recupereze costurile suportate, veniturile din activități curente nu sunt recunoscute, iar costurile suportate sunt recunoscute drept cheltuieli. În momentul în care incertitudinile care

▼B

împiedicau estimarea credibilă a rezultatului contractului dispar, veniturile din activități curente sunt recunoscute mai degrabă în conformitate cu punctul 20 decât în conformitate cu punctul 26.

DOBÂNZI, REDEVENȚE ȘI DIVIDENDE

29. **Veniturile din activități curente obținute din utilizarea de către terți a activelor generatoare de dobânzi, redevențe și dividende ale întreprinderii vor fi recunoscute în conformitate cu punctul 30 dacă:**
- (a) **este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să revină întreprinderii și**
 - (b) **valoarea veniturilor din activități curente poate fi evaluată în mod credibil.**
30. **Veniturile din activități curente vor fi recunoscute după cum urmează:**
- (a) **dobânzile vor fi recunoscute periodic eșalonat în timp, ținând seama de randamentul efectiv al activului;**
 - (b) **redevențele vor fi recunoscute conform metodei contabilității de angajamente, în funcție de fondul contractului relevant și**
 - (c) **dividendele vor fi recunoscute în momentul în care se naște dreptul acționarului de a primi plata.**
31. Randamentul efectiv al unui activ este rata dobânzii necesară pentru actualizarea fluxului viitor de încasări în numerar preconizate pentru întreaga durată de viață a activului până la valoarea contabilă inițială a activului. Veniturile din dobânzi includ valoarea amortizării oricăror scontări, prime sau alte diferențe dintre valoarea contabilă inițială a unui titlu de creanță și valoarea sa la scadență.
32. În cazul în care dobânda neplătită s-a acumulat înainte de achiziționarea unei investiții purtătoare de dobândă, dobânzile încasate ulterior sunt alocate între perioadele de preachiziție și postachiziție; doar cota aferentă perioadei postachiziție este recunoscută ca venituri din activități curente. În cazul în care dividendele aferente titlurilor de capitaluri proprii sunt calculate în funcție de venitul net rezultat din preachiziție, dividendele în cauză sunt deduse din costul titlurilor în cauză. Dacă o astfel de alocare este dificil de efectuat altfel decât arbitrar, dividendele sunt recunoscute ca venituri din activități curente, cu excepția cazului în care reprezintă clar o recuperare parțială a costului titlurilor de capitaluri proprii.
33. Redevențele sunt exigibile în conformitate cu prevederile contractului relevant și, de obicei, sunt recunoscute conform acestui criteriu, cu excepția cazului în care, având în vedere fondul contractului, este mai oportună recunoașterea veniturilor din activități curente conform altor criterii sistematice și raționale.
34. Veniturile din activități curente sunt recunoscute doar în cazul în care există probabilitatea ca beneficiile economice asociate tranzacției să revină întreprinderii. Cu toate acestea, în cazul în care apare o incertitudine privind colectarea unei sume recunoscută deja ca venit din activități curente, suma irecuperabilă sau suma a cărei recuperare a devenit improbabilă este recunoscută mai degrabă drept cheltuială decât ca o ajustare a valorii veniturilor din activități curente recunoscute inițial.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

35. **O întreprindere va prezenta:**
- (a) **politicile contabile adoptate pentru recunoașterea veniturilor din activități curente, inclusiv metodele adoptate pentru determinarea stadiului de execuție a tranzacțiilor care implică prestarea de servicii;**
 - (b) **valoarea fiecărei categorii semnificative de venituri din activități curente recunoscute în cursul perioadei, inclusiv veniturile din activități curente generate de:**
 - (i) **vânzarea de bunuri;**
 - (ii) **prestarea de servicii;**
 - (iii) **dobânzi;**

▼B(iv) **redevențe;**(v) **dividende și**(c) **valoarea veniturilor generate din schimburile de bunuri sau servicii incluse în fiecare categorie semnificativă de venituri din activități curente.**

36. O întreprindere prezintă orice pasive și active contingente în conformitate cu IAS 37, Provizioane, pasive și active contingente. Pasivele și activele contingente pot surveni din elemente precum costuri de garanție, reclamații, penalități sau posibile pierderi.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

37. **Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1995 sau ulterior acestei date.**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 19**(REVIZUIT 2002)****Beneficiile angajaților**

Prezentul standard internațional de contabilitate revizuit înlocuiește IAS 19, Costul pensiilor, aprobat de Consiliu într-o versiune revizuită în 1993. Prezentul standard a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date.

În mai 1999, IAS 10 (revizuit 1999), Evenimente ulterioare datei bilanțului, a modificat punctul 20 litera (b), punctele 35, 125 și 141. Modificările au intrat în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2000 sau ulterior acestei date.

Prezentul standard a fost revizuit în 2000, pentru modificarea definiției activelor sistemului și pentru introducerea unor cerințe de recunoaștere, evaluare și prezentare a rambursărilor. Aceste modificări au intrat în vigoare pentru perioadele contabile care încep la 1 ianuarie 2001 sau ulterior acestei date.

În 2002 au fost aduse noi modificări pentru a preveni recunoașterea câștigurilor exclusiv ca rezultat al pierderilor actuariale sau al costurilor pentru servicii anterioare și recunoașterea pierderilor exclusiv ca rezultat al câștigurilor actuariale. Aceste modificări intră în vigoare pentru perioadele contabile care se încheie la 31 mai 2002 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată.

INTRODUCERE

1. Prezentul standard reglementează contabilizarea și prezentarea de către angajatori a beneficiilor angajaților. Prezentul standard înlocuiește IAS 19, Costul pensiilor, care a fost aprobat în 1993. Principalele modificări față de versiunea anterioară a IAS 19 sunt prezentate în Baza pentru concluzii (Apendicele D). Prezentul standard nu reglementează raportarea planurilor de beneficii ale angajaților (a se vedea IAS 26, Contabilitatea și raportarea planurilor de pensii).
2. Prezentul standard identifică cinci categorii de beneficii ale angajaților:
 - (a) beneficii pe termen scurt ale angajaților, precum indemnizații, salarii și contribuții la asigurările sociale, concedii de odihnă anuale plătite și concedii medicale plătite, participare la profit și prime (dacă se plătesc în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei) și beneficii nemonetare pentru angajații existenți (asistență medicală, cazare, mașini și bunuri sau servicii gratuite sau subvenționate);
 - (b) beneficii postangajare, precum pensii, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață ulterioare postangajare și asistență medicală postan-gajare;
 - (c) alte beneficii pe termen lung ale angajaților, inclusiv concedii în funcție de vechimea sau concedii de studii, jubilee sau alte beneficii ce decurg din vechimea în funcție, alocații pentru incapacitate de muncă pe termen lung și, dacă sunt plătite după cel puțin 12 luni de la sfârșitul perioadei, participarea la profit, prime și compensații amânate;

▼B

- (d) plăți compensatorii la rezilierea contractului de muncă și
 - (e) beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii.
3. Prezentul standard impune unei întreprinderi să recunoască beneficiile pe termen scurt ale unui angajat în cazul în care angajatul a prestat servicii în schimbul acelor beneficii.
 4. Planurile de beneficii postangajare sunt clasificate fie ca planuri de contribuții determinate, fie ca planuri de beneficii determinate. Prezentul standard conține instrucțiuni specifice pentru clasificarea planurilor comune mai multor angajatori, a planurilor de pensii de stat și a planurilor de pensii cu beneficii asigurate.
 5. În cazul planurilor de contribuții determinate, o întreprindere plătește contribuții fixe unei entități separate (un fond) și nu va avea nici o obligație juridică sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile ce le revin angajaților pentru serviciile prestate în perioada curentă și perioadele anterioare. Prezentul standard impune unei întreprinderi să recunoască contribuțiile la un plan de contribuții determinate în cazul în care un angajat a prestat servicii în schimbul acelor contribuții.
 6. Toate celelalte planuri de beneficii postangajare sunt planuri de beneficii determinate. Planurile de beneficii determinate pot fi nefinanțate sau pot fi finanțate integral sau parțial. Prezentul standard impune unei întreprinderi:
 - (a) să contabilizeze nu doar obligațiile legale, ci și orice obligație implicită generată de practicile adoptate de întreprindere;
 - (b) să determine valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiile determinate și valoarea justă a oricăror active ale planului cu o frecvență suficientă pentru ca valorile recunoscute în situațiile financiare să nu difere semnificativ de cele care ar fi determinate la data bilanțului;
 - (c) să folosească metoda unităților de credit prognozate pentru a-și evalua obligațiile și costurile;
 - (d) să atribuie beneficii pentru perioadele de serviciu conform formulei planului de beneficii, cu excepția cazului în care serviciul unui angajat din ultimii ani va conduce la un nivel de beneficii semnificativ mai ridicat decât în anii anteriori;
 - (e) să folosească ipoteze actuariale imparțiale și compatibile reciproc cu privire la variabilele demografice (precum rotația și mortalitatea angajaților) și variabilele financiare (precum creșterile viitoare de salarii, modificări ale costurilor medicale și anumite modificări ale beneficiilor de stat). Ipotezele financiare ar trebui bazate pe așteptările pieței, la data bilanțului, pentru perioada în cursul pentru care sunt decontate obligațiile;
 - (f) să determine rata de actualizare în funcție de ratele pieței la data bilanțului pentru obligațiuni ale unor întreprinderi de categoria întâi (sau, în țări în care nu există o piață activă a acestor obligațiuni, obligațiuni de stat), emise într-o monedă și cu o scadență consecventă cu moneda și termenul obligațiilor de plată a beneficiilor postangajare;
 - (g) să deducă valoarea justă a oricăror active ale sistemului din valoarea contabilă a obligației. Anumite drepturi de rambursare care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active ale sistemului sunt tratate în mod similar cu activele sistemului, cu excepția faptului că sunt prezentate mai degrabă ca activ separat decât ca o deducere din obligație;
 - (h) să limiteze valoarea contabilă a unui activ, astfel încât să nu depășească totalul net:
 - (i) al oricărui cost nerecunoscut al serviciilor anterioare și al pierderilor actuariale; plus
 - (ii) valoarea actualizată a oricăror beneficii economice disponibile sub formă de rambursări din sistem sau reduceri ale contribuțiilor viitoare la sistem;
 - (i) să recunoască liniar costul serviciilor anterioare pe parcursul perioadei medii până în momentul în care beneficiile rectificative devin exigibile;

▼B

- (j) să recunoască câștigurile sau pierderile din reducerea sau lichidarea unui plan de beneficii determinate în momentul în care are loc reducerea sau decontarea. Câștigul sau pierderea va cuprinde orice modificare rezultată a valorii curente a obligației privind beneficiile determinate și a valorii juste a activelor sistemului, precum și partea nerecunoscută a oricăror câștiguri sau pierderi actuariale aferente și costul serviciilor anterioare și
- (k) să recunoască o proporție specificată a câștigurilor și pierderilor actuariale cumulative nete care depășesc mai mult de:
 - (i) 10 % din valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate (înainte de deducerea activelor sistemului) și
 - (ii) 10 % din valoarea justă a oricăror active ale sistemului.

Proporția din câștigurile și pierderile actuariale care vor fi recunoscute pentru fiecare plan de beneficii determinate este proporția care depășește „coridorul” de 10 % la data anterioară de raportare, împărțită la perioada de lucru reziduală medie estimată a angajaților participanți la plan.

Standardul permite, de asemenea, metode sistematice de recunoaștere rapidă, cu condiția ca aceeași bază să fie aplicată atât câștigurilor, cât și pierderilor, iar baza să fie aplicată consecvent de la o perioadă la alta. Prin aceste metode permise se numără recunoașterea imediată a tuturor câștigurilor și pierderilor actuariale.

7. Standardul impune o metodă mai simplă de contabilizare a beneficiilor pe termen lung ale angajaților altele decât beneficiile postangajare: câștigurile și pierderile actuariale și costul serviciilor anterioare sunt recunoscute imediat.
8. Plățile compensatorii la rezilierea contractului de muncă sunt beneficii care se plătesc angajaților ca urmare a deciziei unei întreprinderi de a încheia contractul de muncă al unui angajat înainte de data normală de pensionare sau a deciziei unui angajat de a accepta plecarea voluntară în schimbul acestor plăți compensatorii. Evenimentul care dă naștere unei obligații este mai degrabă rezilierea contractului de muncă decât serviciile prestate de angajat. Prin urmare, o întreprindere va recunoaște plățile compensatorii dacă și numai dacă întreprinderea s-a angajat în mod real:
 - (a) să rezilieze contractul de muncă al unui salariat sau al unui grup de salariați înainte de data normală de pensionare sau
 - (b) să acorde plăți compensatorii ca urmare a unei oferte făcute pentru a încuraja plecarea voluntară în șomaj.
9. O întreprindere s-a angajat în mod real să rezilieze contractele de muncă dacă și numai dacă are un plan oficial detaliat (având un conținut minim specificat) pentru rezilierea contractelor de muncă și nu are nici o posibilitate realistă de a se sustrage aplicării planului.
10. În cazul în care sunt eligibile la cel puțin 12 luni după data bilanțului, plățile compensatorii trebuie actualizate. În cazul unei oferte făcute pentru a încuraja plecarea voluntară în șomaj, evaluarea plăților compensatorii se va baza pe numărul angajaților care se așteaptă să accepte oferta.
11. Beneficiile sub forma participărilor la capitalurile proprii sunt beneficii ale angajaților prin care aceștia au dreptul să primească instrumente financiare de capitaluri proprii emise de întreprindere (sau de societatea-mamă a acesteia) sau conform cărora valoarea obligației întreprinderii față de angajați depinde de prețul viitor al instrumentelor financiare de capitaluri proprii emise de întreprindere. Prezentul standard impune prezentarea anumitor informații privind astfel de beneficii, dar nu reglementează recunoașterea și evaluarea acestora.
12. Standardul intră în vigoare pentru perioadele contabile care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date. Este încurajată aplicarea anticipată. La prima adoptare a prezentului standard, o întreprindere are dreptul de a recunoaște eventuala creștere rezultată a pasivelor sale corespunzătoare beneficiilor postangajare în cursul unei perioade de cel mult cinci ani. În cazul în care adoptarea standardului conduce la scăderea pasivelor, o întreprindere va recunoaște imediat această scădere.

▼B

13. Prezentul standard a fost modificat în 2000, pentru a modifica definiția activelor planului și a introduce cerințe de recunoaștere, evaluare și prezentare a rambursărilor. Aceste modificări intră în vigoare pentru perioadele contabile care încep la 1 ianuarie 2001 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea lor anticipată.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-6
Definiții	7
Beneficii pe termen scurt ale angajaților	8-23
Recunoaștere și evaluare	10-22
Toate beneficiile pe termen scurt ale angajaților	10
Absențe compensate pe termen scurt	11-16
Planuri de participare la profit și prime	17-22
Prezentarea informațiilor	23
Beneficii postangajare: distincția dintre planurile de contribuții determinate și planurile de beneficii determinate	24-42
Planuri comune mai multor angajatori	29-35
Planuri de stat	36-38
Beneficii asigurate	39-42
Beneficii postangajare: planuri de contribuții determinate	43-47
Recunoaștere și evaluare	44-45
Prezentarea informațiilor	46-47
Beneficii postangajare: planuri de beneficii determinate	47-125
Recunoaștere și evaluare	49-62
Contabilitatea obligației implicite	52-53
Bilanț	54-60
Cont de profit și pierdere	61-62
Recunoaștere și evaluare: valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiile determinate și costul serviciilor curente	63-101
Metoda evaluării actuariale	64-66
Atribuirea beneficiilor pe perioadele de serviciu	67-71
Ipoteze actuariale	72-77
Ipoteze actuariale: rata de actualizare	78-82
Ipoteze actuariale: salarii, beneficii și costuri medicale	83-91
Câștiguri și pierderi actuariale	92-95
Costul serviciilor anterioare	96-101
Recunoaștere și evaluare: activele planului	102-107
Valoarea justă a activelor planului	102-104
Rambursări	104A-104D
Rentabilitatea activelor planului	105-107
Combinări de întreprinderi	108
Reduceri și decontări	109-115
Prezentare	116-119
Compensare	116-117
Distincția termen curent/pe termen lung	118
Componente financiare ale costurilor aferente beneficiilor post-angajare	119
Prezentarea informațiilor	120-125

▼B

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților	126-131
Recunoaștere și evaluare	128-130
Prezentarea informațiilor	131
Plăți compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă	132-143
Recunoaștere	133-138
Evaluare	139-140
Prezentarea informațiilor	141-143
Beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii	144-152
Recunoaștere și evaluare	145
Prezentarea informațiilor	146-152
Dispoziții tranzitorii	153-156
Data intrării în vigoare	157-160

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Prezentul standard are ca obiectiv reglementarea contabilității și prezentării informațiilor privind beneficiile angajaților. Prezentul standard impune unei întreprinderi să recunoască:

- (a) un pasiv, atunci când un angajat a prestat servicii în schimbul unor beneficii care urmează a fi plătite în viitor și
- (b) o cheltuială, atunci când întreprinderea consumă beneficiile economice generate de serviciile prestate de un angajat în schimbul beneficiilor.

DOMENIUL DE APLICARE

1. **Prezentul standard este aplicat de un angajator la contabilizarea beneficiilor angajaților.**
2. Prezentul standard nu reglementează raportarea de către planurile de beneficii ale angajaților (a se vedea IAS 26, Contabilitatea și raportarea planurilor de pensii).
3. Prezentul standard se aplică tuturor beneficiilor angajaților, inclusiv celor acordate:
 - (a) în baza unor planuri oficiale sau conform altor acorduri oficiale între o întreprindere și angajați individuali, grupuri de angajați sau reprezentanți ai acestora;
 - (b) în temeiul unor dispoziții legislative sau a unor acorduri sectoriale, prin care întreprinderile sunt obligate să contribuie la planuri naționale, de stat sau ocupaționale sau la alte planuri comune mai multor angajatori sau
 - (c) conform practicilor neoficiale care dau naștere unei obligații implicite. Practicile neoficiale dau naștere unei obligații implicite în cazul în care întreprinderea nu are o altă alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaților. Un exemplu de obligație implicită este situația în care o modificare a practicilor neoficiale ale unei întreprinderi ar produce daune inacceptabile relației întreprinderii cu angajații săi.
4. Beneficiile angajaților includ:
 - (a) beneficii pe termen scurt, cum ar fi indemnizații, salarii și contribuții la asigurările sociale, concedii de odihnă anuale plătite și concedii medicale plătite, planuri de participare la profit și prime (dacă sunt exigibile în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei) și beneficii nemonetare (precum asistență medicală, cazare, mașini și bunuri sau servicii gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali;
 - (b) beneficii postangajare, precum pensii, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață postangajare și asistență medicală postangajare;

▼B

- (c) alte beneficii pe termen lung ale angajaților, inclusiv concedii în funcție de vechimea sau concedii de studii, jubilee sau alte beneficii ce decurg din vechimea în funcție, beneficii pentru incapacitate de muncă pe termen lung și, dacă nu sunt exigibile integral în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei, participarea la profit, prime și compensații amânate;
- (d) plăți compensatorii la rezilierea contractului de muncă și
- (e) beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii.

Deoarece fiecare categorie identificată la literele (a)-(e) are caracteristici diferite, prezentul standard impune cerințe separate pentru fiecare categorie.

5. Beneficiile angajaților includ beneficii acordate fie angajaților, fie persoanelor dependente de acestea și pot fi decontate prin plăți (sau prin furnizarea de bunuri sau servicii) făcute direct angajaților, soților acestora, copiilor sau altor persoane dependente sau unor terțe părți, precum societăți de asigurări.
6. Un angajat poate presta servicii către o întreprindere cu normă întreagă, cu timp parțial, permanent, ocazional sau temporar. În sensul prezentului standard, termenul de angajați include directorii și alți membri ai personalului de conducere.

DEFINIȚII

7. **În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:**

Beneficiile angajaților sunt toate formele de contraprestații acordate de o întreprindere în schimbul serviciilor prestate de angajați.

Beneficiile pe termen scurt ale angajaților sunt beneficii ale angajaților (altele decât plățile compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă și beneficiile sub forma participărilor la capitalurile proprii) care devin exigibile, integral, în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente.

Beneficiile postangajare sunt beneficii ale angajaților (altele decât plățile compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă și beneficiile sub forma participărilor la capitalurile proprii) care sunt exigibile după rezilierea contractului de muncă.

Planurile de beneficii postangajare sunt convenții oficiale sau neoficiale în temeiul cărora o întreprindere furnizează unuia sau mai multor angajați beneficii postangajare.

Planurile de contribuții determinate sunt planuri de beneficii postangajare, în cadrul cărora o întreprindere plătește contribuții fixe unei entități separate (un fond) și nu va avea nici o obligație juridică sau implicită de a plăti contribuții suplimentare dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciilor prestate de angajat în perioada curentă și perioadele anterioare.

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

Planurile comune mai multor angajatori sunt planuri de contribuții determinate (altele decât planurile de stat) sau planuri de beneficii determinate (altele decât planurile de stat) care:

- (a) pun în comun activele cu care au contribuit diferite întreprinderi care nu se află sub control comun și
- (b) folosesc activele în cauză pentru a acorda beneficii angajaților mai multor întreprinderi, nivelul contribuțiilor și nivelul beneficiilor fiind determinate fără a se ține seama de identitatea întreprinderii pentru care lucrează angajații în cauză.

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt beneficii ale angajaților (altele decât beneficiile postangajare, plățile compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă și beneficiile sub forma participărilor la capitalurile proprii) care nu devin integral exigibile în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente.

▼B

Plățile compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă sunt beneficii ale angajaților care se plătesc ca urmare a:

- (a) deciziei unei întreprinderi de a încheia contractul de muncă al unui angajat înainte de data normală de pensionare sau
- (b) deciziei unui angajat de a accepta plecarea voluntară în șomaj în schimbul acelor plăți compensatorii.

Beneficiile sub forma participărilor la capitalurile proprii sunt beneficii ale angajaților în temeiul cărora:

- (a) angajații au dreptul să primească instrumente financiare de capitaluri proprii emise de întreprindere (sau de societatea-mamă a acesteia) sau
- (b) valoarea obligației întreprinderii către angajați depinde de prețul viitor al instrumentelor financiare de capitaluri proprii emise de întreprindere.

Planurile de participare la capitalurile proprii sunt convenții oficiale sau neoficiale în temeiul cărora o întreprindere oferă, unuia sau mai multor angajați, beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii.

Beneficiile dobândite ale angajaților sunt beneficii ale angajaților care nu sunt condiționate de angajări viitoare.

Valoarea curentă a unei obligații privind beneficiile determinate este valoarea curentă, fără deducerea activelor planului, a plăților viitoare estimate necesare pentru stingerea obligației rezultate din serviciile angajatului în perioada curentă și perioadele anterioare.

Costul serviciilor curente reprezintă creșterea valorii curente a unei obligații privind beneficiile determinate care rezultă din serviciile angajatului din perioada curentă.

Cheltuielile cu dobânzile reprezintă creșterea din cursul unei perioade a valorii curente a unei obligații privind beneficiile determinate care este generată de faptul că beneficiile sunt cu o perioadă mai aproape de scadență.

Activele planului cuprind:

- (a) activele deținute de un fond de beneficii al angajaților pe termen lung și
- (b) polițele de asigurare eligibile.

Activele deținute de un fond de beneficii ale angajaților pe termen lung sunt activele (altele decât instrumentele financiare netransferabile emise de întreprinderea raportoare) care:

- (a) sunt deținute de o entitate (un fond) care este separată, din punct de vedere juridic, de întreprinderea raportoare și al cărei unic scop este de a plăti sau finanța beneficiile angajaților și
- (b) sunt disponibile utilizării numai pentru plata sau finanțarea beneficiilor angajaților, nu sunt disponibile creditorilor întreprinderii raportoare (nici măcar în caz de faliment) și nu pot fi returnate întreprinderii raportoare, cu excepția cazului în care:
 - (i) activele rămase în posesia fondului sunt suficiente pentru acoperirea tuturor obligațiilor privind beneficiile angajaților care revin planului sau întreprinderii raportoare sau
 - (ii) activele sunt returnate întreprinderii raportoare, cu scopul de a rambursa plățile deja efectuate către angajați ca beneficii.

O poliță de asigurare eligibilă este o poliță de asigurare emisă de un asigurător care nu este o parte afiliată (astfel cum este definită în IAS 24, Informații privind părțile afiliate) a întreprinderii raportoare, dacă încasările aferente poliței:

- (a) pot fi utilizate exclusiv pentru plata sau finanțarea beneficiilor angajaților în cadrul unui plan de beneficii determinate și

▼B

- (b) nu sunt disponibile creditorilor întreprinderii raportoare (nici măcar în caz de faliment) și nu pot fi plătite întreprinderii raportoare, cu excepția cazului în care:
- (i) încasările reprezintă un surplus de active care nu sunt necesare pentru acoperirea de către poliță a tuturor obligațiilor privind beneficiile angajaților sau
 - (ii) încasările sunt returnate întreprinderii raportoare, cu scopul de a rambursa plățile deja efectuate către angajați ca beneficii.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat sau un pasiv ar putea fi decontat de bunăvoie și în cunoștință de cauză între două părți, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale de concurență.

Rentabilitatea activelor planului reprezintă dobânda, dividendele și orice alte venituri derivate din activele planului împreună cu câștigurile și pierderile realizate sau nerealizate asupra activelor planului, minus orice costuri pentru administrarea planului și orice impozit de plătit de plan.

Câștigurile și pierderile actuariale cuprind:

- (a) ajustări din experiență (efectele diferențelor între ipotezele actuariale anterioare și ceea ce s-a întâmplat) și
- (b) efectele modificărilor ipotezelor actuariale.

Costul serviciilor anterioare reprezintă creșterea valorii curente a obligației privind beneficiile determinate pentru serviciile prestate de angajat în perioadele anterioare, care survine în perioada curentă care urmare a introducerii sau schimbării beneficiilor postangajare sau a altor beneficii pe termen lung ale angajaților. Costul serviciilor anterioare poate să fie pozitiv (în cazul în care beneficiile sunt introduse sau îmbunătățite) sau negativ (în cazul în care beneficiile existente sunt reduse).

BENEFICII PE TERMEN SCURT ALE ANGAJAȚILOR

8. Beneficiile pe termen scurt ale angajaților includ elemente precum:
- (a) indemnizații, salarii și contribuții la asigurările sociale;
 - (b) absențe pe termen scurt compensate (precum concediu de odihnă anual plătit și concediul medical plătit), în cazul în care absențele sunt preconizate a interveni în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente;
 - (c) participări la profit și prime de plătit în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente în cauză și
 - (d) beneficii nemonetare (precum asistență medicală, cazare, mașini și bunuri sau servicii gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali.
9. Contabilizarea beneficiilor pe termen scurt ale angajaților este în general simplă, pentru că nu sunt necesare ipoteze actuariale pentru a evalua obligația sau costul și nu sunt posibile câștiguri sau pierderi actuariale. De asemenea, obligațiile privind beneficiile pe termen scurt ale angajaților sunt evaluate pe o bază neactualizată.

Recunoaștere și evaluare

Toate beneficiile pe termen scurt ale angajaților

10. În cazul în care un angajat a prestat servicii unei întreprinderi în cursul unei perioade contabile, întreprinderea va recunoaște valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajatului preconizate a fi plătite în schimbul serviciilor în cauză:
- (a) ca pasiv (cheltuială angajată), după deducerea sumelor deja plătite. Dacă suma deja plătită depășește valoarea neactualizată a beneficiilor, întreprinderea va recunoaște surplusul ca activ (cheltuială plătită în avans), în măsura în care plata anticipată

▼B

va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare în numerar și

- (b) drept cheltuielă, cu excepția cazului în care un alt standard internațional de contabilitate impune sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2, Stocuri, și IAS 16, Imobilizări corporale).

Punctele 11, 14 și 17 explică modul în care o întreprindere va aplica această cerință beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma absențelor compensate și a planurilor de participare la profit și de prime.

Absențe compensate pe termen scurt

11. **O întreprindere va recunoaște costul estimat al beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma absențelor compensate, în conformitate cu punctul 10, după cum urmează:**
- (a) în cazul absențelor compensate prin acumulare, în momentul în care angajații prestează servicii care le măresc drepturile la absențe compensate viitoare și
- (b) în cazul absențelor compensate prin neacumulare, în momentul în care acestea au loc.
12. O întreprindere poate compensa angajații pentru absențe din diferite motive, printre care odihnă, boală și incapacitate temporară de muncă, maternitate sau paternitate, îndeplinirea datoriei de jurat și serviciul militar. Drepturile la absențe compensate se împart în două categorii:
- (a) prin acumulare și
- (b) prin neacumulare.
13. Absențele compensate acumulate sunt absențe care se raportează și pot fi folosite în perioade viitoare, dacă drepturile aferente perioadei curente nu sunt utilizate integral. Absențele compensate acumulate pot da naștere unor drepturi dobândite (cu alte cuvinte, la plecarea din întreprindere, angajații au dreptul la o plată în numerar pentru drepturile neutilizate) sau nu (la plecare, angajații nu au dreptul la o plată în numerar pentru drepturile nefolosite). Obligațiile de plată se nasc în momentul în care angajații prestează servicii care le măresc drepturile la absențe viitoare compensate. Obligațiile există și sunt recunoscute chiar dacă absențele compensate nu reprezintă un drept dobândit, deși posibilitatea ca angajații să plece înainte de a-și folosi drepturile nelegitime acumulate afectează evaluarea respectivei obligații.
14. **O întreprindere va evalua costul previzional al absențelor compensate acumulate ca valoarea suplimentară pe care întreprinderea preconizează că o va plăti ca urmare a drepturilor nefolosite acumulate la data bilanțului.**
15. Metoda specificată la punctul anterior evaluează obligația la valoarea plăților suplimentare care sunt preconizate a interveni exclusiv din faptul că beneficiile se acumulează. În multe cazuri, este posibil ca întreprinderea să aibă nevoie de calcule detaliate pentru a estima că nu există obligații semnificative cu privire la absențele compensate nefolosite. De exemplu, o obligație privind concediile medicale nu va fi probabil semnificativă decât în cazul în care există o înțelegere oficială sau neoficială conform căreia concediile medicale nefolosite pot fi luate sub formă de concedii de odihnă plătite.

Exemplu care ilustrează punctele 14 și 15

O întreprindere are 100 de angajați, care au dreptul la câte cinci zile lucrătoare de concediu medical plătit anual. Concediul medical nefolosit poate fi reportat pentru un an calendaristic. Concediul medical este întâi calculat din drepturile corespunzătoare anului curent, iar apoi din soldul reportat din anul anterior (pe baza LIFO). La 31 decembrie 20X1, media concediilor medicale nefolosite este de două zile pe angajat. Bazându-se pe experiența anterioară, care se așteaptă să fie valabilă și în continuare, întreprinderea preconizează că 92 dintre angajați nu își vor lua mai mult de cinci zile de concediu medical în 20X2, iar ceilalți 8 angajați își vor lua, în medie, câte șase zile și jumătate.

Întreprinderea preconizează că va plăti suplimentar 12 zile de concediu medical, ca urmare a drepturilor nefolosite acumulate la 31 decembrie

▼B

20X1 (câte o zi și jumătate pentru 8 angajați). Prin urmare, întreprinderea recunoaște un pasiv egal cu plata a 12 zile de concediu medical.

16. Absențele compensate neacumulate nu se reportează: în cazul în care drepturile aferente perioadei curente nu sunt utilizate integral, ele sunt pierdute, iar la plecarea din întreprindere angajații nu beneficiază de plata drepturilor neutilizate. Acesta este, în mod obișnuit, cazul concediilor medicale (în măsura în care drepturile anterioare nefolosite conduc la creșterea drepturilor ulterioare), al concediului de maternitate sau paternitate și al absențelor compensate pentru îndeplinirea datoriei de jurat sau pentru serviciul militar. Întreprinderea nu recunoaște un pasiv sau o cheltuială până în momentul în care intervin absențele, pentru că serviciul angajatului nu crește valoarea beneficiului.

Planuri de participare la profit și prime

17. **O întreprindere va recunoaște costul previzional al participării la profit și primelor prevăzute la punctul 10 dacă și numai dacă:**

- (a) **întreprinderea are o obligație juridică sau implicită curentă de a face astfel de plăți, ca urmare a unor evenimente anterioare și**
 (b) **obligația poate fi estimată în mod cert.**

Există o obligație curentă dacă și numai dacă întreprinderea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți.

18. În temeiul anumitor planuri de participare la profit, angajații primesc o cotă din profit doar dacă rămân în întreprindere pentru o perioadă determinată de timp. Astfel de planuri creează o obligație implicită întrucât serviciile prestate de angajați cresc suma de plată în cazul în care angajații rămân în întreprindere până la sfârșitul perioadei specificate. Evaluarea unor astfel de obligații implicite reflectă posibilitatea ca unii angajați să plece din întreprindere fără a beneficia de plăți în contul participării la profit.

Exemplu care ilustrează punctul 18

Un plan de participare la profit prevede ca o întreprindere să plătească anual o proporție specificată din profitul net al exercițiului angajaților care au lucrat tot anul. Dacă nici un angajat nu pleacă din întreprindere în cursul anului, plățile în contul participării la profit aferente exercițiului se ridică la 3 % din profitul net. Întreprinderea estimează că rotația personalului va reduce plățile la 2,5 % din profitul net.

Întreprinderea recunoaște o datorie și o cheltuială de 2,5 % din profitul net.

19. Este posibil ca o întreprindere să nu aibă o obligație juridică de a plăti prime. Cu toate acestea, în anumite cazuri, o întreprindere are obiceiul de a plăti prime. În astfel de cazuri, întreprinderea are o obligație implicită, deoarece nu are o altă alternativă realistă decât să plătească aceste prime. Evaluarea obligației implicite reflectă posibilitatea ca unii angajați să plece din întreprindere fără a primi o primă.
20. O întreprindere poate face o estimare credibilă a obligației legale sau implicite ce îi revine în temeiul unui plan de participare la profit sau de prime, dacă și numai dacă:
- (a) termenii oficiali ai planului conțin o formulă de calcul a valorii beneficiilor;
- (b) întreprinderea determină sumele de plătit înainte de autorizarea pentru emitere a situațiilor financiare sau
- (c) experiența anterioară oferă indicii clare privind valoarea obligației implicite a întreprinderii.
21. O obligație derivată în baza unui plan de participare la profit și de prime rezultă din serviciile prestate de angajați și nu dintr-o tranzacție cu proprietarii întreprinderii. Prin urmare, o întreprindere recunoaște costul planurilor de participare la profit și prime nu ca o distribuire a profitului net, ci ca o cheltuială.
22. În cazul în care plățile efectuate cu titlul de participare la profit și prime nu sunt exigibile integral în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente, plățile în cauză constituie alte beneficii pe termen lung ale angajaților (a se vedea punctele 126-131). În

▼ B

cazul în care plățile efectuate cu titlul de participare la profit și prime corespund definiției beneficiilor sub formă de participări la capitalurile proprii, o întreprindere le tratează în conformitate cu punctele 144-152.

Prezentarea informațiilor

23. Deși prezentul standard nu impune prezentarea unor informații specifice privind beneficiile pe termen scurt ale angajaților, alte standarde internaționale de contabilitate pot impune prezentarea unor astfel de informații. De exemplu, în cazul în care IAS 24, Informații privind părțile afiliate, impune acest lucru, o întreprindere prezintă informații despre beneficiile angajaților pentru personalul principal de conducere. IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, prevede că o întreprindere va prezenta informații privind costurile de personal.

BENEFICIILE POSTANGAJARE: DISTINCȚIA DINTRE PLANURILE DE CONTRIBUȚII DETERMINATE ȘI PLANURILE DE BENEFICII DETERMINATE

24. Beneficiile postangajare includ, de exemplu:
- (a) beneficiile de pensionare, precum pensiile și
 - (b) alte beneficii postangajare, precum asigurări de viață postangajare și asistență medicală postangajare.
- Convențiile în temeiul cărora o întreprindere acordă beneficii postangajare constituie planuri de beneficii postangajare. O întreprindere aplică prezentul standard tuturor convențiilor de acest tip, indiferent dacă implică sau nu instituirea unei entități separate pentru încasarea contribuțiilor și plata beneficiilor.
25. Planurile de beneficii postangajare sunt clasificate fie ca planuri de contribuții determinate, fie ca planuri de beneficii determinate, în funcție de substanța economică a planului, stabilită de clauzele sale principale. În cazul planurilor de contribuții determinate:
- (a) obligația juridică sau implicită a întreprinderii este limitată la valoarea cu care se angajează să contribuie la fond. Astfel, valoarea beneficiilor postangajare primite de angajat este determinată de valoarea contribuțiilor plătite de către o întreprindere (și poate, de asemenea, de către angajat) unui plan de beneficii postangajare sau unei societăți de asigurări, precum și de rentabilitatea investițiilor realizate din contribuții și
 - (b) în consecință, riscul actuarial (că beneficiile vor fi mai mici decât se estimează) și riscul investiției (că activele investite vor fi insuficiente pentru a putea acoperi beneficiile estimate) revin angajatului.
26. Printre cazurile în care obligația unei întreprinderi nu este limitată la valoarea cu care se angajează să contribuie la fond se numără cele în care întreprinderea are o obligație juridică sau implicită în temeiul:
- (a) unei formule de calcul a beneficiilor planului care nu depinde exclusiv de valoarea contribuțiilor;
 - (b) unei garanții, fie indirecte, prin intermediul unui plan, fie directe, privind rentabilitatea contribuțiilor sau
 - (c) acelor practici neoficiale care dau naștere unei obligații implicite. De exemplu, poate lua naștere o obligație implicită în cazul în care o întreprindere a actualizat întotdeauna beneficiile foștilor angajați pentru a ține pasul cu inflația, chiar dacă nu avea nici o obligație juridică în acest sens.
27. În cadrul planurilor de beneficii determinate:
- (a) întreprinderea are obligația să furnizeze angajaților actuali și foștilor angajați beneficiile convenite și
 - (b) riscul actuarial (ca beneficiile să coste mai mult decât se preconiza) și riscul investiției revin, în fond, întreprinderii. Dacă experiența actuarială sau investițională sunt mai slabe decât se preconiza, obligația întreprinderii poate să crească.
28. Punctele 29-42 explică diferența dintre planurile de contribuții determinate și planurile de beneficii determinate în contextul sistemelor comune mai multor angajatori, al planurilor de stat și al beneficiilor asigurate.

▼B*Planuri comune mai multor angajatori*

29. **O întreprindere va clasifica un sistem comun mai multor angajatori ca plan de contribuții determinate sau plan de beneficii determinate, în funcție de prevederile planului (inclusiv orice obligație implicită care depășește prevederile oficiale). În cazul în care un plan comun mai multor angajatori este un sistem cu beneficii determinate, o întreprindere:**
- (a) va contabiliza cota proporțională care îi revine din obligația privind beneficiile determinate, activele sistemului și costul asociat planului la fel ca pentru orice alt plan de beneficii determinate și
 - (b) va prezenta informațiile prevăzute la ►**M10** alineatul (120A) ◀.
30. **În cazul în care nu sunt disponibile suficiente informații pentru ca un plan comun mai multor angajatori care este un plan de beneficii determinate să fie contabilizat conform metodei beneficiilor determinate, o întreprindere:**
- (a) va contabiliza planul în conformitate cu punctele 44-46, ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate;
 - (b) va menționa:
 - (i) faptul că planul este un plan de beneficii determinate și
 - (ii) motivul pentru care nu sunt disponibile suficiente informații pentru ca întreprinderea să contabilizeze planul ca un plan de beneficii determinate și
 - (c) în măsura în care un surplus sau un deficit în plan poate afecta valoarea contribuțiilor viitoare, să prezinte, de asemenea:
 - (i) orice informații disponibile privind surplusul sau deficitul în cauză;
 - (ii) baza de calcul utilizată pentru a determina surplusul sau deficitul în cauză și
 - (iii) implicațiile, dacă există, pentru întreprindere.
31. Un exemplu de plan de beneficii determinate comun mai multor angajatori este cazul în care:
- (a) planul este finanțat pe baza principiului „plăți în rate pe măsura câștigului”, astfel încât contribuțiile sunt stabilite la un nivel care se preconizează că va fi suficient pentru plata beneficiilor exigibile în cursul aceleiași perioade; iar beneficiile viitoare acumulate în cursul perioadei curente vor fi plătite din contribuții viitoare și
 - (b) beneficiile angajaților sunt determinate în funcție de vechimea în muncă, iar întreprinderile participante nu au posibilități reale de a se retrage din plan fără a plăti o contribuție pentru beneficiile acumulate de angajați până la data retragerii. Un astfel de plan dă naștere unui risc actuarial pentru întreprindere: în cazul în care costul real al beneficiilor deja acumulate la data bilanțului este mai mare decât se preconiza, întreprinderea va trebui fie să crească valoarea contribuțiilor sale, fie să convingă angajații să accepte o reducere a beneficiilor. Prin urmare, un astfel de plan este un plan de beneficii determinate.
32. Acolo unde sunt disponibile suficiente informații privind un plan comun mai multor angajatori care constituie un plan de beneficii determinate, o întreprindere contabilizează cota proporțională care îi revine din obligația privind beneficiile determinate, din activele planului și din costul asociat sistemului pentru beneficiile postangajare la fel ca pentru orice alt plan de beneficii determinate. Cu toate acestea, în anumite cazuri, este posibil ca o întreprindere să nu își poată identifica cota din poziția financiară și performanțele planului în mod credibil din punct de vedere contabil. Acest lucru se poate întâmpla în cazurile în care:
- (a) întreprinderea nu are acces la informații privind planul care să îndeplinească cerințele prezentului standard sau
 - (b) planul expune întreprinderile participante la riscuri actuariale asociate foștilor și actualilor angajați ai altor întreprinderi, și, ca urmare, nu există o bază consecventă și sigură pentru alocarea obligației, a

▼ B

activelor planului și a costului pentru întreprinderile individuale participante la plan.

În astfel de cazuri, o întreprindere contabilizează sistemul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate și prezintă informațiile suplimentare prevăzute la punctul 30.

▼ M10

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

Exemplu ce ilustrează alineatul (32A)

O entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulți angajatori care nu întocmește evaluări de plan pe baza IAS 19. Prin urmare, entitatea contabilizează planul ca și cum ar fi un plan de contribuții determinate. O evaluare pentru finanțare care nu se bazează pe IAS 19 arată un deficit al planului de 100 de milioane al planului. Planul prevede conform contractului un scadențar de contribuții cu angajatorii participanți la plan, care va elimina deficitul în decursul următorilor cinci ani. Contribuțiile totale ale entității conform contractului sunt în valoare de 8 milioane.

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

- 32B. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* cere unei entități să recunoască sau să prezinte informații despre anumite datorii contingente. În contextul unui plan cu mai mulți angajatori, o datorie contingentă poate rezulta, de exemplu, din:
- (a) pierderile actuariale aferente altor entități participante, pentru că fiecare entitate ce participă într-un plan cu mai mulți angajatori participă la riscurile actuariale ale fiecăreia din celelalte entități participante sau
 - (b) orice responsabilitate, în baza clauzelor planului, de a finanța orice deficit al planului, dacă alte entități încetează să mai participe.

▼ B

33. Planurile comune mai multor angajatori sunt distincte de planurile de administrare a grupului. Un plan de administrare a grupului este, mai degrabă, o agregare de planuri ale unor angajatori individuali, combinate pentru a permite angajatorilor participanți să-și pună în comun activele pentru realizarea de investiții și pentru a reduce costurile de administrare și de gestionare a investițiilor, drepturile diverșilor angajatori fiind separate în beneficiul exclusiv al propriilor lor angajați. Planurile de administrare a grupului nu ridică probleme deosebite de contabilizare, întrucât sunt disponibile ușor informațiile necesare pentru a le trata contabil în același mod ca orice alt plan al unui angajator individual și astfel de planuri nu expun întreprinderile participante la riscuri actuariale asociate actualilor și foștilor angajați ai altor întreprinderi. Definițiile din prezentul standard impun unei întreprinderi să clasifice un plan de administrare a grupului ca pe un plan de contribuții determinate sau un plan de beneficii determinate, în funcție de prevederile planului (inclusiv orice obligație implicită care depășește prevederile oficiale).

▼ M10

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

34. Planurile de beneficii determinate care repartizează riscurile între entitățile diferite aflate sub control comun, de exemplu o societate-mamă și filialele ei, nu sunt planuri cu mai mulți angajatori.
- 34A. O entitate care participă la un astfel de plan obține informații privind planul ca întreg evaluat în conformitate cu IAS 19 pe baza ipotezelor care se aplică planului ca întreg. Dacă există o înțelegere contractuală sau o politică declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat pentru plan ca un întreg evaluat în conformitate cu IAS 19

▼M10

pentru entitățile individuale din grup, entitatea recunoaște în situațiile sale financiare separate sau individuale costul net privind beneficiul determinat astfel înregistrat. Dacă nu există un astfel de contract sau politică, costul net privind beneficiul determinat este recunoscut în situațiile financiare separate sau individuale ale entității din grup care este angajatorul care sponsorizează legal planul. Celelalte entități din grup recunosc în situațiile lor financiare separate sau individuale un cost egal cu contribuțiile de plată aferente perioadei.

- 34B. Participarea la un astfel de plan reprezintă o tranzacție cu părțile legate pentru fiecare entitate individuală din grup. Prin urmare, o entitate prezintă următoarele informații în situațiile sale financiare separate sau individuale:
- (a) înțelegerea contractuală sau politica declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat sau faptul că nu există o astfel de politică;
 - (b) politica pentru determinarea contribuției de plată de către entitate;
 - (c) dacă entitatea contabilizează o alocare a costului net privind beneficiul determinat în conformitate cu alineatul (34A), toate informațiile despre plan ca întreg în conformitate cu alineatele (120) – (121);
 - (d) dacă entitatea contabilizează contribuția de plată aferentă perioadei în conformitate cu alineatul (34A), informațiile despre plan ca întreg cerute în conformitate cu alineatele (120A) literele (b) – (e), (j), (n), (o), (q) și (121). Prezentarea celorlalte informații cerute de alineatul (120A) nu se aplică.

▼B*Planuri de stat*

36. O întreprindere va contabiliza un plan de stat în același mod ca și un plan comun mai multor angajatori (a se vedea punctele 29 și 30).
37. Planurile de stat sunt constituite prin lege pentru a include toate întreprinderile (sau toate întreprinderile dintr-o anumită categorie, de exemplu, dintr-un sector de activitate) și sunt gestionate de autoritățile naționale sau locale sau de un alt organism (de exemplu, de o agenție autonomă creată special în acest scop) care nu este supus controlului sau influenței unei întreprinderi raportoare. Anumite planuri instituite de către o întreprindere oferă atât beneficiile obligatorii care le înlocuiesc pe cele care altfel ar fi acoperite de un sistem de stat, cât și beneficii voluntare suplimentare. Astfel de planuri nu sunt planuri de stat.
38. Planurile de stat sunt clasificate ca planuri de beneficii determinate sau contribuții determinate în funcție de obligația întreprinderii conform planului. Multe planuri de stat sunt finanțate pe baza principiului „plăți în rate pe măsura câștigului”: contribuțiile sunt stabilite la un nivel care se preconizează că va fi suficient pentru plata beneficiilor exigibile în cursul aceleiași perioade; beneficiile viitoare acumulate în cursul perioadei curente vor fi plătite din contribuții viitoare. Cu toate acestea, în majoritatea planurilor de stat, întreprinderea nu are nici o obligație juridică sau implicită de a plăti astfel de beneficii viitoare: singura sa obligație este de a plăti contribuțiile pe măsură ce devin exigibile, iar dacă întreprinderea nu mai angajează membri ai planului de stat, nu va avea nici o obligație pentru plata beneficiilor acumulate de proprii angajați în anii anteriori. Din acest motiv, planurile de stat sunt definite, în mod normal, ca planuri de contribuții determinate. Cu toate acestea, în cazurile rare în care un plan de stat este un plan de beneficii determinate, o întreprindere aplică modelul descris la punctele 29 și 30.

Beneficii asigurate

39. **O întreprindere poate plăti prime de asigurare pentru a finanța un plan de beneficii postangajare. Întreprinderea va trata un astfel de plan ca pe un plan de contribuții determinate, cu excepția cazului în care va avea (fie direct, fie indirect prin intermediul planului) o obligație implicită sau juridică:**
 - (a) să plătească beneficiile angajaților direct, atunci când devin exigibile sau
 - (b) să plătească sume suplimentare dacă asiguratorul nu plătește toate beneficiile viitoare ale angajaților raportate la serviciile prestate de aceștia în perioada curentă sau perioadele anterioare.

▼B

În cazul în care are o astfel de obligație juridică sau implicită, întreprinderea va trata planul ca pe un plan de beneficii determinate.

40. Beneficiile asigurate printr-un contract de asigurare nu trebuie să aibă o relație directă sau automată cu obligația întreprinderii de a plăti beneficiile angajaților. Planurile de beneficii postangajare care implică contracte de asigurare sunt supuse aceleiași distincții între contabilizare și finanțare ca și alte planuri finanțate.
41. În cazul în care o întreprindere finanțează o obligație de plată a unor beneficii postangajare prin contribuții la o poliță de asigurare, în temeiul căreia întreprinderea are o obligație juridică sau implicită (directă, indirectă în temeiul planului, prin mecanismul de stabilire a primelor viitoare sau printr-o relație de afiliere cu asiguratorul), plata primelor nu se asimilează unui plan de contribuții determinate. Astfel, întreprinderea:
- (a) contabilizează o poliță de asigurare eligibilă ca activ al planului (a se vedea punctul 7) și
 - (b) recunoaște alte polițe de asigurare ca drepturi la rambursare (dacă polițele îndeplinesc criteriile de la punctul 104A).
42. În cazul în care o poliță de asigurare este pe numele unui anumit participant la plan sau a unui grup de participanți la plan și întreprinderea nu are nici o obligație juridică sau implicită de a acoperi eventualele pierderi ale poliței, o întreprindere nu are nici o obligație de a plăti angajaților beneficii, iar asiguratorul poartă întreaga răspundere pentru plata beneficiilor. Plata primelor fixe în temeiul unor astfel de contracte constituie, în fond, mai degrabă decontarea obligației de plată a beneficiilor angajaților, decât o investiție pentru îndeplinirea obligației. În consecință, întreprinderea nu mai are un activ sau un pasiv. Prin urmare, o întreprindere tratează astfel de plăți ca fiind contribuții la un plan de contribuții determinate.

BENEFICIILE POSTANGAJARE: PLANURI DE CONTRIBUȚII DETERMINATE

43. Contabilizarea planurilor de contribuții determinate este simplă, pentru că obligația întreprinderii raportoare pentru fiecare perioadă este determinată de sumele cu care întreprinderea contribuie pentru perioadele în cauză. În consecință, nu sunt necesare ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației sau a cheltuielii și nu sunt posibile pierderi sau câștiguri actuariale. De asemenea, obligațiile sunt evaluate fără a fi actualizate, cu excepția cazului în care nu sunt exigibile integral în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente.

Recunoaștere și evaluare

44. **Atunci când un angajat a prestat servicii unei întreprinderi în cursul unei perioade, întreprinderea va recunoaște contribuția de plătit la un plan de contribuții determinate în schimbul serviciilor în cauză:**
- (a) **ca pasiv (cheltuială angajată), după deducerea oricăror contribuții deja plătite. În cazul în care contribuțiile deja plătite depășesc contribuțiile cuvenite pentru servicii înainte de data bilanțului, o întreprindere va recunoaște acel surplus ca activ (cheltuială anticipată), în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau o rambursare în numerar și**
 - (b) **drept cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard internațional de contabilitate impune sau permite includerea contribuției în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2, Stocuri, și IAS 16, Imobilizări corporale).**
45. **Atunci când contribuțiile la un plan de contribuții determinate nu sunt exigibile integral în termen de 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente, ele vor fi actualizate folosind rata de actualizare prevăzută la punctul 78.**

Prezentarea informațiilor

46. **O întreprindere va prezenta valoarea recunoscută drept cheltuială pentru planurile de contribuții determinate.**

▼B

47. Atunci când IAS 24, Informații privind părțile afiliate, impune acest lucru, o întreprindere prezintă informații despre contribuțiile la planurile de contribuții determinate pentru personalul principal de conducere.

BENEFICII POSTANGAJARE: PLANURILE DE BENEFICII DETERMINATE

48. Contabilizarea planurilor de beneficii determinate este complexă pentru că sunt necesare ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației și a cheltuielii și pentru că sunt posibile câștiguri sau pierderi actuariale. De asemenea, obligațiile sunt evaluate pe o bază actualizată, întrucât ele pot fi decontate după mai mulți ani de la perioada în care angajații prestează serviciile aferente.

Recunoaștere și evaluare

49. Planurile de beneficii determinate pot fi nefinanțate sau pot fi finanțate, integral sau parțial, prin contribuții ale unei întreprinderi, și câteodată, ale angajaților săi, într-o entitate, sau un fond, care este separat din punct de vedere juridic de întreprinderea raportoare și din care sunt plătite beneficiile angajaților. Plata beneficiilor finanțate în momentele în care devin exigibile depinde nu doar de poziția financiară și performanțele investiționale ale fondului, ci și de abilitatea (și dorința) întreprinderii de a acoperi orice deficit în activele fondului. Prin urmare, întreprinderea garantează, în fond, riscurile actuariale și de investiții asociate planului. În consecință, cheltuiala recunoscută pentru un plan de beneficii determinate nu reprezintă în mod necesar valoarea contribuției convenite pentru perioada în cauză.
50. Contabilizarea de către o întreprindere a planurilor de beneficii determinate implică următoarele etape:
- (a) folosirea tehnicilor actuariale pentru realizarea unei estimări credibile a valorii beneficiilor pe care angajații le-au câștigat în schimbul serviciilor lor în perioada curentă și perioadele anterioare. În acest sens, o întreprindere va trebui să determine valoarea beneficiilor care pot fi atribuite perioadelor curente și anterioare (a se vedea punctele 67-71) și să estimeze (ipoteze actuariale) variabilele demografice (precum rotația și mortalitatea personalului) și variabilele financiare (precum creșterile viitoare ale salariilor și costurilor medicale) care vor influența costul beneficiilor (a se vedea punctele 72-91).
 - (b) actualizarea beneficiilor în cauză, utilizând metoda factorului de credit proiectat pentru a determina valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate și costul serviciilor curente (a se vedea punctele 64-66);
 - (c) determinarea valorii juste a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 102-104);
 - (d) determinarea valorii totale a câștigurilor și pierderilor actuariale și a valorii câștigurilor și pierderilor actuariale care necesită recunoașterea (a se vedea punctele 92-95);
 - (e) în cazul introducerii sau modificării unui plan, determinarea costului rezultat al serviciilor anterioare (a se vedea punctele 96-101) și
 - (f) în cazul reducerii sau lichidării unui plan, determinarea câștigului sau pierderii rezultate (a se vedea punctele 109-115).
- În cazul în care o întreprindere are mai multe planuri de beneficii determinate, întreprinderea aplică aceste proceduri separat pentru fiecare plan semnificativ.
51. În anumite cazuri, estimările, mediile și aproximările de calcul pot furniza o aproximare credibilă a calculelor detaliate ilustrate de prezentul standard.

Contabilitatea obligației implicite

52. **O întreprindere va contabiliza nu doar obligația ei juridică, care îi revine în temeiul clauzelor oficiale ale unui plan de beneficii determinate, ci și orice obligație implicită generată de practicile neoficiale ale întreprinderii. Practicile neoficiale dau naștere unei obligații implicite dacă întreprinderea nu are o altă alternativă realistă decât plata beneficiilor angajaților. Un exemplu de obligație**

▼B

implicită este cazul în care o schimbare a practicilor neoficiale ale întreprinderii ar cauza daune inacceptabile relației sale cu angajații.

53. Clauzele oficiale ale unui plan de beneficii determinate pot permite unei întreprinderi să-și rezilieze obligația care îi revine în cadrul planului. Cu toate acestea, de obicei este dificil pentru o întreprindere să anuleze un plan dacă dorește să își păstreze angajații. Prin urmare, în absența unor dovezi contrare, contabilizarea beneficiilor postangajare presupune ca o întreprindere care promite în prezent astfel de beneficii să continue să facă acest lucru pe parcursul vieții active reziduale a angajaților.

Bilanț

54. **Valoarea recunoscută ca pasiv pentru beneficii determinate va fi egală cu totalul net al următoarelor valori:**
- (a) **valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate la data bilanțului (a se vedea punctul 64);**
 - (b) **plus orice câștiguri actuariale (minus orice pierderi actuariale) nerecunoscute datorită tratamentului prevăzut în punctele 92-93;**
 - (c) **minus costul oricăror servicii anterioare nerecunoscute încă (a se vedea punctul 96);**
 - (d) **minus valoarea justă a activelor planului (dacă există) la data bilanțului, din care obligațiile urmează să fie stinse direct (a se vedea punctele 102-104).**
55. Valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate reprezintă obligația brută înainte de deducerea valorii juste a oricăror active ale planului.
56. **O întreprindere va determina valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiile determinate și valoarea justă a oricăror active ale planului cu suficientă regularitate astfel încât valorile recunoscute în situațiile financiare să nu difere semnificativ de valorile care ar fi determinate la data bilanțului.**
57. Prezentul standard încurajează, dar nu impune unei întreprinderi să apeleze la un actuar calificat pentru evaluarea tuturor obligațiilor semnificative privind beneficiile postangajare. Din motive practice, o întreprindere poate solicita unui actuar calificat să facă o evaluare detaliată a obligației înainte de data bilanțului. Cu toate acestea, rezultatele evaluării în cauză sunt actualizate pentru a ține seama de orice tranzacții semnificative și alte schimbări semnificative ale împrejurărilor (inclusiv modificări ale prețurilor pe piață și ale ratelor dobânzilor) până la data bilanțului.
58. **Valoarea determinată în conformitate cu punctul 54 poate fi negativă (un activ). O întreprindere va evalua activul rezultat ca minimul dintre:**
- (a) **valoarea determinată în conformitate cu punctul 54 și**
 - (b) **totalul net al:**
 - (i) **oricăror pierderi actuariale nete acumulate nerecunoscute și costul serviciilor anterioare (a se vedea punctele 92, 93 și 96) și**
 - (ii) **valorii actualizate a oricăror beneficii economice disponibile sub formă de rambursări din plan sau reduceri ale contribuțiilor viitoare la plan. Valoarea curentă a acestor beneficii economice se va determina folosind rata de actualizare prevăzută la punctul 78.**
- 58A. **Aplicarea punctului 58 nu va conduce la recunoașterea unui câștig exclusiv ca urmare a unei pierderi actuariale sau a costurilor serviciilor anterioare din cursul perioadei sau la recunoașterea unei pierderi exclusiv ca rezultat al unui câștig actuarial din perioada curentă. Prin urmare, întreprinderea va recunoaște imediat în conformitate cu punctul 54 următoarele elemente, în măsura în care ele survin în momentul evaluării activului privind beneficiile determinate în conformitate cu punctul 58 litera (b):**
- (a) **pierderile actuariale nete ale perioadei curente și costul serviciilor anterioare pentru perioada curentă, în măsura în care ele depășesc orice reducere a valorii curente a beneficiilor**

▼B

economice menționate la punctul 58 litera (b) subpunctul (ii). Dacă valoarea curentă a beneficiilor economice nu se modifică sau crește, pierderile actuariale nete ale perioadei curente și costul serviciilor anterioare pentru perioada curentă vor fi recunoscute imediat, integral, în conformitate cu punctul 54,

- (b) câștigurile actuariale nete ale perioadei curente, după deducerea costului serviciilor anterioare pentru perioada curentă, în măsura în care ele depășesc orice creștere a valorii curente a beneficiilor economice menționate la punctul 58 litera (b) subpunctul (ii). Dacă valoarea curentă a beneficiilor economice nu se modifică sau scade, câștigurile actuariale nete ale perioadei curente, după deducerea costului serviciilor anterioare pentru perioada curentă, vor fi recunoscute imediat, integral, în conformitate cu punctul 54.

58B. Punctul 58A se aplică unei întreprinderi doar dacă, la începutul sau la sfârșitul perioadei contabile, întreprinderea deține un surplus ⁽¹⁾ într-un plan de beneficii determinate și, în conformitate cu clauzele actuale ale planului, nu își poate recupera integral surplusul în cauză prin rambursări sau reduceri ale contribuțiilor viitoare. În astfel de cazuri, costul serviciilor anterioare și pierderile actuariale care intervin în cursul perioadei, a căror recunoaștere este amânată în conformitate cu punctul 54, vor conduce la creșterea valorii prevăzute la punctul 58 litera (b) subpunctul (i). Dacă respectiva creștere nu este compensată de o scădere egală a valorii curente a beneficiilor economice care pot fi recunoscute în conformitate cu punctul 58 litera (b) subpunctul (ii), apare o creștere a valorii totale menționate la punctul 58 litera (b) și, prin urmare, un câștig recunoscut.

Punctul 58A interzice recunoașterea unui câștig în astfel de cazuri. Efectul opus apare în cazul câștigurilor actuariale din cursul perioadei a căror recunoaștere este amânată în conformitate cu punctul 54, în măsura în care câștigurile actuariale reduc pierderile actuariale acumulate nerecunoscute. Punctul 58A interzice recunoașterea unei pierderi în astfel de cazuri. Pentru exemple privind aplicarea prezentului punct, a se vedea apendicele C.

59. Un activ poate apărea dacă un plan de beneficii determinate a fost suprafinanțat sau, în anumite cazuri, la recunoașterea unor pierderi actuariale. O întreprindere va recunoaște un activ în astfel de cazuri, pentru că:
- (a) întreprinderea controlează o resursă, ceea ce înseamnă abilitatea de a folosi surplusul pentru generarea de beneficii viitoare;
- (b) acel control este rezultatul unor evenimente anterioare (contribuții plătite de întreprindere și serviciile prestate de angajat) și
- (c) beneficiile economice viitoare sunt disponibile întreprinderii sub forma reducerii contribuțiilor viitoare sau rambursării de numerar fie direct către întreprindere, fie indirect către un alt plan în deficit.
60. Limita de la punctul 58 litera (b) nu depășește recunoașterea amânată a anumitor pierderi actuariale (a se vedea punctele 92 și 93) și a anumitor costuri ale serviciilor anterioare (a se vedea punctul 96), altele decât cele specificate la punctul 58A. Cu toate acestea, această limită prevalează asupra opțiunii tranzitorii de la punctul 155 litera (b). ► **M10** Alineatul (120A) litera (f) punctul (iii) ◀ impune unei întreprinderi să prezinte orice valoare nerecunoscută ca activ datorită limitei impuse la punctul 58 litera (b).

Exemplu care ilustrează punctul 60

Un plan de beneficii determinate are următoarele caracteristici:

Valoarea curentă a obligației	1,1
Valoarea justă a activelor planului	(1 190)
	(90)
Pierderi actuariale nerecunoscute	(110)
Costul serviciilor anterioare nerecunoscut	(70)

⁽¹⁾ Un surplus reprezintă diferența pozitivă dintre valoarea justă a activelor sistemului și valoarea curentă a obligației beneficiului determinat.

▼ B

Creșterea nerecunoscută a pasivului la adoptarea inițială a standardului, în conformitate cu punctul 155 litera (b)	<u>(50)</u>
Valoarea negativă determinată în conformitate cu punctul 54	<u>(320)</u>
Valoarea curentă a rambursărilor viitoare și reducerile contribuțiilor viitoare disponibile	<u>90</u>
Limita prevăzută la punctul 58 litera (b) este calculată după cum urmează:	
pierderi actuariale nerecunoscute	110
costul nerecunoscut al serviciilor anterioare	70
valoarea curentă a rambursărilor viitoare și reducerile contribuțiilor viitoare disponibile	<u>90</u>
Limita	<u>270</u>

270 este mai mic decât 320. Prin urmare, întreprinderea recunoaște un activ de 270 și menționează faptul că limita a impus reducerea valorii contabile a activului cu 50 [a se vedea ► **M10** alineatul (120A) litera (f) punctul (iii) ◀].

▼ M10

Profit sau pierdere

61. ***O entitate recunoaște totalul net al următoarelor valori în profit sau pierdere, făcând excepție în măsura în care alt standard cere sau permite includerea lor în costul unui activ:***
- (a) *costul serviciului curent [a se vedea alineatele (63) – (91)];*
 - (b) *costul dobânzii [a se vedea alineatul (82)];*
 - (c) *rentabilitatea prevăzută a oricăror active ale planului [a se vedea alineatele (105) – (107)] și a oricăror drepturi de rambursare [a se vedea alineatul (104A)];*
 - (d) *câștiguri și pierderi actuariale, în conformitate cu politica contabilă a entității [a se vedea alineatele (92) – (93D)];*
 - (e) *costul serviciilor anterioare [a se vedea alineatul (96)];*
 - (f) *efectul oricăror reduceri sau decontări [a se vedea alineatele (109) și (110)] și*
 - (g) *efectul limitării de la alineatul (58) litera (b), cu excepția cazului în care este recunoscut în afara contului de profit și pierdere, în conformitate cu alineatul (93C).*

▼ B

62. Alte standarde internaționale de contabilitate impun includerea anumitor costuri cu beneficiile angajaților în costul unor active, precum stocuri sau imobilizări corporale (a se vedea IAS 2, Stocuri, și IAS 16, Imobilizări corporale). Orice costuri cu beneficiile postangajare incluse în costul unor astfel de active includ proporția adecvată a componentelor enumerate la punctul 61.

Recunoaștere și evaluare: valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiile determinate și costul serviciilor curente

63. Costul final al unui plan de beneficii determinate poate fi influențat de multe variabile, precum salariile finale, rotația și mortalitatea angajaților, orientările costurilor medicale și, pentru un plan finanțat, câștigurile din investirea activelor planului. Costul final al planului nu este sigur și această nesiguranță va persista probabil pentru o perioadă lungă de timp. Pentru a evalua valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiile postangajare și a costului serviciilor curente aferente, este necesar:
- (a) să se aplice o metodă de evaluare actuarială (a se vedea punctele 64-66);
 - (b) să se atribuie beneficiile perioadelor de serviciu (a se vedea punctele 67-71) și
 - (c) să se facă ipoteze actuariale (a se vedea punctele 72-91).

▼B

Metoda de evaluare actuarială

64. **O întreprindere va utiliza metoda unităților de credit prognozate pentru a determina valoarea curentă a obligațiilor sale privind beneficiul determinate și costul serviciilor curente aferente, și, după caz, costul serviciilor anterioare.**

65. Conform metodei unităților de credit prognozate (cunoscută uneori ca metoda beneficiul acumulat proporțional cu serviciul prestat sau ca metoda beneficiu/an de muncă), fiecare perioadă de serviciu dă naștere unei unități suplimentare de drepturi la beneficii (a se vedea punctele 67-71) și evaluează separat fiecare unitate pentru a determina obligația finală (a se vedea punctele 72-91).

66.

O întreprindere actualizează integral o obligație privind beneficiile postangajare, chiar dacă o parte din această obligație devine exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Exemplu care ilustrează punctul 65

La încheierea serviciului se plătește o sumă forfetară egală cu 1 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Salariul în anul 1 este de 10 000 și se presupune o creștere de 7 % (compusă) în fiecare an. Rata de actualizare utilizată este de 10 % pe an. Tabelul următor arată cum se acumulează obligația pentru un angajat care se așteaptă să părăsească întreprinderea la sfârșitul anului 5, presupunând că nu apar modificări ale ipotezelor actuariale. Pentru simplificare, acest exemplu ignoră ajustările suplimentare necesare pentru a reflecta probabilitatea ca angajatul să plece din întreprindere mai devreme sau mai târziu decât s-a presupus inițial.

Anul	1	2	3	4	5
Beneficiul atribuit:					
– anilor anteriori	0	131	262	393	524
– anului curent (1 % din salariul final)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– anilor curenți și anteriori	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Obligația inițială	–	89	196	324	476
Dobânda la 10 %	–	9	20	33	48
Costul serviciilor curente	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Obligația finală	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Notă:

- Obligația inițială este valoarea curentă a beneficiului atribuit anilor anteriori.
- Costul serviciilor curente este valoarea curentă a beneficiului atribuit anului curent.
- Obligația finală este valoarea curentă a beneficiului atribuit anului curent și anilor anteriori.

Atribuirea beneficiilor perioadelor de serviciu

67. **Pentru a determina valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiile determinate și costul serviciilor curente aferente și, după caz, costul serviciilor anterioare, o întreprindere va atribui beneficii perioadelor de serviciu, conform formulei sistemului de calcul al beneficiilor. Cu toate acestea, dacă serviciile unui angajat în ultimii ani vor determina un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o întreprindere va atribui pe bază liniară beneficiile:**

- 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);
- până la data la care serviciile ulterioare prestate de angajat vor genera beneficii suplimentare de o valoare nesemnificativă în cadrul planului, altele decât cele determinate de creșteri suplimentare de salariu.

▼B

68. Conform metodei factorului de credit proiectat, o întreprindere atribuie beneficii perioadei curente (pentru a determina costul serviciilor curente) și perioadei curente și perioadelor anterioare (pentru a determina valoarea curentă a obligațiilor privind beneficiile determinate). O întreprindere atribuie beneficii perioadelor în care ia naștere obligația de a acorda beneficii postangajare. Această obligație ia naștere pe măsură ce angajații prestează servicii în schimbul beneficiilor postangajare pe care o întreprindere se așteaptă să le plătească în perioade de raportare viitoare. Tehnicile actuariale permit unei întreprinderi să evalueze obligația suficient de credibil pentru a justifica recunoașterea unui pasiv.

Exemple care ilustrează punctul 68

1. Un plan de beneficii determinate acordă o sumă forfetară de 100, exigibilă la pensionare, pentru fiecare an de serviciu.

Fiecărui an *i* se atribuie beneficii în valoare de 100. Costul serviciilor curente are valoarea curentă de 100. Valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate este valoarea curentă de 100, înmulțită cu numărul de ani de serviciu până la data bilanțului.

Dacă beneficiile sunt exigibile imediat ce angajatul pleacă din întreprindere, costul serviciilor curente și valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate reflectă data la care se așteaptă ca angajatul să plece din întreprindere. Astfel, datorită efectului actualizării, ele sunt mai mici decât valorile care ar fi calculate dacă angajatul ar pleca la data bilanțului.

2. Un plan acordă o pensie lunară de 0,2 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Pensia se plătește de la vârsta de 65 de ani.

Pentru fiecare an de serviciu se atribuie beneficii egale cu valoarea curentă, la data previzionată de pensionare, a unei pensii lunare de 0,2 % din salariul final estimat plătit de la data previzionată pentru pensionare până la data previzionată a decesului. Costul serviciilor curente este valoarea curentă a acelor beneficii. Valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate este valoarea curentă a plăților pensiilor lunare de 0,2 % din salariul final, înmulțită cu numărul de ani de serviciu până la data bilanțului. Costul serviciilor curente și valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate sunt actualizate, pentru că plata pensiei începe de la vârsta de 65 de ani.

69. Serviciul prestat de angajați dă naștere unei obligații în cadrul unui plan de beneficii determinate, chiar dacă beneficiile sunt condiționate de angajarea viitoare (cu alte cuvinte, drepturile la beneficii nu sunt dobândite). Serviciul prestat de angajați înaintea dobândirii dreptului la beneficii dau naștere unei obligații implicite, deoarece, la fiecare dată succesivă a bilanțului, valoarea serviciilor viitoare pe care un angajat trebuie să le presteze înainte de a dobândi dreptul la beneficii scade. Pentru evaluarea obligației sale privind beneficiile determinate, o întreprindere analizează probabilitatea ca unii angajați să nu îndeplinească condițiile necesare pentru a dobândi dreptul la beneficii. În mod similar, deși anumite beneficii postangajare, de exemplu, beneficiile medicale postangajare, devin exigibile doar dacă survine un anumit eveniment în perioada în care un angajat nu mai este în activitate, obligația ia naștere în momentul în care angajatul prestează serviciul care îi va da dreptul la astfel de beneficii dacă evenimentul în cauză are loc. Probabilitatea ca evenimentul în cauză să aibă loc afectează evaluarea obligației, dar nu determină existența sau inexistența acesteia.

Exemple care ilustrează punctul 69

1. Un plan plătește beneficii în valoare de 100 pentru fiecare an de serviciu. Beneficiile se dobândesc după zece ani de serviciu.

Fiecărui an *i* se atribuie beneficii de 100. În fiecare din primii zece ani, costul serviciilor curente și valoarea curentă reflectă probabilitatea ca angajatul să nu acumuleze zece ani de serviciu.

2. Un plan plătește beneficii de 100 pentru fiecare an de serviciu, exclusiv serviciile prestate înainte de vârsta de 25 de ani. Beneficiile se dobândesc imediat.

Înainte de vârsta de 25 de ani, nu se atribuie beneficii pentru servicii, deoarece serviciile prestate înainte de această dată nu generează

▼B

beneficii (con condiționat sau necon condiționat). Fiecărui an ulterior i se atribuie beneficii de 100.

70. Obligația crește până la data la care serviciile suplimentare ale angajatului nu generează beneficii suplimentare de o valoare semnificativă. Prin urmare, toate beneficiile sunt atribuite perioadelor care se încheie la acea dată sau anterior. Beneficiile sunt atribuite perioadelor contabile individuale, conform formulei sistemului de calcul a beneficiilor. Cu toate acestea, dacă serviciile unui angajat în ultimii ani vor determina un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o întreprindere atribuie liniar beneficiile până la data la care serviciile ulterioare prestate de angajat vor genera beneficii suplimentare de o valoare nesemnificativă. Acest lucru este justificat de faptul că serviciile angajatului în cursul întregii perioade vor conduce, în cele din urmă, la acel nivel mai ridicat de beneficii.

Exemple care ilustrează punctul 70

1. Un plan plătește beneficii de 1 000, dobândite după zece ani de serviciu. Planul nu acordă beneficii suplimentare pentru serviciile ulterioare.

Fiecărui an din cei zece ani i se atribuie beneficii de 100 (1 000 împărțit la 10). Costul serviciilor curente în fiecare din primii zece ani reflectă probabilitatea ca angajatul să lucreze mai puțin de zece ani. Anilor ulteriori nu li se atribuie beneficii.

2. Un plan plătește o sumă forfetară de 2 000 tuturor salariaților care sunt încă angajați la vârsta de 55 de ani după douăzeci de ani de serviciu sau care sunt încă angajați la vârsta de 65 de ani, indiferent de vechimea lor în muncă.

Pentru persoanele angajate înainte de vârsta de 35 de ani, serviciile generează pentru prima dată beneficii 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 nici un efect asupra valorii sau scadenței beneficiilor). Aceste beneficii sunt condiționate de serviciile viitoare. De asemenea, serviciile prestate după vârsta de 55 de ani nu vor genera beneficii suplimentare de o valoare semnificativă. Pentru acești angajați, întreprinderea atribuie beneficii de 100 (2 000 împărțit la 20) pentru fiecare an între 35 și 55 de ani.

Pentru persoanele angajate la o vârstă între 35 și 45 de ani, serviciile prestate după trecerea perioadei de 20 de ani nu vor genera beneficii suplimentare de o valoare semnificativă. Pentru acești angajați, întreprinderea atribuie beneficii de 100 (2 000 împărțit la 20) pentru fiecare din primii douăzeci de ani.

Pentru o persoană angajată la vârsta de 55 de ani, serviciile prestate după trecerea unei perioade de zece ani nu vor genera beneficii suplimentare de o valoare semnificativă. Pentru acest angajat, întreprinderea atribuie beneficii de 200 (2 000 împărțit la 10) pentru fiecare din primii zece ani.

Pentru toți angajații, costul serviciilor curente și valoarea curentă a obligației reflectă probabilitatea ca angajatul să nu acumuleze vechimea necesară.

3. Un plan medical postangajare rambursează 40 % din costurile medicale de după angajare ale unui angajat, dacă acesta pleacă după peste zece ani și mai puțin de douăzeci de ani de serviciu, și 50 % din costuri, dacă acesta pleacă după douăzeci de ani de serviciu sau mai mult.

Utilizând formula sistemului de calcul al beneficiilor, întreprinderea atribuie 4 % din valoarea curentă a costurilor medicale previzionate (40 % împărțit la 10) pentru fiecare din primii zece ani și 1 % (10 % împărțit la 10) fiecăruia din următorii zece ani. Costul serviciilor curente din fiecare an reflectă probabilitatea ca angajatul să nu acumuleze vechimea necesară pentru a dobândi, integral sau parțial, aceste beneficii. Pentru angajații care se estimează că vor pleca în termen de zece ani nu se atribuie beneficii.

4. Un plan medical postangajare rambursează 10 % din costurile medicale de după angajare ale unui angajat dacă acesta pleacă după peste zece ani și mai puțin de 20 de ani de serviciu, și 50 %

▼B

din costuri, dacă salariatul pleacă după douăzeci de ani de serviciu sau mai mult.

Serviciile din ultimii ani vor genera un nivel semnificativ mai ridicat de beneficii decât cele din primii ani. Prin urmare, pentru angajații care se estimează că vor pleca după cel puțin douăzeci de ani, întreprinderea atribuie liniar beneficiile, în conformitate cu punctul 68. Serviciile prestate după trecerea perioadei de 20 de ani nu vor genera beneficii suplimentare de o valoare semnificativă. Prin urmare, beneficiile atribuite fiecăruia din primii douăzeci de ani este de 2,5 % din valoarea curentă a costurilor medicale previzionate (50 % împărțit la 20).

Pentru angajații care se estimează că vor pleca după peste zece ani și mai puțin de douăzeci de ani de serviciu, beneficiile atribuite fiecăruia din primii zece ani sunt de 1 % din valoarea curentă a costurilor medicale previzionate. Pentru acești angajați nu se atribuie beneficii pentru serviciile prestate după primii zece ani de serviciu și data estimată a plecării.

Pentru angajații care se estimează că vor pleca după mai puțin de zece ani nu se atribuie beneficii.

71. Atunci când valoarea unor beneficii reprezintă o proporție constantă din salariul final pentru fiecare an de serviciu, creșterile viitoare ale salariului vor afecta valoarea necesară pentru stingerea obligației generate de serviciile prestate înainte de data bilanțului, dar nu creează o obligație suplimentară. Prin urmare:

- (a) în conformitate cu punctul 67 litera (b), creșterile salariale nu generează beneficii suplimentare, chiar dacă valoarea beneficiilor depinde de salariul final și
- (b) valoarea beneficiilor atribuite fiecărei perioade reprezintă o proporție constantă din salariul la care se raportează beneficiile.

Exemplu care ilustrează punctul 71

Angajații au dreptul la beneficii de 3 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu înainte de vârsta de 55 de ani.

Fiecărui an *i* se atribuie beneficii de 3 % din salariul final estimat, până la vârsta de 55 de ani. Aceasta este data de la care serviciile suplimentare prestate de angajat nu mai generează beneficii suplimentare de o valoare semnificativă în cadrul planului. Nu se atribuie beneficii pentru serviciile prestate după vârsta de 55 de ani.

Ipoteze actuariale

72. **Ipotezele actuariale vor fi obiective și compatibile reciproc.**
73. Ipotezele actuariale sunt cele mai bune estimări făcute de o întreprindere în ceea ce privește variabilele care vor determina costul final al acordării de beneficii postangajare. Ipotezele actuariale cuprind:
- (a) ipoteze demografice privind caracteristicile viitoare ale foștilor și actualilor angajați (și ale dependenților lor) care sunt eligibili pentru acordarea de beneficii. Ipotezele demografice vizează chestiuni precum:
 - (i) mortalitatea atât în cursul angajării, cât și ulterior;
 - (ii) ratele de rotație a angajaților, incapacitatea de muncă și pensionarea timpurie;
 - (iii) proporția membrilor planului ai căror dependenți vor fi eligibili pentru acordarea de beneficii și
 - (iv) ratele cererilor de despăgubire în cadrul planurilor medicale și
 - (b) ipoteze financiare, vizând chestiuni precum:
 - (i) rata actualizării (a se vedea punctele 78-82);
 - (ii) nivelurile viitoare ale salariului și beneficiilor (a se vedea punctele 83-87);
 - (iii) în cazul beneficiilor medicale, costurile medicale viitoare, inclusiv, dacă este semnificativ, costul administrării cererilor

▼B

de despăgubire și al plății beneficiilor (a se vedea punctele 88-91) și

(iv) rata preconizată a rentabilității activelor planului (a se vedea punctele 105-107).

74. Ipotezele actuariale sunt imparțiale dacă nu sunt nici lipsite de prevedere, nici excesiv de conservatoare.
75. Ipotezele actuariale sunt compatibile reciproc dacă reflectă relațiile economice dintre factori precum inflația, creșterea ratelor salariale, rentabilitatea activelor planului și ratele de actualizare. De exemplu, toate ipotezele care depind de un anumit nivel al inflației (precum ipotezele privind ratele dobânzii, creșterile salariilor și ale beneficiilor) pentru orice perioadă din viitor presupun același nivel al inflației pentru perioada respectivă.
76. O întreprindere determină rata de actualizare și alte ipoteze financiare în termeni nominali (declarați), cu excepția cazului în care estimările în termeni reali (ajustați în funcție de inflație) sunt mai credibile, de exemplu, într-o economie hiperinflaționistă (a se vedea IAS 29, Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste), sau în care beneficiile sunt indexate și există o piață activă a obligațiunilor indexate emise în aceeași monedă și având același termen.
77. **Ipotezele financiare vor fi bazate pe așteptările pieței, la data bilanțului, pentru perioada în cursul căreia obligațiile se impun a fi stinse.**

Ipoteze actuariale: rata de actualizare

78. **Rata utilizată pentru actualizarea obligațiilor privind beneficiile postangajare (atât finanțate, cât și nefinanțate) va fi determinată în funcție de rata dobânzii, la data bilanțului, pentru obligațiunile unor întreprinderi de categoria întâi. În țările în care nu există o piață activă a acestor obligațiuni, va fi folosită rata dobânzii (la data bilanțului) pentru obligațiunile de stat. Moneda și scadența obligațiunilor unor companii sau ale obligațiunilor de stat vor fi consecvente cu moneda și scadența estimată ale obligațiilor privind beneficiile postangajare.**
79. Una dintre ipotezele actuariale care are un efect semnificativ este rata actualizării. Rata actualizării reflectă valoarea timp a banilor, dar nu și riscul actuarial sau investițional. De asemenea, rata de actualizare nu reflectă riscul de credit specific întreprinderii, suportat de creditorii acesteia, sau riscul ca experiențele viitoare să difere de ipotezele actuariale.
80. Rata de actualizare reflectă calendarul estimat pentru plata beneficiilor. În practică, o întreprindere realizează frecvent această actualizare aplicând o rată medie ponderată de actualizare care reflectă calendarul estimat, valoarea plăților și moneda în care urmează a fi plătite beneficiile.
81. În unele cazuri, poate să nu existe o piață activă a obligațiunilor cu o scadență suficient de îndelungată pentru a corespunde scadenței estimate a tuturor plăților de beneficii. În astfel de cazuri, o întreprindere utilizează ratele curente de pe piață pentru scadențele adecvate pentru actualizarea plăților pe termen scurt și estimează rata de actualizare pentru scadențe mai îndelungate, prin extrapolarea ratelor curente de pe piață de-a lungul curbei randamentului. Este puțin probabil ca valoarea curentă totală a unei obligații privind beneficiile determinate să fie extrem de sensibilă la rata de actualizare aplicată proporției din beneficii care sunt exigibile după scadența finală a obligațiunilor disponibile emise de companii sau de stat.
82. Costul dobânzii se calculează prin înmulțirea ratei de actualizare, determinată la începutul perioadei, cu valoarea actualizată a obligației privind beneficiile determinate în cursul întregii perioade, ținând seama de orice modificare semnificativă a obligației. Valoarea curentă a obligației va fi diferită de pasivul recunoscut în bilanț, pentru că pasivul este recunoscut după deducerea valorii juste a oricăror active ale planului, iar anumite câștiguri și pierderi actuariale și costul anumitor servicii anterioare nu sunt recunoscute imediat. (Apendicele A prezintă, printre altele, exemple de calcul al costului dobânzii).

▼B

Ipoteze actuariale: salarii, beneficii și costuri medicale

83. **Obligațiile privind beneficiile postangajare vor fi evaluate pe o bază care reflectă:**
- (a) creșterile viitoare estimate ale salariilor;
 - (b) beneficiile prevăzute în clauzele planului (sau care rezultă din orice obligație implicită care depășește clauzele planului), la data bilanțului și
 - (c) modificări viitoare estimate ale nivelului oricăror beneficii de stat care afectează beneficiile exigibile în cadrul unui plan de beneficii determinate, dacă și numai dacă:
 - (i) modificările în cauză au fost adoptate înainte de data bilanțului sau
 - (ii) experiența sau orice altă dovadă credibilă indică faptul că beneficiile de stat în cauză se vor modifica în mod previzibil, de exemplu, consecvent cu modificările viitoare ale nivelului general al prețurilor sau ale nivelului general al salariilor.
84. Estimările privind creșterile salariale viitoare țin seama de inflație, vechimea în muncă, promovare și alți factori relevanți, precum cererea și oferta pe piața muncii.
85. În cazul în care clauzele oficiale ale unui plan (sau o obligație implicită care depășește aceste clauze) impun unei întreprinderi să modifice beneficiile în perioadele viitoare, evaluarea obligației reflectă modificările respective. Acesta este cazul în care, de exemplu:
- (a) întreprinderea are experiență anterioară în creșterea beneficiilor, de exemplu, pentru a diminua efectele inflației, și nu există nici un indiciu că această practică se va modifica în viitor sau
 - (b) câștigurile actuariale au fost deja recunoscute în situațiile financiare, iar întreprinderea este obligată, fie în temeiul clauzelor oficiale ale planului (sau al unei obligații implicite care depășește aceste clauze), fie, în temeiul legislației, să folosească orice surplus rezultat din plan în beneficiul participanților la plan [a se vedea punctul 98 litera (c)].
86. Ipotezele actuariale nu reflectă schimbări viitoare ale beneficiilor care nu sunt prevăzute în clauzele oficiale ale planului (sau de o obligație implicită) la data bilanțului. Astfel de modificări vor consta în:
- (a) costul serviciilor anterioare, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciile prestate înainte de modificare și
 - (b) costul serviciilor curente pentru perioadele ulterioare modificării, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciile prestate după modificare.
87. Anumite beneficii postangajare depind de variabile precum nivelul pensiilor de stat sau asistența medicală asigurată de stat. Măsurarea unor astfel de beneficii reflectă schimbările preconizate ale acestor variabile pe baza experienței anterioare și a altor dovezi credibile.
88. **Ipotezele privind costurile medicale vor ține seama de modificările viitoare estimate ale costului serviciilor medicale, generate atât de inflație, cât și de modificările specifice ale costurilor medicale.**
89. Pentru evaluarea beneficiilor medicale postangajare sunt necesare ipoteze privind nivelul și frecvența cererilor viitoare de despăgubire și costul pentru satisfacerea acestor cereri de despăgubire. O întreprindere estimează costurile medicale viitoare pe baza datelor istorice privind experiența întreprinderii, completate, după caz, cu date istorice privind alte întreprinderi, societăți de asigurări, furnizori de servicii medicale sau alte surse. Estimările costurilor medicale viitoare iau în considerare efectul progresului tehnologic, schimbările modelelor de utilizare și de furnizare a serviciilor medicale și evoluția stării de sănătate a participanților la plan.
90. Nivelul și frecvența cererilor de despăgubire depind, în foarte mare măsură, de vârsta, starea de sănătate și sexul angajaților (și a dependenților lor) și pot varia și în funcție de alți factori, precum localizarea geografică. Prin urmare, datele istorice sunt ajustate în măsura în care compoziția demografică a populației diferă de cea a populației utilizate ca bază pentru datele istorice. Datele istorice sunt ajustate, de asemenea, în cazul în care există dovezi credibile privind modificarea tendințelor istorice.

▼ **B**

91. Unele planuri de asistență medicală postangajare impun angajaților să contribuie la costurile medicale acoperite de plan. Estimările costurilor medicale viitoare iau în considerare orice astfel de contribuții, în conformitate cu clauzele planului la data bilanțului (sau orice obligație implicită care depășește aceste clauze). Modificările acestor contribuții ale angajaților generează costuri ale serviciilor anterioare sau, după caz, reduceri. Costul acoperirii despăgubirilor poate fi redus de beneficii acordate de stat sau de la alți furnizori de servicii medicale [a se vedea punctele 83 litera (c) și 87].

Câștiguri și pierderi actuariale

▼ **M10**

92. *În evaluarea obligației privind beneficiile determinate pe baza alineatului (54), o entitate trebuie să recunoască, în baza alineatului (58A), un procent [astfel cum se menționează la alineatul (93)] din câștigurile și pierderile actuariale ca venit sau cheltuielă, în cazul în care câștigurile și pierderile actuariale cumulate nerecunoscute nete la sfârșitul perioadei de raportare anterioare depășesc valoarea mai mare dintre:*

- (a) *10 % din valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat la acea dată (înainte de deducerea activelor planului) și*
- (b) *10 % din valoarea justă a oricăror active ale planului de la acea dată.*

Aceste limite se calculează și se aplică separat pentru fiecare plan de beneficii determinate.

93. *Procentul din câștigurile și pierderile actuariale de recunoscut pentru fiecare plan de beneficii determinate este dat de surplusul determinat în baza alineatului (92), împărțit la media prevăzută a perioadei de muncă rămasă până la pensie pentru angajații participanți la acel plan. Cu toate acestea, o entitate poate adopta orice metodă sistematică ce are ca rezultat o recunoaștere mai rapidă a câștigurilor și pierderilor actuariale, cu condiția ca aceeași bază să se aplice atât câștigurilor, cât și pierderilor în mod consecvent de la o perioadă la alta. O entitate poate aplica astfel de metode sistematice câștigurilor și pierderilor actuariale, chiar dacă ele sunt între limitele menționate la alineatul (92).*

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

- (a) *toate planurile sale de beneficii determinate și*
- (b) *toate câștigurile și pierderile sale actuariale.*

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

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

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

▼ **B**

94. Câștigurile și pierderile actuariale pot fi generate de creșteri și scăderi fie ale valorii curente a unei obligații privind beneficiile determinate, fie ale

▼B

valorii juste a oricăror active ale planului aferent. Printre cauzele câștigurilor și pierderilor actuariale se numără, de exemplu:

- (a) rate surprinzător de ridicate sau scăzute ale rotației, pensionării anticipate sau mortalității angajaților, sau de creștere a salariilor, a beneficiilor (dacă clauzele oficiale sau implicite ale unui plan permit creșteri salariale indexate cu inflația) sau a costurilor medicale;
- (b) efectul modificării estimărilor privind rotația viitoare a angajaților, pensionarea anticipată sau mortalitatea sau a celor privind creșterea salariilor, a beneficiilor (dacă clauzele oficiale sau implicite ale unui plan permit creșteri salariale indexate cu inflația) sau a costurilor medicale;
- (c) efectul modificărilor ratei de actualizare și
- (d) diferențele dintre rentabilitatea reală a activelor planului și rentabilitatea estimată a activelor planului (a se vedea punctele 105-107).

- **M10** 95. Pe termen lung, câștigurile și pierderile actuariale se pot compensa unele pe celelalte. Prin urmare, estimările obligațiilor privind beneficiile postangajare sunt cel mai bine văzute ca un rând (sau „coridor”) în jurul celei mai bune estimări. Unei entități îi este permis, dar nu i se impune, să recunoască câștiguri și pierderi actuariale ce fac parte din acel rând. ◀ Prezentul standard impune unei întreprinderi să recunoască cel puțin o anumită proporție din câștigurile și pierderile actuariale care nu se încadrează într-un „coridor” de plus sau minus 10 %. (Apendicele A prezintă, printre altele, exemple privind tratamentul câștigurilor și pierderilor actuariale.) Prezentul standard permite, de asemenea, folosirea unor metode sistematice de recunoaștere mai rapidă, cu condiția ca metodele în cauză să îndeplinească condițiile prevăzute la punctul 93. Printre metodele permise se numără, de exemplu, recunoașterea imediată a tuturor câștigurilor și pierderilor actuariale indiferent dacă se încadrează sau nu în „coridor”. Punctul 155 litera (b) subpunctul (iii) explică necesitatea de a lua în considerare orice parte nerecunoscută a unui pasiv provizoriu la contabilizarea câștigurilor actuariale ulterioare.

Costul serviciilor anterioare

96. *Pentru evaluarea pasivului său privind beneficiile determinate în conformitate cu punctul 54, o întreprindere recunoaște, sub rezerva punctului 58A, costul serviciilor anterioare drept cheltuielă, liniar în cursul perioadei medii rămase până la dobândirea beneficiilor. În cazul în care dreptul la beneficii se dobândește imediat după introducerea sau modificarea unui plan de beneficii determinate, o întreprindere va recunoaște imediat costul serviciilor anterioare.*
97. Costul serviciilor anterioare apare atunci când o întreprindere introduce un plan de beneficii determinate sau modifică beneficiile exigibile în cadrul unui plan de beneficii determinate existent. Astfel de modificări se fac în schimbul serviciilor prestate de angajați în cursul unei perioade care se încheie în momentul dobândirii dreptului la beneficii. Prin urmare, costul serviciilor anterioare este recunoscut în cursul perioadei în cauză, chiar dacă este aferent serviciilor angajaților din perioade anterioare. Costul serviciilor anterioare este evaluat ca modificare a pasivului rezultat din amendament (a se vedea punctul 64).

Exemplu care ilustrează punctul 97

O întreprindere gestionează un plan de pensii care acordă o pensie de 2 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Dreptul la beneficii se dobândește după cinci ani de serviciu. La 1 ianuarie 20X5, întreprinderea mărește pensia la 2,5 % din salariul final pentru fiecare an de serviciu începând cu 1 ianuarie 20X1. La data îmbunătățirii, valoarea curentă a beneficiilor suplimentare pentru serviciile prestate între 1 ianuarie 20X1 și 1 ianuarie 20X5 este după cum urmează:

Angajații cu mai mult de cinci ani de serviciu la 1/1/X5	150
Angajații cu mai puțin de cinci ani de serviciu la 1/1/X5 (perioada medie până la dobândirea dreptului la beneficii: trei ani)	<u>120</u>

▼B

Întreprinderea recunoaște 150 imediat, deoarece beneficiile respective sunt deja dobândite. Întreprinderea recunoaște 120 pe o bază liniară în cursul unei perioade de trei ani începând cu 1 ianuarie 20X5.

98. Costul serviciilor anterioare exclude:
- (a) efectul diferențelor dintre creșterile salariale reale și cele estimate anterior asupra obligației de plată a beneficiilor pentru servicii prestate în anii anteriori (nu există un cost al serviciilor anterioare, pentru că ipotezele actuariale iau în considerare salariile previzionate);
 - (b) subestimările și supraestimările creșterilor discreționare ale pensiilor, în cazul în care o întreprindere are o obligație implicită de a acorda astfel de creșteri (nu există un cost al serviciilor anterioare, pentru că ipotezele actuariale permit astfel de creșteri);
 - (c) estimările privind îmbunătățiri ale beneficiilor rezultate din câștiguri actuariale care au fost deja recunoscute în situațiile financiare, dacă întreprinderea este obligată, fie în temeiul clauzelor oficiale ale unui plan (sau al unei obligații implicite care depășește aceste clauze), fie în temeiul legii, să folosească orice surplus din plan în beneficiul participanților la plan, chiar dacă creșterea beneficiilor nu a fost încă acordată oficial [creșterea rezultată a obligației este o pierdere actuarială și nu un cost al serviciilor anterioare, a se vedea punctul 85 (b)];
 - (d) creșterea beneficiilor dobândite când, în absența unor beneficii noi sau îmbunătățite, angajații îndeplinesc cerințele pentru dobândirea dreptului la beneficii (nu există un cost al serviciilor anterioare, întrucât costul estimat al beneficiilor a fost recunoscut drept cost al serviciilor curente pe măsură ce serviciile au fost prestate) și
 - (e) efectul modificărilor planului care reduc beneficiile pentru serviciile viitoare (o reducere).
99. O întreprindere stabilește planul de amortizare a costului serviciilor anterioare în momentul introducerii sau modificării beneficiilor. Actualizarea înregistrărilor detaliate necesare pentru identificarea și punerea în aplicare a modificărilor ulterioare ale planului de amortizare ar fi imposibilă. De asemenea, efectul ar putea fi semnificativ doar în cazul unei reduceri sau a unei lichidări. Prin urmare, o întreprindere modifică planul de amortizare a costului serviciilor anterioare doar în cazul unei reduceri sau al unei lichidări.
100. În cazul în care o întreprindere reduce beneficiile exigibile în cadrul unui plan existent de beneficii determinate, reducerea rezultată a pasivului privind beneficiile determinate este recunoscută drept cost al serviciilor anterioare (negativ) în cursul perioadei medii până la dobândirea dreptului la beneficiile astfel reduce.
101. În cazul în care o întreprindere reduce anumite beneficii exigibile în cadrul unui plan existent de beneficii determinate și, simultan, crește alte beneficii exigibile în cadrul planului pentru aceiași angajați, întreprinderea tratează modificările în cauză ca o singură modificare netă.

*Recunoaștere și evaluare: activele planului**Valoarea justă a activelor planului*

102. Valoarea justă a oricăror active ale planului este dedusă la determinarea valorii recunoscute în bilanț, în conformitate cu punctul 54. În cazul în care nu este disponibil un preț al pieței, valoarea justă a activelor planului este estimată, de exemplu, prin actualizarea fluxurilor de numerar viitoare previzionate, la o rată de actualizare care reflectă atât riscul asociat activelor planului, cât și scadența sau data previzionată de cesionare a activelor (sau, dacă nu au o scadență, perioada previzionată până la stingerea obligației asociate).
103. Activele planului nu includ contribuțiile neplătite datorate fondului de întreprindere raportoare și nici instrumentele financiare netransferabile emise de întreprindere și deținute de fond. Activele planului sunt reduce cu orice pasive ale fondului care nu sunt aferente beneficiilor angajaților, de exemplu, datorii comerciale și de altă natură și pasivele rezultate din instrumente financiare derivate.

▼B

104. În cazul în care activele planului includ polițe de asigurare eligibile care corespund exact ca valoare și scadență unora sau tuturor beneficiilor exigibile în cadrul planului, valoarea justă a polițelor de asigurare în cauză este considerată a fi valoarea curentă a obligațiilor aferente, în conformitate cu punctul 54 (sub rezerva oricărei reduceri necesare în cazul în care sumele de încasat în temeiul polițelor de asigurare nu sunt recuperabile în totalitate).

Rambursări

- 104A. *O întreprindere va recunoaște dreptul său la rambursare ca activ separat dacă și numai dacă este aproape sigur că o altă parte va rambursa, integral sau parțial, cheltuielile necesare pentru stingerea unei obligații privind beneficiile determinate. Întreprinderea va evalua activul la valoarea justă. În toate celelalte cazuri, o întreprindere va trata activul în cauză la fel ca pe activele planului. În contul de profit și pierdere, cheltuielile aferente unui plan de beneficii determinate pot fi prezentate după deducerea valorii recunoscute pentru o rambursare.*
- 104B. Uneori, o întreprindere poate apela la o altă parte, precum un asigurător, pentru plata, integrală sau parțială, a cheltuielilor necesare pentru stingerea unei obligații privind beneficiile determinate. Polițele de asigurare eligibile, în conformitate cu definiția de la punctul 7, sunt active ale planului. O întreprindere contabilizează polițele de asigurare eligibile la fel ca pe celelalte active ale planului, iar punctul 104A nu se aplică (a se vedea punctele 39-42 și 104).
- 104C. În cazul în care o poliță de asigurare nu este eligibilă, polița în cauză nu constituie un activ al planului. Punctul 104A reglementează astfel de cazuri: întreprinderea își recunoaște dreptul la rambursare în temeiul poliței de asigurare mai degrabă ca activ separat decât ca o deducere la determinarea pasivului privind beneficiile determinate recunoscut în conformitate cu punctul 54; din toate celelalte puncte de vedere, întreprinderea tratează activul în cauză în mod similar activelor planului. Mai exact, pasivul privind beneficiile determinate, recunoscut în conformitate cu punctul 54, crește (scade) în măsura în care câștigurile (pierderile) actuariale nete acumulate asupra obligației privind beneficiile determinate și asupra drepturilor aferente de rambursare rămân nerecunoscute în conformitate cu punctele 92 și 93. ► **M10** Alineatul (120A) litera (f) punctul (iv) ◀ impune întreprinderii să prezinte o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare și obligația aferentă.

Exemplu care ilustrează punctele 104A-C

Valoarea actualizată a obligației	1 241
Câștiguri actuariale nerecunoscute	17
Pasiv recunoscut în bilanț	1 258
Drepturi în temeiul polițelor de asigurare care corespund, din punctul de vedere al valorii și scadenței, unora dintre beneficiile exigibile în cadrul planului. Beneficiile în cauză au o valoare curentă de 1 092	1 092

Câștigurile actuariale nerecunoscute de 17 reprezintă câștigurile actuariale nete acumulate asupra obligației și asupra drepturilor de rambursare.

- 104D. În cazul în care dreptul de rambursare ia naștere în temeiul unei polițe de asigurare care corespunde exact valorii și scadenței unora dintre sau tuturor beneficiilor exigibile în cadrul unui plan de beneficii determinate, valoarea justă a dreptului de rambursare este considerată a fi valoarea curentă a obligației aferente, în conformitate cu punctul 54 (sub rezerva oricărei reduceri necesare, dacă rambursarea nu este recuperabilă în totalitate).

Rentabilitatea activelor planului

105. Rentabilitatea previzionată a activelor planului este una dintre componentele cheltuielii recunoscute în contul de profit și pierdere. Diferența dintre rentabilitatea previzionată a activelor planului și rentabilitatea reală reprezintă un câștig sau o pierdere actuarială; împreună cu câștigurile și pierderile actuariale asupra obligației privind beneficiile determinate, ea

▼ B

este luată în considerare la determinarea valorii nete comparate cu limitele „coridorului” de 10 % specificat la punctul 92.

106. Rentabilitatea previzionată a activelor planului se bazează pe așteptările pieței, la începutul perioadei, pentru rentabilitatea de-a lungul întregii durate de viață a obligației aferente. Rentabilitatea previzionată a activelor planului reflectă modificările valorii juste a activelor planului păstrate în cursul perioadei, ca rezultat al contribuțiilor efective plătite fondului și al beneficiilor efective plătite din fond.
107. Pentru determinarea rentabilității previzionate și reale a activelor planului, o întreprindere deduce costurile de administrare previzionate, altele decât cele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru evaluarea obligației.

Exemplu care ilustrează punctul 106

La 1 ianuarie 20X1, valoarea justă a activelor planului era de 10 000, iar câștigurile actuariale nete acumulate nerecunoscute erau de 760. La 30 iunie 20X1, planul a plătit beneficii de 1 900 și a primit contribuții de 4 900. La 31 decembrie 20X1, valoarea justă a activelor planului era de 15 000, iar valoarea curentă a obligației privind beneficiile determinate era de 14 792. Pierderile actuariale asupra obligației pentru 20X1 erau de 60.

La 1 ianuarie 20X1, întreprinderea raportoare a făcut următoarele estimări, bazate pe prețurile pieței la acea dată:

	(%)
Venit din dobânzi și dividende, după plata impozitelor datorate de către fond	9,25
Câștiguri realizate și nerealizate asupra activelor planului (după plata impozitelor)	2,00
Costuri de administrare	<u>(1,00)</u>
Rata previzionată a rentabilității	<u>10,25</u>

Pentru 20X1, rentabilitatea previzionată și reală a activelor planului este după cum urmează:

Rentabilitatea activelor de 10 000 deținute 12 luni la 10,25 %	1 025
Rentabilitatea activelor de 3 000 deținute șase luni la 5 % (echivalentul unei dobânzi anuale de 10,25 %, capitalizate la fiecare șase luni)	<u>150</u>
Rentabilitatea previzionată a activelor planului pentru 20X1	<u>1 175</u>
Valoarea justă a activelor planului la 31 decembrie 20X1	15 000
Minus valoarea justă a activelor planului la 1 ianuarie 20X1	(10 000)
Minus contribuțiile încasate	(4 900)
Plus beneficiile plătite	<u>1 900</u>
Rentabilitatea reală a activelor planului	<u>2 000</u>

Diferența dintre rentabilitatea previzionată a activelor planului (1 175) și rentabilitatea reală a activelor planului (2 000) reprezintă un câștig actuarial de 825. Prin urmare, câștigurile actuariale nete acumulate nerecunoscute sunt de 1 525 (760 plus 825, minus 60). În conformitate cu punctul 92, limitele coridorului sunt stabilite la 1 500 [valoarea cea mai mare dintre: (i) 10 % din 15 000 și (ii) 10 % din 14 792]. În anul următor (20X2), întreprinderea recunoaște în contul de profit și pierdere un câștig actuarial de 25 (1 525 minus 1 500) împărțit la media previzionată a vieții active reziduale a angajaților implicați.

Rentabilitatea previzionată a activelor planului pentru 20X2 va fi bazată pe așteptările pieței la 1/1/X2 pentru rentabilitatea întregii vieți a obligației.

▼B*Combinări de întreprinderi*

108. Într-o combinare de întreprinderi care constituie o achiziție, o întreprindere recunoaște activele și pasivele privind beneficiile postangajare la valoarea curentă a obligației, minus valoarea justă a oricăror active ale planului (a se vedea IAS 22, Combinări de întreprinderi). Valoarea actualizată a obligației include toate elementele următoare, chiar dacă la data achiziției ele nu erau recunoscute încă de către întreprinderea achiziționată:
- (a) câștiguri și pierderi actuariale apărute înainte de data achiziției (indiferent dacă se înscriu sau nu în „coridorul” de 10 %);
 - (b) costul serviciilor anterioare generat de modificări ale beneficiilor sau de introducerea unui plan, înainte de data achiziției și
 - (c) sume pe care, în conformitate cu dispozițiile tranzitorii de la punctul 155 litera (b), întreprinderea achiziționată nu le-a recunoscut.

Reduceri și lichidări

109. **O întreprindere va recunoaște câștigurile sau pierderile din reducerea sau lichidarea unui plan de beneficii determinate în momentul reducerii sau lichidării. Câștigurile sau pierderile din reducere sau lichidare vor cuprinde:**
- (a) orice modificare rezultată a valorii curente a obligației privind beneficiile determinate;
 - (b) orice modificare rezultată a valorii juste a activelor planului;
 - (c) orice câștiguri sau pierderi actuariale asociate și costul serviciilor anterioare care, în conformitate cu punctele 92 și 96, nu au fost recunoscute anterior.
110. **Înainte de determinarea efectului unei reduceri sau lichidări, o întreprindere va trebui să reevalueze obligația (și activele aferente ale planului, după caz) folosind ipoteze actuariale curente (incluzând ratele curente ale dobânzii pe piață și alte prețuri curente de pe piață).**
111. O reducere are loc atunci când o întreprindere:
- (a) fie s-a angajat, în mod demonstrabil, să facă o reducere semnificativă a numărului de angajați incluși în plan; fie
 - (b) modifică clauzele unui plan de beneficii determinate, astfel încât o parte semnificativă din serviciile viitoare prestate de angajații actuali nu va mai da dreptul la beneficii sau va da dreptul doar la beneficii reduse.
- O reducere poate fi generată de un eveniment izolat, precum închiderea unei uzine, întreruperea unei operațiuni sau închiderea sau suspendarea unui plan. Un eveniment este suficient de important pentru fi considerat o reducere, dacă recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi din reducere ar avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Reducerile sunt adesea legate de o restructurare. Prin urmare, o întreprindere contabilizează o reducere simultan cu restructurarea corespunzătoare.
112. O decontare are loc în cazul în care o întreprindere încheie o tranzacție care elimină toate obligațiile legale sau implicite ulterioare pentru o parte sau pentru toate beneficiile acordate în cadrul unui plan de beneficii determinate, de exemplu, în cazul în care se plătește o sumă forfetară participanților la plan sau în numele lor, în schimbul drepturilor lor de a primi beneficii determinate postangajare.
113. În unele cazuri, o întreprindere achiziționează o poliță de asigurare pentru a finanța, integral sau parțial, beneficiile angajaților aferente serviciilor prestate de angajați în perioada curentă și în perioadele anterioare. Achiziționarea unei astfel de polițe nu constituie decontare dacă întreprinderea are în continuare o obligație juridică sau implicită (a se vedea punctul 39) de a plăti valori suplimentare în cazul în care asiguratorul nu plătește beneficiile angajaților specificate în polița de asigurare. Punctele 104A-D reglementează modul de recunoaștere și evaluare a drepturilor de rambursare în temeiul unor polițe de asigurare care nu constituie active ale planului.
114. O lichidare are loc simultan cu o reducere în cazul în care un plan este închis astfel încât obligația este stinsă, iar planul încetează să mai existe.

▼B

Cu toate acestea, închiderea unui plan nu reprezintă o reducere sau o lichidare dacă planul este înlocuit de un nou plan care oferă beneficii care sunt, în fond, identice.

115. În cazul în care o reducere vizează doar o parte din angajații incluși într-un plan sau în care doar o parte din obligație este stinsă, câștigul sau pierderea includ o cotă proporțională din costul serviciilor anterioare și câștigurile și pierderile actuariale nerecunoscute anterior [și din sumele provizorii rămase nerecunoscute în conformitate cu punctul 155 litera (b)]. Cota proporțională se determină pe baza valorii curente a obligațiilor de dinainte și de după reducere sau lichidare, cu excepția cazului în care o altă bază este mai adecvată în situația dată. De exemplu, ar putea fi oportună utilizarea oricărui câștig generat de o reducere sau lichidare a unui plan pentru a elimina mai întâi orice cost nerecunoscut al serviciilor anterioare aferent aceluiași plan.

Exemplu care ilustrează punctul 115

O întreprindere abandonează un sector de activitate, iar angajații din sectorul în cauză nu vor mai câștiga beneficii suplimentare. Această situație reprezintă o reducere fără decontare. Folosind ipoteze actuariale curente (inclusiv ratele curente ale dobânzii pe piață și alte prețuri curente de pe piață) imediat înainte de reducere, întreprinderea are o obligație privind beneficiile determinate cu o valoare curentă netă de 1 000, active ale planului cu o valoare justă de 820 și câștiguri actuariale acumulate nete nerecunoscute de 50. Întreprinderea a adoptat prima dată prezentul standard cu un an în urmă. Acest lucru a generat o creștere a pasivului net de 100, pe care întreprinderea a decis să o recunoască peste cinci ani [a se vedea punctul 155 litera (b)]. Reducerea scade valoarea curentă netă a obligației cu o valoare între 100 și 900.

Diferența dintre câștigurile actuariale nerecunoscute anterior și sumele tranzitorii, 10 % (100/1 000) se referă la partea din obligație care a fost eliminată prin reducere. Prin urmare, efectul reducerii este următorul:

	Înainte de reducere	Câștig din reducere	După reducere
Valoarea curentă netă a obligației	1 000	(100)	900
Valoarea justă a activelor planului	(820)	=	(820)
	180	(100)	80
Câștiguri actuariale nerecunoscute	50	(5)	45
Sume tranzitorii nerecunoscute (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Pasivul net recunoscut în bilanț	(150)	(97)	53

Prezentare

Compensare

116. **O întreprindere va compensa un activ asociat unui plan cu un pasiv asociat unui alt plan dacă și numai dacă întreprinderea:**
- (a) are din punct de vedere legal un drept executoriu de a folosi orice surplus dintr-un plan pentru a stinge obligații din cadrul altui plan și
 - (b) intenționează fie să stingă obligațiile pe o bază netă, fie să realizeze surplusul dintr-un plan și să își stingă obligația din cadrul celui alt plan simultan.
117. Criteriile de compensare sunt similare celor prevăzute pentru instrumente financiare în IAS 32, Instrumente financiare: prezentare și descriere.

▼ B

Distincția termen curent/pe termen lung

118. Unele întreprinderi fac distincție între activele și pasivele curente, pe de o parte, și activele imobilizate și pasivele pe termen lung, pe de altă parte. Prezentul standard nu specifică dacă o întreprindere trebuie să facă distincția între raportul dintre activele și pasivele curente și activele imobilizate și pasivele pe termen lung care apar din beneficiile postangajare.

Componente financiare ale costurilor privind beneficiile postangajare

119. Prezentul standard nu specifică dacă o întreprindere este obligată să prezinte costul serviciilor curente, costul dobânzii și rentabilitatea previzionată a activelor planului drept componente ale unui singur post de venituri sau cheltuieli în contul de profit și pierdere.

*Prezentarea informațiilor***▼ M10**

120. *O entitate va prezenta informațiile care permit utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze natura planurilor sale de beneficii determinate și efectele financiare ale modificărilor acelor planuri în decursul perioadei.*
- 120A. *O entitate va prezenta următoarele informații despre planurile de beneficii determinate:*
- (a) *politica contabilă a entității aplicată pentru recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale;*
 - (b) *o descriere generală a tipului planului;*
 - (c) *o reconciliere a soldurilor de deschidere și închidere ale valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat prezentate separat, după caz, efectele din decursul perioadei care pot fi atribuite fiecăruia din următoarele:*
 - (i) *costul serviciului curent;*
 - (ii) *costul dobânzii;*
 - (iii) *contribuțiile participanților la plan;*
 - (iv) *câștigurile și pierderile actuariale;*
 - (v) *modificările cursurilor de schimb valutare privind planurile evaluate într-o monedă diferită de moneda de prezentare a entității;*
 - (vi) *beneficiile plătite;*
 - (vii) *costul serviciului anterior;*
 - (viii) *combinările de întreprinderi;*
 - (ix) *reducerile și*
 - (x) *decontările;*
 - (d) *o analiză a obligației privind beneficiul determinat în valorile care rezultă din planuri care sunt integral nefinanțate și valorile care rezultă din planuri care sunt finanțate integral sau parțial;*
 - (e) *o reconciliere a soldurilor de deschidere și închidere ale valorii juste a activelor planului și a soldurilor de închidere și deschidere ale oricărui drept de rambursare recunoscut ca un activ în conformitate cu alineatul (104A) prezentând separat, dacă este cazul, efectele din decursul perioadei care poate fi atribuită fiecăruia dintre următoarele:*
 - (i) *rentabilitatea preconizată a activelor planului;*
 - (ii) *câștigurile și pierderile actuariale;*
 - (iii) *variațiile cursurilor de schimb valutar asupra planurilor evaluate într-o monedă diferită de moneda de prezentare a entității;*
 - (iv) *contribuțiile angajatorului;*

▼ **M10**

- (v) *contribuțiile participanților la plan;*
- (vi) *beneficiile plătite;*
- (vii) *combinările de întreprinderi și*
- (viii) *decontările;*
- (f) *o reconciliere a valorii actualizate a unei obligații privind beneficiul determinat de la litera (c) și valoarea justă a activelor planului de la litera (e) cu activele și datoriile recunoscute în bilanț, care arată cel puțin:*
 - (i) *câștigurile și pierderile actuariale nete nerecunoscute în bilanț [a se vedea alineatul (92)];*
 - (ii) *costul serviciului anterior nerecunoscut în bilanț [a se vedea alineatul (96)];*
 - (iii) *orice valoare încă nerecunoscută ca activ, datorată limitării de la alineatul (58) litera (b);*
 - (iv) *valoarea justă la data bilanțului a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu alineatul (104A) (împreună cu o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare și obligația aferentă) și*
 - (v) *celelalte sume recunoscute în bilanț;*
- (g) *cheltuiala totală recunoscută în profit sau pierdere pentru fiecare dintre următoarele, și elementul (elementele)-rând(uri) în care sunt incluse:*
 - (i) *costul serviciului curent;*
 - (ii) *costul dobânzii;*
 - (iii) *rentabilitatea prevăzută a activelor planului;*
 - (iv) *rentabilitatea prevăzută a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu alineatul (104A);*
 - (v) *câștigurile și pierderile actuariale;*
 - (vi) *costul serviciilor anterioare;*
 - (vii) *efectul oricărei reduceri sau decontări și*
 - (viii) *efectul limitării de la alineatul (58) litera (b);*
- (h) *valoarea totală recunoscută în situația veniturilor și cheltuielilor recunoscute pentru fiecare dintre următoarele:*
 - (i) *câștigurile și pierderile actuariale și*
 - (ii) *efectul limitării de la alineatul (58) litera (b);*
- (i) *pentru entitățile care recunosc câștigurile și pierderile actuariale în situația veniturilor și cheltuielilor recunoscute în conformitate cu alineatul (93A), valoarea cumulată a câștigurilor și pierderilor actuariale recunoscute în situația de venituri și cheltuieli recunoscute;*
- (j) *pentru fiecare categorie majoră de active ale planului, care va include, dar nu se va limita la instrumentele de capitaluri proprii, instrumente de datorie, proprietăți și toate celelalte active, procentajul sau valoarea pe care fiecare categorie majoră o constituie din valoarea justă a activelor totale ale planului;*
- (k) *valorile incluse în valoarea justă a activelor planului pentru:*
 - (i) *fiecare categorie a instrumentelor financiare proprii ale entității și*
 - (ii) *orice proprietate ocupată sau alte active utilizate de către entitate;*
- (l) *o descriere narativă a bazei utilizate pentru a determina rata globală prevăzută a rentabilității activelor, incluzând efectul categoriilor majore ale activelor planului;*

▼ **M10**

- (m) *rentabilitatea reală a activelor planului, precum și rentabilitatea reală a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu alineatul (104A);*
- (n) *principalele ipoteze actuariale folosite la data bilanțului, incluzând, după caz:*
 - (i) *ratele de actualizare;*
 - (ii) *ratele prevăzute ale rentabilității oricăror active ale planului pentru perioadele prezentate în situațiile financiare;*
 - (iii) *ratele prevăzute ale rentabilității oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ în conformitate cu alineatul (104A) pentru perioadele prezentate în situațiile financiare;*
 - (iv) *ratele de creștere salariale prevăzute (și ale schimbărilor unui indice sau ale altor variabile specificate în termenii oficiali sau implicați ai unui plan ca bază pentru creșterile viitoare ale beneficiilor);*
 - (v) *tendința ratelor costurilor medicale și*
 - (vi) *orice altă ipoteză actuarială semnificativă folosită.*

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

- (o) *efectul unei creșteri a unui punct procentual și efectul unei descreșteri a unui punct procentual al tendinței ratelor presupuse ale costului medical asupra:*
 - (i) *valorii agregate a costului serviciului curent și componentelor costului dobânzii ale costurilor medicale nete periodice postangajare și*
 - (ii) *obligației cumulate privind beneficiile postangajare pentru costurile medicale.*

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

- (p) *valorile pentru perioadele anuale curente și pentru patru perioade anuale anterioare ale:*
 - (i) *valorii actualizate a obligației privind beneficiul determinat, valorii juste a activelor planului și surplusul sau deficitul planului și*
 - (ii) *ajustării statistice care rezultă din:*
 - A. datoriile planului exprimate fie ca (1) o valoare, fie ca (2) un procent al datoriilor planului la data bilanțului și*
 - B. activele planului exprimate fie ca (1) o valoare, fie ca (2) un procent al activelor planului la data bilanțului;*
- (q) *cea mai bună estimare a angajatorului, de îndată ce poate fi determinată în mod rezonabil, a contribuțiilor la plan preconizate a fi plătite în decursul perioadei anuale cu începere după data bilanțului.*

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

▼ **B**

122. În cazul în care o întreprindere are mai multe planuri de beneficii determinate, informațiile pot fi prezentate în totalitate, separat pentru fiecare plan sau pot fi grupate în modul considerat cel mai util. Poate fi utilă gruparea informațiilor după criterii precum:

▼B

- (a) localizarea geografică a planurilor, de exemplu, prin diferențierea planurilor locale de cele din străinătate sau
- (b) faptul că sistemele sunt supuse unor riscuri semnificativ diferite, de exemplu, prin diferențierea planurilor de pensii bazate pe un salariu fix de planurile de pensii bazate pe salariul final și de planurile de beneficii medicale postangajare.

În cazul în care o întreprindere prezintă informații cumulative pentru un grup de planuri, informațiile în cauză sunt prezentate sub formă de medii ponderate sau intervale relativ înguste.

123. Punctul 30 impune prezentarea de informații suplimentare privind planurile de beneficii determinate comune mai multor angajatori care sunt tratate ca planuri de contribuții determinate.
124. În cazurile în care IAS 24, Informații privind părțile afiliate, impune acest lucru, o întreprindere prezintă informații despre:
- (a) tranzacțiile între părțile afiliate privind planurile de beneficii postangajare și
 - (b) beneficiile postangajare pentru personalul cheie de conducere.
125. În cazurile în care IAS 37, Provizioane, pasive și active contingente, impune acest lucru, o întreprindere prezintă informații privind pasivele contingente aferente obligațiilor privind beneficiile postangajare.

ALTE BENEFICII PE TERMEN LUNG ALE ANGAJAȚILOR

126. Alte beneficii pe termen lung includ, de exemplu:
- (a) absențe compensate pe termen lung, precum concediile pentru vechime în muncă sau concediile de studii;
 - (b) jubilee sau alte beneficii pentru vechime în muncă;
 - (c) beneficii pentru incapacitate de muncă de lungă durată;
 - (d) participarea la profit sau prime exigibile după cel puțin 12 luni de la sfârșitul perioadei în care angajații prestează serviciile aferente și
 - (e) compensații amânate plătite după cel puțin 12 luni de la sfârșitul perioadei în care sunt câștigate.
127. Evaluarea altor beneficii pe termen lung ale angajaților nu este supusă, de obicei, aceluiași nivel de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare. De asemenea, introducerea sau modificarea altor beneficii pe termen lung ale angajaților generează rareori un cost semnificativ pentru serviciile anterioare. Din aceste motive, prezentul standard impune o metodă simplificată de contabilizare a altor beneficii pe termen lung. Această metodă diferă de metoda de contabilizare a beneficiilor postangajare, după cum urmează:
- (a) câștigurile și pierderile actuariale sunt recunoscute imediat, fără a se aplica un „coridor” și
 - (b) costul serviciilor anterioare este recunoscut integral, imediat.

Recunoaștere și evaluare

128. *Valoarea recunoscută ca pasiv pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților va fi valoarea totală netă a:*
- (a) valorii curente a obligației privind beneficiile determinate la data bilanțului (a se vedea punctul 64);
 - (b) minus valoarea justă la data bilanțului a activelor planului (dacă există) din care obligațiile urmează a fi stinse direct (a se vedea punctele 102-104).

Pentru evaluarea pasivului, o întreprindere va aplica punctele 49-91, exclusiv punctele 54 și 61. O întreprindere va aplica punctul 104A la recunoașterea și evaluarea oricărui drept de rambursare.

129. **Pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților, o întreprindere va recunoaște totalul net al următoarelor valori drept cheltuială sau (sub rezerva punctului 58) ca venit, cu excepția cazului în care un alt standard internațional de contabilitate impune sau permite includerea lor în costul unui activ:**

▼B

- (a) **costul serviciilor curente (a se vedea punctele 63-91);**
 - (b) **costul dobânzii (a se vedea punctul 82);**
 - (c) **rentabilitatea previzionată a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 105-107) și a oricărui drept de rambursare recunoscut ca activ (a se vedea punctul 104A);**
 - (d) **câștigurile sau pierderile actuariale, care vor fi recunoscute imediat;**
 - (e) **costul serviciilor anterioare, care va fi recunoscut imediat în totalitate și**
 - (f) **efectul oricăror reduceri sau lichidări (a se vedea punctele 109-110).**
130. Beneficiile pentru incapacitate de muncă pe termen lung constituie o altă formă de beneficii pe termen lung ale angajaților. Dacă nivelul beneficiilor depinde de vechimea în muncă, obligația ia naștere în momentul prestării serviciilor. Evaluarea obligației reflectă probabilitatea efectuării unor plăți și perioada de timp în cursul căreia se așteaptă a fi efectuate plățile. Dacă nivelul beneficiilor este același pentru orice angajat aflat în situație de incapacitate de muncă, indiferent de vechimea în muncă, costul previzionat al acestor beneficii este recunoscut în momentul în care are loc un eveniment care cauzează o incapacitate de muncă pe termen lung.

Prezentarea informațiilor

131. Deși prezentul standard nu impune prezentarea unor informații specifice privind alte beneficii pe termen lung ale angajaților, alte standarde internaționale de contabilitate pot cere prezentarea de astfel de informații, de exemplu, în cazul în care mărimea, natura sau incidența cheltuielilor aferente acestor beneficii fac ca prezentarea lor să fie relevantă pentru explicarea performanțelor întreprinderii în cursul perioadei (a se vedea IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile). În cazul în care IAS 24, Informații privind părțile afiliate, impune acest lucru, o întreprindere prezintă informații privind alte beneficii pe termen lung ale personalului cheie de conducere.

PLĂȚI COMPENSATORII PENTRU REZILIEREA CONTRACTULUI DE MUNCĂ

132. Prezentul standard reglementează plățile compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă separat de alte beneficii ale angajaților, deoarece evenimentul care dă naștere unei obligații este mai degrabă rezilierea contractului de muncă decât serviciile prestate de angajat.

Recunoaștere

133. **O întreprindere va recunoaște plăți compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă dacă și numai dacă s-a angajat în mod real:**
- (a) **să rezilieze contractul de muncă al unui salariat sau al unui grup de salariați înainte de data normală de pensionare sau**
 - (b) **să acorde plăți compensatorii ca urmare a unei oferte făcute pentru a încuraja plecarea voluntară în șomaj.**
134. **O întreprindere s-a angajat în mod real să rezilieze contractele de muncă dacă și numai dacă are un plan oficial detaliat pentru încheierea contractelor de muncă și nu are nici o posibilitate realistă de a se sustrage aplicării planului. Planul detaliat va include cel puțin:**
- (a) **locația, funcția și numărul aproximativ al angajaților ale căror contracte de muncă urmează să fie reziliate;**
 - (b) **plățile compensatorii pentru fiecare clasificare profesională sau funcție și**
 - (c) **data la care planul va fi pus în aplicare. Punerea în aplicare va începe cât mai curând posibil, iar durata sa va fi astfel stabilită încât modificări semnificative ale planului să nu fie posibile.**
135. O întreprindere poate fi obligată, prin lege, prin contract sau prin alte acorduri cu angajații sau cu reprezentanții acestora, sau printr-o obligație implicită bazată pe practicile de afaceri, obiceiuri sau o dorință de a

▼B

acționa echitabil, să facă plăți (sau să acorde alte beneficii) angajaților la rezilierea contractelor lor de muncă. Astfel de plăți sunt plăți compensatorii la rezilierea contractului de muncă. Plățile compensatorii pentru rezilierea contractului de muncă sunt, în general, plăți în sumă fixă, dar uneori ele includ de asemenea:

- (a) creșteri ale pensiilor sau a altor beneficii postangajare, fie indirecte, printr-un plan de beneficii ale angajaților, fie directe și
 - (b) salariu până la sfârșitul unei anumite perioade de preaviz, dacă angajatul nu prestează servicii suplimentare care aduc beneficii economice întreprinderii.
136. Unele beneficii ale angajaților sunt exigibile indiferent de motivul plecării angajatului. Plata unor astfel de beneficii este sigură (sub rezerva oricăror cerințe privind dobândirea dreptului la beneficii sau vechimea minimă în muncă), dar momentul efectuării plăților este nesigur. Deși astfel de beneficii sunt descrise în unele țări ca plăți compensatorii la rezilierea contractului de muncă sau gratuități de reziliere, ele sunt mai degrabă beneficii postangajare decât plăți compensatorii la rezilierea contractului de muncă, iar o întreprindere le contabilizează ca atare. Unele întreprinderi acordă plăți compensatorii mai mici pentru rezilierea contractului de muncă la cererea angajatului (în fond, beneficii postangajare) decât pentru rezilierea involuntară la cererea întreprinderii. Beneficiile suplimentare exigibile la rezilierea involuntară constituie plăți compensatorii la rezilierea contractului de muncă.
137. Plățile compensatorii la rezilierea contractului de muncă nu aduc unei întreprinderi beneficii economice viitoare și sunt recunoscute imediat drept cheltuieli.
138. În cazul în care o întreprindere recunoaște plăți compensatorii la rezilierea contractului de muncă, întreprinderea poate, de asemenea, să contabilizeze reducerea pensiilor sau a altor beneficii ale angajaților (a se vedea punctul 109).

Evaluare

139. **În cazul în care plățile compensatorii sunt exigibile după peste 12 luni de la data bilanțului, ele vor fi actualizate folosind rata de actualizare specificată la punctul 78.**
140. **În cazul unei oferte făcute pentru încurajarea plecării voluntare, evaluarea plăților compensatorii va fi făcută pe baza numărului de angajați care se preconizează că vor accepta oferta.**

Prezentarea informațiilor

141. În cazul în care există o incertitudine în legătură cu numărul de angajați care vor accepta o ofertă de plăți compensatorii, apare un pasiv contingent. În conformitate cu IAS 37, Provizioane, pasive și active contingente, o întreprindere prezintă informații privind pasivul contingent, cu excepția cazului în care posibilitatea unei ieșiri de resurse pentru decontare este redusă.
142. În conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile, o întreprindere prezintă natura și valoarea unei cheltuieli în cazul în care mărimea, natura și incidența sa fac ca prezentarea sa să fie relevantă pentru explicarea performanțelor întreprinderii în cursul perioadei. Plățile compensatorii la rezilierea contractului de muncă pot genera o cheltuială care va fi prezentată în conformitate cu această cerință.
143. În cazul în care IAS 24, Informații privind părțile afiliate, impune acest lucru, o întreprindere prezintă informații privind plățile compensatorii la rezilierea contractului de muncă pentru personalul cheie de conducere.

BENEFICII SUB FORMA PARTICIPĂRILOR LA CAPITALURILE PROPRII

144. Beneficiile sub forma participărilor la capitalurile proprii includ beneficii sub formă de:
- (a) acțiuni, opțiuni pe acțiuni și alte instrumente de capitaluri proprii, emise angajaților la o valoare mai mică decât valoarea justă la care instrumentele în cauză ar fi emise unor terțe părți și
 - (b) plăți în numerar, a căror valoare va depinde de prețurile de piață viitoare ale acțiunilor întreprinderii raportoare.

▼B*Recunoaștere și evaluare*

145. Prezentul standard nu include cerințe pentru recunoașterea și evaluarea beneficiilor sub forma participărilor la capitalurile proprii.

Prezentarea informațiilor

146. Informațiile a căror prezentare este prevăzută mai jos sunt destinate să permită utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze efectul beneficiilor sub forma participărilor la capitalurile proprii asupra poziției financiare, performanțelor și fluxurilor de numerar ale unei întreprinderi. Beneficiile sub forma participărilor la capitalurile proprii pot afecta:

- (a) poziția financiară a unei întreprinderi impunând întreprinderii să emită instrumente financiare de capitaluri proprii sau să convertească instrumente financiare, de exemplu, în cazul în care angajații sau planurile de beneficii ale angajaților dețin opțiuni pe acțiuni sau au îndeplinit parțial condițiile pentru dobândirea dreptului de achiziționare a unor opțiuni pe acțiuni și
- (b) performanța și fluxurile de numerar ale unei întreprinderi prin reducerea valorii numerarului sau a altor beneficii ale angajaților pe care o întreprindere le acordă angajaților în schimbul serviciilor lor.

147. **O întreprindere va prezenta:**

- (a) **natura și condițiile planurilor de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii (inclusiv orice cerințe pentru dobândirea dreptului la astfel de beneficii);**
- (b) **politica contabilă pentru planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii;**
- (c) **sumele recunoscute în situațiile financiare pentru planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii;**
- (d) **numărul și condițiile (inclusiv, după caz, dreptul la vot și dividende, drepturi de conversie, date de exercitare, prețuri de exercitare și date de expirare) instrumentelor de capitaluri proprii ale întreprinderii care sunt deținute de planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii (și, în cazul opțiunilor pe acțiuni, de angajați) la începutul și la sfârșitul perioadei. Se va preciza în ce măsură drepturile angajaților la astfel de instrumente sunt dobândite la începutul și la sfârșitul perioadei;**
- (e) **numărul și condițiile (inclusiv, după caz, dreptul la vot și dividende, drepturi de conversie, date de exercitare, prețuri de exercitare și date de expirare) instrumentelor financiare de capitaluri proprii emise de întreprindere planurilor de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii sau angajaților (sau ale instrumentelor financiare de capitaluri proprii ale întreprinderii distribuite angajaților de planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii) în cursul perioadei și valoarea justă a oricărei contraprestații primite de la planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii sau de la angajați;**
- (f) **numărul, datele și prețurile de exercitare ale opțiunilor pe acțiuni exercitate în cursul perioadei în cadrul planurilor de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii;**
- (g) **numărul opțiunilor pe acțiuni deținute de planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii sau deținute de angajați în cadrul unor astfel de planuri, care expiră în cursul perioadei și**
- (h) **valoarea și condițiile principale pentru orice împrumuturi sau garanții acordate de întreprinderea raportoare pentru sau în numele planurilor de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii.**

148. **De asemenea, o întreprindere va prezenta:**

- (a) **valoarea justă, la începutul și la sfârșitul perioadei, a instrumentelor financiare de capitaluri proprii ale întreprinderii (altele decât opțiunile pe acțiuni) deținute de planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii și**

▼B

(b) **valoarea justă, la data emiterii, a instrumentelor financiare de capitaluri proprii ale întreprinderii (altele decât opțiunile pe acțiuni) emise de către întreprindere planurilor de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii sau angajaților, sau emise angajaților de către planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii în cursul perioadei.**

Dacă valoarea justă a instrumentelor financiare de capitaluri proprii (altele decât opțiunile pe acțiuni) nu poate fi determinată, acest fapt va fi menționat.

149. În cazul în care o întreprindere are mai multe planuri de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii, informațiile pot fi prezentate per total sau pot fi grupate în modul considerat cel mai util pentru evaluarea obligațiilor întreprinderii de a emite instrumente financiare de capitaluri proprii în cadrul acestor planuri, precum și evoluția acestor obligații în cursul perioadei. Informațiile pot fi grupate pe criterii precum localizarea și vechimea în muncă ale grupurilor de angajați la care se referă. În cazul în care o întreprindere prezintă informații per total sau pe grupuri de astfel de planuri, informațiile sunt prezentate sub formă de medii ponderate sau intervale relativ înguste.
150. În cazul în care o întreprindere a emis opțiuni pe acțiuni angajaților sau planurilor de beneficii pentru angajați, informațiile pot fi prezentate în totalitate sau pot fi grupate în modul considerat cel mai util pentru evaluarea numărului de acțiuni care ar putea fi emise, a perioadei de emisiune și a numerarului care ar putea fi primit drept contraprestație. De exemplu, ar putea fi utilă distincția între opțiunile „deficitare” (prețul de exercitare depășește prețul de piață curent) și opțiunile „excedentare” (prețul de piață curent depășește prețul de exercitare). De asemenea, ar putea fi util ca informațiile prezentate să fie grupate astfel încât opțiunile cu o gamă largă de prețuri și date de exercitare să nu fie însumate.
151. Informațiile a căror prezentare este impusă de punctele 147 și 148 sunt destinate să îndeplinească obiectivele prezentului standard. Este posibil să fie necesară prezentarea de informații suplimentare pentru îndeplinirea cerințelor din IAS 24, Informații privind părțile afiliate, în cazul în care o întreprindere:
- (a) acordă beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii personalului cheie din conducere;
 - (b) acordă beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii sub formă de instrumente emise de societatea-mamă a întreprinderii sau
 - (c) încheie tranzacții cu părțile afiliate privind planurile de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii.
152. În absența unor cerințe specifice privind recunoașterea și evaluarea planurilor de beneficii sub forma participărilor la capitalurile proprii, informațiile privind valoarea justă a instrumentelor financiare ale întreprinderii raportate utilizate în astfel de planuri este folositoare utilizatorilor situațiilor financiare. Cu toate acestea, deoarece nu s-a ajuns la un consens asupra modului adecvat de determinare a valorii juste a opțiunilor pe acțiuni, prezentul standard nu impune unei întreprinderi să prezinte valoarea lor justă.

DISPOZIȚII TRANZITORII

153. Această secțiune specifică tratamentul tranzitoriu pentru planurile de beneficii determinate. Atunci când adoptă pentru prima dată prezentul standard pentru alte beneficii ale angajaților, o întreprindere aplică IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.
154. **La prima adoptare a prezentului standard, o întreprindere va determina pasivul tranzitoriu aferent planurilor de beneficii determinate la acea dată ca:**
- (a) **valoare curentă a obligației (a se vedea punctul 64) la data adoptării;**
 - (b) **minus valoarea justă, la data adoptării, a activelor planului (dacă există) din care obligațiile urmează a fi decontate direct (a se vedea punctele 102-104);**
 - (c) **minus orice cost al serviciilor anterioare care, în conformitate cu punctul 96, va fi recunoscut în perioadele ulterioare.**

▼B

155. În cazul în care pasivul tranzitoriu depășește pasivul care ar fi fost recunoscut la aceeași dată în conformitate cu politica contabilă anterioară a întreprinderii, întreprinderea va face o alegere irevocabilă în ceea ce privește recunoașterea creșterii ca parte a pasivului privind beneficiile determinate în conformitate cu punctul 54:
- (a) recunoaștere imediată, în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile sau
 - (b) recunoașterea liniară drept cheltuială în cursul unei perioade de maximum cinci ani de la data adoptării. În cazul în care alege opțiunea (b), întreprinderea:
 - (i) va aplica limita prevăzută la punctul 58 litera (b) la evaluarea oricărui activ recunoscut în bilanț;
 - (ii) va prezenta la fiecare dată a bilanțului: (1) valoarea creșterii care rămâne nerecunoscută și (2) valoarea recunoscută în perioada curentă;
 - (iii) va limita recunoașterea câștigurilor actuariale ulterioare (dar nu costul negativ al serviciilor anterioare) după cum urmează. În cazul în care un câștig actuarial este recunoscut în conformitate cu punctele 92 și 93, o întreprindere va recunoaște câștigul actuarial în cauză doar în măsura în care câștigurile actuariale cumulative nerecunoscute (înainte de recunoașterea câștigului actuarial în cauză) depășesc cota nerecunoscută din pasivul tranzitoriu și
 - (iv) va include cota aferentă din pasivul tranzitoriu nerecunoscut la determinarea oricărui câștig sau a oricărei pierderi ulterioare din reducere sau lichidare.

În cazul în care pasivul tranzitoriu este mai mic decât pasivul care ar fi fost recunoscut la aceeași dată în conformitate cu politica contabilă anterioară a întreprinderii, întreprinderea va recunoaște imediat scăderea în cauză, în conformitate cu IAS 8.

156. La prima adoptare a prezentului standard, efectul modificării politicii contabile include toate câștigurile și pierderile actuariale apărute în perioadele anterioare, chiar dacă se încadrează în „coridorul” de 10 % prevăzut la punctul 92.

Exemplu care ilustrează punctele 154-156

La 31 decembrie 1998, bilanțul unei întreprinderi include un pasiv privind pensiile de 100. Întreprinderea adoptă prezentul standard de la 1 ianuarie 1999, când valoarea curentă a obligației conform standardului este de 1 300, iar valoarea justă a activelor planului este de 1 000. La 1 ianuarie 1993, întreprinderea a îmbunătățit pensiile (costul pentru beneficiile nedobândite: 160; perioada medie rămasă până la dobândire: 10 ani).

Efectul tranzitoriu este următorul:

Valoarea curentă a obligației	1 300
Valoarea justă a activelor planului	(1 000)
Minus: costul serviciilor anterioare de recunoscut în perioade ulterioare ($160 \times 4/10$)	<u>(64)</u>
Pasiv tranzitoriu	236
Pasiv deja recunoscut	<u>100</u>
Creșterea pasivului	<u>136</u>

Întreprinderea poate alege să recunoască creșterea de 136 imediat sau pe parcursul a cinci ani. Alegerea este irevocabilă.

La 31 decembrie 1999, valoarea curentă a obligației conform prezentului standard este de 1 400, iar valoarea justă a activelor planului este de 1 050. Câștigurile actuariale nete cumulative nerecunoscute de la data adoptării standardului sunt de 120. Media perioadei de viață activă reziduală a angajaților participanți la plan este de opt ani. Întreprinderea a adoptat o politică de recunoaștere imediată a tuturor câștigurilor și pierderilor actuariale, în conformitate cu punctul 93.

Efectul limitei prevăzute la punctul 155 litera (b) subpunctul (iii) este următorul:

▼B

Câștiguri actuariale nete acumulate nerecunoscute	120
Partea nerecunoscută din pasivul tranzitoriu ($136 \times 4/5$)	<u>(109)</u>
Câștigul maxim de recunoscut [punctul 155 litera (b) punctul (iii)]	<u>11</u>

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

157. **Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date, cu excepțiile prevăzute în punctele 159 și 159A. Se încurajează adoptarea anticipată. În cazul în care aplică prezentul standard costurilor cu pensiile pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep înainte de 1 ianuarie 1999, întreprinderea va menționa faptul că aplică prezentul standard în locul IAS 19, Costul pensiilor, aprobat în 1993.**
158. Prezentul standard înlocuiește IAS 19, Costul pensiilor, aprobat în 1993.
159. **Următoarele intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale ⁽¹⁾ aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2001 sau ulterior acestei date:**
- (a) **definiția revizuită a activelor planului de la punctul 7, precum și definițiile aferente privind activele deținute de un fond de beneficii pe termen lung ale angajaților și polițele de asigurare eligibile și**
- (b) **cerințele privind recunoașterea și evaluarea rambursărilor, prevăzute la punctele 104A, 128 și 129 și cerințele privind prezentarea informațiilor aferente, de la ►M10 alineatele (120A) litera (f) punctul (iv), (120A) litera (g) punctul (iv), (120A) litera (m) și (120A) litera (n) punctul (iii) ◀.**
- Se încurajează adoptarea anticipată. În cazul în care adoptarea anticipată afectează situațiile financiare, o întreprindere va menționa acest fapt.**
- 159A. **Modificarea punctului 58A intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale ⁽¹⁾ aferente perioadelor care se încheie la 31 mai 2002 sau la o dată anterioară. Se încurajează adoptarea anticipată. În cazul în care adoptarea anticipată afectează situațiile financiare, o întreprindere va menționa acest fapt.**

▼M10

- 159B. *O entitate aplică amendamentele de la alineatele (32A), (34) – (34B), (61) și (120) – (121) pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau la o dată ulterioară. Este încurajată aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică aceste amendamente pentru o perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2006, aceasta prezintă acest lucru.*
- 159C. *Opțiunea de la alineatele (93A) – (93D) poate fi utilizată pentru perioadele anuale care se termină la 16 decembrie 2004 sau ulterior. O entitate care utilizează opțiunea pentru perioade anuale cu începere înainte de 1 ianuarie 2006 aplică, de asemenea, amendamentele de la alineatele (32A), (34) – (34B), (61) și (120) – (121).*
160. IAS 8 se aplică în momentul în care o entitate își modifică politicile contabile cu scopul de a reflecta modificările menționate la alineatele (159) – (159C). Pentru a aplica aceste modificări retrospectiv, în conformitate cu IAS 8, o entitate tratează aceste modificări ca și cum ar fi fost aplicate în același timp cu restul standardului, cu excepția cazului în care o entitate poate prezenta valorile prevăzute la alineatul (120A) litera (p) pe măsură ce valorile sunt determinate pentru fiecare perioadă anuală viitoare de la prima perioadă anuală prezentată în situațiile financiare în care entitatea aplică pentru prima dată amendamentele de la alineatul (120A).

⁽¹⁾ Punctele 159 și 159A fac trimitere la „situații financiare anuale” în conformitate cu limbajul mai explicit în ceea ce privește datele de intrare în vigoare, adoptat în 1998. Punctul 157 face trimitere la „situații financiare”.

▼ **M10**

APENDICELE F

Amendamente la alte standarde

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

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

Alineatul (96) se modifică după cum urmează:

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

(a) ...

(d) ...

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

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

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

(a) ...

(i) ...

Participarea unei societăți-mamă sau a unei filiale într-un plan de beneficii determinate care împarte riscurile între entitățile unui grup reprezintă o tranzacție între părți aflate în legătură [a se vedea alineatul (34B) din IAS 19].

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

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

▼ **B****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 20**

(REFORMULAT 1994)

Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală

Prezentul standard internațional de contabilitate reformulat înlocuiește standardul aprobat inițial de Consiliu în noiembrie 1982. Standardul este prezentat în formatul revizuit adoptat pentru standardele internaționale de contabilitate începând cu 1991. Textul aprobat inițial nu a suferit modificări substanțiale. Anumite noțiuni au fost modificate pentru asigurarea consecvenței cu practicile actuale ale IASC.

În mai 1999, IAS 10 (revizuit 1999), Evenimente ulterioare datei bilanțului, a modificat punctul 11. Textul modificat a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor anuale care încep la 1 ianuarie 2000 sau ulterior acestei date.

În ianuarie 2001, IAS 41, Agricultură, a modificat punctul 2. Textul modificat intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor anuale care încep la 1 ianuarie 2003 sau ulterior acestei date.

O interpretare SIC se referă la IAS 20:

— SIC-10: Asistența guvernamentală – absența corelațiilor specifice cu activitățile de exploatare.

▼B

CUPRINS

	Puncte
Domeniul de aplicare	1-2
Definiții	3-6
Subvenții guvernamentale	7-33
Subvenții guvernamentale nemonetare	23
Prezentarea subvențiilor aferente activelor	24-28
Prezentarea subvențiilor aferente veniturilor	29-31
Rambursarea subvențiilor guvernamentale	32-33
Asistență guvernamentală	34-38
Prezentarea informațiilor	39
Dispoziții tranzitorii	40
Data intrării în vigoare	41

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

DOMENIUL DE APLICARE

- Prezentul standard se va aplica la contabilizarea și prezentarea subvențiilor guvernamentale, precum și la prezentarea altor forme de asistență guvernamentală.**
- Prezentul standard nu reglementează:
 - problemele speciale care apar la contabilizarea subvențiilor guvernamentale în situațiile financiare care reflectă efectele variației prețurilor sau în informațiile suplimentare de natură similară;
 - asistența guvernamentală acordată unei întreprinderi sub formă de beneficii care sunt disponibile la determinarea profitului impozabil sau care sunt determinate ori limitate pe baza pasivului privind impozitul pe profit (precum perioadele de scutire de la plata impozitului pe profit, creditele fiscale pentru investiții, amortizarea accelerată și rate reduse ale impozitului pe profit);
 - participarea guvernamentală în proprietatea asupra unei întreprinderi;
 - subvențiile guvernamentale care intră sub incidența IAS 41, Agricultură.

DEFINIȚII

- În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:**

Guvern se referă la guvernul propriu-zis, agențiile guvernamentale și alte instituții similare, locale, naționale sau internaționale.

Asistență guvernamentală reprezintă acțiunile întreprinse de guvern, cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei întreprinderi sau unei categorii de întreprinderi care îndeplinesc anumite criterii. În sensul prezentului standard, asistența guvernamentală nu include doar beneficiile acordate indirect, prin acțiuni care influențează condițiile economice generale, precum asigurarea infrastructurii în zonele în curs de dezvoltare sau impunerea unor constrângeri comerciale asupra întreprinderilor concurente.

Subvenții guvernamentale reprezintă asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o întreprindere în schimbul respectării, în trecut sau în viitor, a anumitor condiții privind activitatea de exploatare a întreprinderii. Subvențiile nu includ acele forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum și tranzacțiile cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale întreprinderii ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ A se vedea, de asemenea, SIC-10: Asistența guvernamentală – absența corelațiilor specifice cu activitățile de exploatare.

▼B

Subvenții aferente activelor reprezintă subvenții guvernamentale pentru acordarea cărora principala condiție este ca întreprinderea eligibilă să achiziționeze, să construiască sau să dobândească în alt mod active pe termen lung. Pot fi impuse, de asemenea, alte condiții secundare care restricționează tipul sau localizarea activelor sau perioadele în care acestea urmează a fi achiziționate sau deținute.

Subvenții aferente veniturilor cuprind toate subvențiile guvernamentale altele decât subvențiile aferente activelor.

Împrumuturi nerambursabile sunt împrumuturile pentru care creditorul se angajează să renunțe la rambursare dacă sunt îndeplinite anumite condiții prestabilite.

Valoare justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie și în cunoștință de cauză între un vânzător și un cumpărător, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale de concurență.

4. Asistența guvernamentală îmbracă multe forme, variind atât în ceea ce privește natura asistenței acordate, cât și în ceea ce privește condițiile care sunt, de regulă, impuse pentru acordarea ei. Scopul asistenței poate fi de a încuraja o întreprindere să desfășoare anumite acțiuni care, în mod normal, nu ar fi fost desfășurate în absența asistenței.
5. Primirea de asistență guvernamentală de către o întreprindere poate fi semnificativă pentru întocmirea situațiilor financiare din două motive. În primul rând, dacă resursele au fost transferate, trebuie să se găsească o metodă adecvată de contabilizare a transferului. În al doilea rând, este de dorit să se indice în ce măsură întreprinderea a beneficiat de o astfel de asistență în cursul perioadei de raportare. Acest lucru facilitează compararea situațiilor financiare ale unei întreprinderi cu cele din perioadele anterioare și cu cele ale altor întreprinderi.
6. Subvențiile guvernamentale sunt cunoscute, uneori, sub alte denumiri, cum ar fi subsidiile, donații sau prime.

SUBVENȚII GUVERNAMENTALE

7. **Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu se recunosc până când nu există o certitudine rezonabilă că:**
 - (a) **întreprinderea va îndeplini condițiile de acordare a subvențiilor și**
 - (b) **subvențiile vor fi primite.**
8. O subvenție guvernamentală nu este recunoscută până când nu există o certitudine rezonabilă că întreprinderea va îndeplini condițiile de acordare și că subvenția va fi primită. Primirea unei subvenții nu constituie ea însăși o dovadă concludentă a faptului că au fost sau vor fi îndeplinite toate condițiile pentru acordarea subvenției.
9. Modul în care este primită o subvenție nu afectează metoda contabilă care urmează a fi adoptată cu privire la subvenție. Astfel, o subvenție este contabilizată în același fel, indiferent dacă a fost primită în numerar sau ca o reducere a unui pasiv față de guvern.
10. Un împrumut nerambursabil primit de la guvern este tratat ca subvenție guvernamentală atunci când există o certitudine rezonabilă că întreprinderea va îndeplini condițiile stabilite pentru nerambursarea împrumutului.
11. O dată ce este recunoscută o subvenție guvernamentală, orice pasiv sau activ contingent aferent este tratat în conformitate cu IAS 37, Proviizioane, pasive și active contingente.
12. **Subvențiile guvernamentale vor fi recunoscute sistematic ca venituri în perioadele adecvate astfel încât să fie corelate cu costurile pe care urmează a le compensa. Subvențiile nu vor fi creditate direct în conturile de capitaluri proprii.**
13. Există două metode generale de contabilizare a subvențiilor guvernamentale: metoda capitalului, conform căreia o subvenție este creditată direct în capitalurile proprii, și metoda veniturilor, conform căreia o subvenție este recunoscută ca venit în cursul unei sau mai multor perioade.

▼B

14. Cei care sprijină metoda capitalului susțin că:
- (a) subvențiile guvernamentale reprezintă un instrument de finanțare și sunt tratate ca atare în bilanț, mai degrabă decât să fie recunoscute în contul de profit și pierdere pentru a compensa elementele de cheltuieli pe care le-au finanțat. Deoarece nu se așteaptă ca ele să fie rambursate, aceste subvenții vor fi creditate direct în capitalurile proprii și
 - (b) recunoașterea subvențiilor guvernamentale în contul de profit și pierdere este inadecvată, deoarece ele nu sunt câștigate, ci reprezintă un stimulent acordat de guvern fără costuri aferente.
15. Argumentele în favoarea metodei veniturilor sunt următoarele:
- (a) întrucât subvențiile guvernamentale reprezintă încasări dintr-o sursă alta decât acționarii, ele nu trebuie creditate direct în capitalurile proprii, ci trebuie recunoscute ca venituri în perioadele corespunzătoare;
 - (b) subvențiile guvernamentale sunt rareori gratuite. Întreprinderea le câștigă respectând condițiile și îndeplinindu-și obligațiile prevăzute. Prin urmare, ele trebuie recunoscute ca venituri și corelate cu costurile asociate pe care trebuie să le compenseze și
 - (c) întrucât impozitul pe profit și alte impozite sunt deduse din venituri, este logic ca și subvențiile guvernamentale, care reprezintă o prelungire a politicilor fiscale, să fie recunoscute în contul de profit și pierdere.
16. Conform metodei veniturilor, este fundamental ca subvențiile guvernamentale să fie recunoscute sistematic și rațional ca venituri, în cursul perioadelor necesare pentru corelarea acestor subvenții cu costurile aferente. Recunoașterea veniturilor din subvențiile guvernamentale conform contabilității de casă nu corespunde principiului contabilității de angajamente (a se vedea IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare) și ar fi acceptabilă doar dacă nu ar exista nici o metodă de alocare a unei subvenții altor perioade decât cea în care fost primită subvenția.
17. În cele mai multe situații, perioadele în cursul cărora o întreprindere recunoaște costurile și cheltuielile aferente unei subvenții guvernamentale sunt ușor de identificat și, astfel, subvențiile pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute ca venituri în aceeași perioadă ca și cheltuielile aferente. În mod similar, subvențiile aferente activelor amortizabile sunt recunoscute, de regulă, ca venituri în cursul perioadelor și în proporția în care sunt recunoscute cheltuielile cu amortizarea activelor în cauză.
18. Subvențiile aferente activelor neamortizabile pot impune, de asemenea, îndeplinirea anumitor obligații și, în acest caz, ar fi recunoscute ca venituri în cursul perioadelor în care sunt suportate costurile pentru îndeplinirea respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție constând într-un teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul în cauză și poate fi oportună recunoașterea sa ca venit pe parcursul duratei de viață a clădirii.
19. În anumite situații, subvențiile guvernamentale se primesc ca parte a unui pachet de ajutoare financiare sau fiscale, pentru acordarea cărora sunt prevăzute mai multe condiții. În astfel de cazuri, este nevoie de mare atenție pentru identificarea condițiilor care dau naștere costurilor și cheltuielilor care determină perioadele pe parcursul cărora va fi primită subvenția. Ar putea fi oportună alocarea unei părți din subvenție conform unei metode și a celeilalte părți conform unei metode diferite.
20. **O subvenție guvernamentală de încasat drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în scopul acordării unui ajutor financiar imediat întreprinderii, fără costuri viitoare aferente, se recunoaște ca venit în perioada în care devine exigibilă, ca venit extraordinar dacă este cazul (a se vedea IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile).**
21. În anumite cazuri, o subvenție guvernamentală poate fi acordată ca ajutor financiar imediat unei întreprinderi mai degrabă decât ca stimulent pentru efectuarea anumitor cheltuieli. Este posibil ca astfel de subvenții să fie limitate la o singură întreprindere sau să nu fie disponibile pentru o întreagă clasă de beneficiari. Aceste împrejurări pot justifica recu-

▼B

noașterea unei subvenții ca venit în perioada în care întreprinderea este eligibilă pentru acordarea subvenției, ca venit extraordinar, dacă este cazul, fiind prezentate informațiile necesare pentru ca efectul său să fie înțeles în mod clar.

22. O subvenție guvernamentală poate deveni o creanță pentru o întreprindere drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi suportate într-o perioadă contabilă anterioară. O astfel de subvenție este recunoscută ca venit al perioadei în care ea devine exigibilă, ca venit extraordinar, dacă este cazul, fiind prezentate informațiile necesare pentru ca efectul său să fie înțeles în mod clar.

Subvenții guvernamentale nemonetare

23. O subvenție guvernamentală poate lua forma unui transfer de active nemonetare, precum terenuri sau alte resurse, pentru uzul întreprinderii. În astfel de situații se evaluează, în general, valoarea justă a activului nemonetar și se contabilizează atât subvenția, cât și activul la valoarea justă. O soluție alternativă adoptată uneori constă în recunoașterea activului și subvenției la valoarea nominală.

Prezentarea subvențiilor aferente activelor

24. **Subvențiile guvernamentale aferente activelor, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, sunt prezentate în bilanț fie ca venit amânat, fie prin deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului.**
25. Există două metode alternative acceptate pentru prezentarea subvențiilor aferente activelor (sau a cotelor adecvate din subvenții) în situațiile financiare.
26. Conform uneia dintre metode, subvențiile sunt considerate venituri amânate care sunt contabilizate pe o bază rațională și sistematică drept venituri pe parcursul duratei de viață utilă a activului.
27. Conform celeilalte metode, subvenția se deduce pentru calcularea valorii contabile a activului. Subvenția este recunoscută ca venit pe parcursul duratei de viață a activului amortizabil, prin reducerea cheltuielilor cu amortizarea.
28. Achiziționarea de active și încasarea de subvenții în acest sens pot cauza mișcări majore în fluxurile de numerar ale unei întreprinderi. Din acest motiv și pentru a prezenta investiția brută în active, astfel de mișcări sunt adesea prezentate ca elemente separate în situația fluxurilor de numerar, indiferent dacă subvenția este sau nu dedusă din activul aferent la întocmirea bilanțului.

Prezentarea subvențiilor aferente veniturilor

29. Subvențiile aferente veniturilor sunt uneori prezentate drept credit în contul de profit și pierdere, fie separat, fie într-o rubrică generală, cum ar fi „Alte venituri”; alternativ, ele sunt deduse la raportarea cheltuielilor aferente.
30. Susținătorii primei metode pretind că este inadecvat să se compenseze elementele de venituri și cheltuieli și că separarea subvenției de cheltuieli facilitează comparația cu alte cheltuieli care nu sunt afectate de subvenție. Argumentele în favoarea celei de-a doua metode arată că este foarte posibil ca respectivele cheltuieli să nu fi fost angajate de întreprindere în cazul în care subvenția nu ar fi fost disponibilă, iar prezentarea cheltuielilor fără a fi compensate cu subvenția ar putea fi, prin urmare, înșelătoare.
31. Ambele metode sunt considerate acceptabile pentru prezentarea subvențiilor aferente veniturilor. Prezentarea informațiilor privind subvenția poate fi necesară pentru înțelegerea corectă a situațiilor financiare. De regulă, este oportun să fie prezentate efectele subvențiilor asupra oricărui element de venituri sau cheltuieli care este prezentat separat.

Rambursarea subvențiilor guvernamentale

32. **O subvenție guvernamentală care devine rambursabilă este contabilizată ca o revizuire a unei estimări contabile (a se vedea IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile). Rambursarea unei subvenții aferente veniturilor se deduce, în primul rând, din eventualele**

▼B

credite amânate neamortizate aferente subvenției. În cazul în care suma rambursată depășește orice astfel de credite amânate sau nu există astfel de credite, suma rambursată va fi recunoscută imediat drept cheltuială. Rambursarea unei subvenții aferente unui activ se înregistrează prin creșterea valorii contabile a activului sau prin reducerea soldului venitului amânat cu suma de rambursat. Amortizarea suplimentară cumulativă, care ar fi fost recunoscută la zi drept cheltuială în absența subvenției, va fi recunoscută imediat drept cheltuială.

33. Împrejurările care conduc la rambursarea unei subvenții aferente unui activ pot necesita luarea în considerare a unei eventuale depreciere a noii valori contabile a activului.

ASISTENȚĂ GUVERNAMENTALĂ

34. Definiția subvențiilor guvernamentale de la punctul 3 nu include anumite forme de asistență guvernamentală care nu pot fi evaluate în mod rezonabil și tranzacțiile cu guvernul care nu pot fi separate de tranzacțiile comerciale obișnuite ale întreprinderii.
35. Printre exemplele de asistență care nu poate fi evaluată în mod rezonabil se numără consultanța tehnică sau comercială gratuită și acordarea de garanții. Un exemplu de asistență care nu poate fi separată de tranzacțiile comerciale obișnuite ale întreprinderii este o politică guvernamentală de achiziții care generează o parte din vânzările întreprinderii. Existența beneficiului poate fi de necontestat, dar orice încercare de separare a activităților comerciale de asistența guvernamentală poate fi arbitrară.
36. Semnificația beneficiului din exemplele de mai sus poate fi aceea că prezentarea informațiilor privind natura, dimensiunea și durata asistenței să fie necesară pentru ca situațiile financiare să nu fie înșelătoare.
37. Împrumuturile fără dobândă sau cu dobândă redusă sunt o formă de asistență guvernamentală, dar beneficiul nu este cuantificat prin imputarea dobânzii.
38. În sensul prezentului standard, asistența guvernamentală nu include asigurarea infrastructurii prin îmbunătățirea rețelei generale de transport și comunicații, și asigurarea de instalații îmbunătățite, de exemplu, sisteme de irigații sau rețele de apă, care sunt disponibile pe termen nedeterminat în beneficiul unei întregi comunități locale.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

39. **Vor fi prezentate următoarele informații:**
- (a) **politica contabilă adoptată pentru subvențiile guvernamentale, inclusiv metodele de prezentare adoptate în situațiile financiare;**
 - (b) **natura și sfera subvențiilor guvernamentale recunoscute în situațiile financiare, precum și o prezentare privind alte forme de asistență guvernamentală de care întreprinderea a beneficiat în mod direct și**
 - (c) **condițiile neîndeplinite și alte situații neprevăzute aferente asistenței guvernamentale care a fost recunoscută.**

DISPOZIȚII TRANZITORII

40. **O întreprindere care adoptă prezentul standard pentru prima dată este obligată:**
- (a) **să respecte cerințele de prezentare, când este cazul și**
 - (b) **fie:**
 - (i) **să-și ajusteze situațiile financiare pentru modificarea politicii contabile în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile, fie**
 - (ii) **să aplice prevederile contabile ale standardului numai subvențiilor sau cotelor din subvenții de primit sau de rambursat ulterior intrării în vigoare a prezentului standard.**

▼B

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

41. **Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1984 sau ulterior acestei date.**

▼M5**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 21****Efectele variației cursurilor de schimb valutar**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1-2
Domeniul de aplicare	3-7
Definiții	8-16
Detalierea definițiilor	9-16
Moneda funcțională	9-14
Investiția netă într-o operațiune din străinătate	15
Elemente monetare	16
Rezumat al abordării prevăzute de prezentul standard	17-19
Reportarea tranzacțiilor exprimate în valută în moneda funcțională	20-37
Recunoaștere inițială	20-22
Raportarea la date ulterioare ale bilanțului	23-26
Recunoașterea diferențelor de curs valutar	27-34
Schimbări în moneda funcțională	35-37
Utilizarea unei alte monede de prezentare decât moneda funcțională	38-49
Conversia la moneda de prezentare	38-43
Conversia unei operațiuni din străinătate	44-47
Cedarea unei operațiuni din străinătate	48-49
Efecte fiscale ale tuturor diferențelor de curs valutar	50
Prezentarea informațiilor	51-57
Data intrării în vigoare și dispoziții tranzitorii	58-60
Retragerea altor prevederi	61-62

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 21 (revizuit în 1993) *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* și ar trebui aplicat pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

- O entitate poate desfășura activități în străinătate în două moduri. Ea poate realiza tranzacții în valută sau poate avea operațiuni în străinătate. De asemenea, o entitate poate să își prezinte situațiile financiare într-o monedă străină. Obiectivul prezentului standard este de a indica modul în care tranzacțiile în valută și operațiunile din străinătate se includ în situațiile financiare ale unei entități și modul în care se convertesc situațiile financiare într-o monedă de prezentare.
- Principalele probleme constau din decizia privind cursul (cursurile) de schimb care urmează a fi folosit(e) și modul de raportare a efectului financiar al variațiilor de curs valutar în situațiile contabile.

DOMENIUL DE APLICARE

- Prezentul standard se aplică (*):**

(a) **la contabilizarea tranzacțiilor și a soldurilor în valută, cu excepția acelor tranzacții derivate și solduri care se încadrează în domeniul**

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-7 *Introducerea monedei euro*.

▼ **M5**

de aplicare al IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;

(b) *la conversia rezultatelor și a poziției financiare ale operațiunilor din străinătate care sunt incluse în situațiile financiare ale entității prin consolidare, consolidare proporțională sau prin metoda punerii în echivalență*

și

(c) *la conversia rezultatelor și a poziției financiare ale entității într-o monedă de prezentare.*

4. IAS 39 se aplică unui număr mare de instrumente derivate în valută și, în consecință, acestea sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. Cu toate acestea, instrumentele derivate în valută care nu se încadrează în domeniul de aplicare al IAS 39 (de exemplu, anumite instrumente derivate în valută care sunt încorporate în alte contracte) se încadrează în domeniul de aplicare al prezentului standard. De asemenea, prezentul standard se aplică în cazul în care entitatea convertește valori legate de instrumente derivate de la moneda sa funcțională la moneda de prezentare.
5. Prezentul standard nu reglementează contabilizarea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor pentru elementele valutare, inclusiv contabilizarea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate. IAS 39 se aplică pentru contabilitatea acoperirii împotriva riscurilor.
6. Prezentul standard se aplică pentru prezentarea situațiilor financiare ale unei entități în valută și stabilește cerințele pentru ca situațiile financiare rezultate să fie descrise în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară. Pentru conversiile informațiilor financiare în valută care nu respectă aceste cerințe, prezentul standard specifică informațiile care trebuie prezentate.
7. Prezentul standard nu se aplică prezentării în situația fluxurilor de trezorerie a fluxurilor de trezorerie generate de tranzacțiile realizate în valută sau conversiei fluxurilor de trezorerie ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie*).

DEFINIȚII

8. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Cursul de închidere este cursul de schimb la vedere, la data întocmirii bilanțului.

Diferența de curs valutar este diferența care rezultă din conversia aceluiași număr de unități ale unei monede într-o altă monedă, la cursuri de schimb diferite.

Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

Valoarea justă reprezintă suma la care poate fi tranzacționat un activ sau poate fi decontat un pasiv, între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în condiții de concurență normală.

Valuta este orice altă monedă decât moneda funcțională a entității.

Operațiunea din străinătate este o filială, o entitate asociată, o asocierie în participație sau o sucursală a entității raportoare, ale cărei activități sunt localizate sau se desfășoară într-o altă țară sau monedă decât cea a entității raportoare.

Moneda funcțională este moneda mediului economic primar în care operează entitatea.

Un grup este o societate-mamă și toate filialele acesteia.

Elementele monetare sunt unități monetare deținute și active și pasive care trebuie primite sau plătite într-un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Investiția netă într-o operațiune din străinătate este valoarea din interesele entității raportoare în activele nete ale operațiunii respective.

▼ **M5**

Moneda de prezentare este moneda utilizată la prezentarea situațiilor financiare.

Cursul de schimb la vedere este cursul de schimb pentru livrări imediate.

Detalierea definițiilor

Moneda funcțională

9. Mediul economic principal în care operează o entitate este, în mod normal, cel în care aceasta generează și cheltuiește în general numerar. O entitate ia în considerare următorii factori atunci când își determină moneda funcțională:
 - (a) moneda:
 - (i) care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și ale serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care sunt denuminate și stabilite prețurile de vânzare pentru bunurile și serviciile sale)
 - și
 - (ii) a țării ale cărei forțe și reglementări concurențiale determină în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și ale serviciilor sale;
 - (b) moneda care influențează în principal costurile forței de muncă, costurile materialelor și alte costuri de furnizare a bunurilor și a serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care sunt denuminate și stabilite astfel de costuri).
10. Următorii factori pot furniza, la rândul lor, dovezi cu privire la moneda funcțională a unei entități:
 - (a) moneda în care sunt generate fonduri din activitățile de finanțare (adică emiterea instrumentelor de datorie și a instrumentelor de capitaluri proprii);
 - (b) moneda în care, în general, sunt păstrate încasările din activitățile de exploatare.
11. Următorii factori suplimentari sunt luați în considerare la stabilirea monedei funcționale a unei operațiuni din străinătate și la stabilirea măsurii în care moneda sa funcțională coincide cu cea a entității raportoare (entitatea raportoare, în acest context, este entitatea care are operațiunea din străinătate ca filială, sucursală, entitate asociată sau asociere în participație):
 - (a) dacă activitățile operațiunii din străinătate sunt realizate mai degrabă ca o extensie a entității raportoare și nu cu un grad semnificativ de autonomie. Un exemplu de activități îndeplinite ca o extensie a entității raportoare este cazul în care operațiunea din străinătate vinde bunuri importate numai de la entitatea raportoare și îi remite acesteia câștigurile. Un exemplu de grad semnificativ de autonomie este cazul în care operațiunea acumulează numerar sau alte elemente monetare, suportă cheltuieli, generează venit și negociază împrumuturi, toate în mare parte în moneda sa locală;
 - (b) dacă tranzacțiile cu entitatea raportoare reprezintă o proporție mare sau mică din activitățile operațiunii în 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 achita obligațiile de datorii existente și precizate în mod normal fără ca fondurile să fie făcute disponibile de către entitatea raportoare.
12. Atunci când indicatorii menționați anterior sunt amestecați iar moneda funcțională nu este evidentă, conducerea recurge la propriul raționament profesional pentru a determina moneda funcțională care reflectă cel mai fidel efectele economice ale tranzacțiilor, ale evenimentelor și ale condițiilor existente. Ca parte a acestei abordări, conducerea dă 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 furniza

▼ M5

dovezi de sprijin suplimentare pentru determinarea monedei funcționale a unei entități.

13. Moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile existente care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, o dată stabilită, moneda funcțională nu se schimbă decât în cazul în care există o modificare în cadrul acelor tranzacții, evenimente și condiții existente.
14. În cazul în care moneda funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, situațiile financiare ale unei entități sunt retratate în conformitate cu IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*. Entitatea nu poate evita retratarea în conformitate cu IAS 29, de exemplu, prin adoptarea ca monedă funcțională proprie a unei alte monede decât cea funcțională stabilită în conformitate cu prezentul standard (cum ar fi moneda funcțională a societății-mamă).

Investiția netă într-o operațiune din străinătate

15. O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit sau plătit în relația cu o operațiune din străinătate. Un element pentru care decontarea nu este planificată și nici nu este probabil că va fi efectuată în viitorul apropiat este, în esență, o parte a investiției nete a entității în respectiva 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 comerciale și datoriile comerciale.

▼ M13

- 15A Entitatea care deține un element monetar care este o creanță de primit sau o datorie de plătit unei operațiuni din străinătate descrise la alineatul (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. Creanța de primit de către filiala A de la filiala B va face parte din investiția netă a entității în filiala B în cazul în care achitarea împrumutului nu este planificată sau probabilă în viitorul previzibil. Acest lucru va fi valabil și în cazul în care chiar filiala A este o operațiune din străinătate.

▼ M5**Elementele monetare**

16. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligația de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: pensii și alte beneficii ale angajaților ce trebuie plătite în numerar; provizioane ce pot fi achitate în numerar; dividende în numerar care sunt recunoscute ca pierdere. În mod similar, un contract de a primi (sau furniza) un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entității sau o valoare variabilă de active în care valoarea justă ce trebuie primită (sau furnizată) este egală cu un număr fix sau determinabil de unități monetare este un element monetar. Dimpotrivă, caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența dreptului de a primi (sau a obligației de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: sume plătite în avans pentru bunuri și servicii (de exemplu, chiria plătită în avans); fondul comercial; imobilizări necorporale; stocuri; imobilizări corporale; provizioane care urmează să fie stabilite prin furnizarea unui activ nemonetar.

REZUMAT AL ABORDĂRII PREVĂZUTE DE PREZENTUL STANDARD

17. La întocmirea situațiilor financiare, fiecare entitate – fie că este o entitate de sine-stătătoare, o entitate cu operațiuni în străinătate (cum ar fi o societate-mamă) sau o operațiune din străinătate (cum ar fi o filială sau o sucursală) – își stabilește moneda funcțională în conformitate cu punctele 9-14. Entitatea convertește elementele valutare în moneda funcțională proprie și raportează efectele acestei conversii în conformitate cu punctele 20-37 și 50.
18. Multe entități raportoare conțin un anumit număr de entități individuale (de exemplu un grup este alcătuit dintr-o societate-mamă și una sau mai multe filiale). Diferite tipuri de entități, fie că sunt membre ale unui grup sau nu, pot avea investiții în entități asociate sau în asocieri în participație. De asemenea, ele pot să aibă filiale. Este necesar ca rezultatele și

▼ **M5**

poziția financiară a fiecărei entități individuale incluse în entitatea raportoare să fie convertite în moneda în care entitatea raportoare își prezintă situațiile financiare. Prezentul standard permite monedei de prezentare a unei entități raportoare să fie orice monedă (sau monede). Rezultatele și poziția financiară a fiecărei entități individuale din cadrul entității raportoare a cărei monedă funcțională diferă de moneda de prezentare sunt convertite în conformitate cu punctele 38-50.

19. Prezentul standard permite, de asemenea, unei entități de sine stătătoare care întocmește situațiile financiare sau unei entități care întocmește situații financiare separate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* să își prezinte situațiile financiare în orice monedă (sau monede). În cazul în care moneda de prezentare a unei entități diferă de moneda sa funcțională, rezultatele sale și poziția sa financiară sunt, de asemenea, convertite în moneda de prezentare în conformitate cu punctele 38-50.

RAPORTAREA TRANZACȚIILOR EXPRIMATE ÎN VALUTĂ ÎN MONEDA FUNCȚIONALĂ

Recunoaștere inițială

20. O tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau care impune decontarea în valută, inclusiv tranzacțiile rezultate în cazul în care entitatea:
- (a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
 - (b) împrumută sau oferă cu împrumut fonduri, iar sumele care trebuie plătite sau încasate sunt exprimate în valută
- sau
- (c) achiziționează sau cedează active, contractează sau achită pasive exprimate în valută.
21. ***O tranzacție în valută trebuie înregistrată, în momentul recunoașterii inițiale în moneda funcțională, aplicând sumei în valută cursul de schimb la vedere dintre moneda funcțională și moneda străină la data tranzacției.***
22. Data tranzacției este data la care tranzacția se califică pentru prima dată pentru recunoaștere în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară. Din motive practice se folosește deseori un curs care aproximează cursul real de la data efectuării tranzacției; de exemplu, se poate utiliza cursul mediu calculat pentru o săptămână sau o lună pentru toate tranzacțiile efectuate în fiecare valută în perioada respectivă. Cu toate acestea, în cazul în care cursurile de schimb fluctuează în mod semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o anumită perioadă este inadecvată.

Raportarea la date ulterioare ale bilanțului

23. ***La fiecare dată a bilanțului:***
- (a) ***elementele monetare exprimate în valută sunt convertite utilizând cursul de închidere;***
 - (b) ***elementele nemonetare evaluate pe baza costului istoric și exprimate în valută sunt convertite utilizând cursul de schimb de la data tranzacției***
- și***
- (c) ***elementele nemonetare evaluate la valoarea justă și exprimate în valută sunt convertite utilizând cursurile de schimb valabile la data determinării valorilor respective.***
24. Valoarea contabilă a unui element este determinată în conformitate 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 având ca bază costul istoric sau valoarea justă, în cazul în care suma este stabilită într-o monedă străină, ea este convertită apoi în moneda funcțională în conformitate cu prezentul standard.

▼M5

25. Valoarea contabilă a unor 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 al deprecierei este valoarea mai mică dintre valoarea sa contabilă înaintea de a lua în considerare eventualele 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, convertite la cursul de schimb din data la care a fost determinată valoarea (cursul de schimb de la data tranzacției pentru un element evaluat la costul istoric)
 - și
 - (b) valoarea realizabilă netă sau valoarea recuperabilă, după caz, convertită la cursul de schimb de la data la care a fost determinată valoarea respectivă (de exemplu cursul de închidere de la data bilanțului).
- Comparația poate avea ca efect faptul că o pierdere din depreciere este recunoscută în moneda funcțională însă nu ar fi recunoscută în moneda străină sau invers.
26. Atunci când sunt disponibile mai multe cursuri de schimb, cursul utilizat este cel la care viitoarele fluxuri de trezorerie reprezentate de tranzacție sau de sold în cazul în care fluxurile de trezorerie respective ar fi avut loc la data evaluării. În cazul în care, temporar, cele două monede nu sunt interschimbabile, cursul utilizat este primul curs ulterior la care au putut fi făcute schimburile.

Recunoașterea diferențelor de curs valutar

27. În conformitate cu punctul 3, IAS 39 se aplică contabilității acoperirii împotriva riscurilor a elementelor valutare. Aplicarea contabilității acoperirii împotriva riscurilor necesită contabilizarea, de către entitate, a anumitor diferențe de curs valutar în mod diferit față de tratamentul diferențelor de curs de schimb prevăzut de prezentul standard. De exemplu, IAS 39 prevede ca diferențele de curs de schimb pentru elementele monetare care se califică drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor într-o operațiune de acoperire împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie să fie raportate inițial în capitaluri proprii, în măsura în care acoperirea este eficace.
28. ***Diferențele de curs valutar care apar la decontarea elementelor monetare sau la convertirea elementelor monetare la cursuri diferite de cele la care au fost convertite la recunoașterea inițială în cursul perioadei sau în situațiile financiare anterioare sunt recunoscute ca profit sau pierdere în perioada în care apar, cu excepția cazurilor descrise la punctul 32.***
29. Apare o diferență de curs valutar în cazul în care dintr-o tranzacție valutară rezultă elemente monetare și cursul de schimb se modifică între data efectuării tranzacției și data decontării. În cazul în care tranzacția este decontată în decursul exercițiului financiar în care a avut loc, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în exercițiul respectiv. Cu toate acestea, atunci când tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu până la data decontării este determinată ținând seama de modificarea cursurilor de schimb din fiecare perioadă.
30. ***Atunci când un câștig sau o pierdere aferente unui element nemonetar sunt recunoscute direct în capitalurile proprii, orice componentă de schimb a câștigului sau a pierderii respective este recunoscută direct în capitalurile proprii. Dimpotrivă, atunci când un câștig sau o pierdere aferente unui activ nemonetar sunt recunoscute în profit sau pierdere, orice componentă de schimb a câștigului sau a pierderii respective se recunoaște în profit sau pierdere.***
31. Alte standarde prevăd recunoașterea anumitor câștiguri și a anumitor pierderi direct în capitalurile proprii. 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 stan-

▼ **M5**

dardul respectiv prevede ca valoarea reevaluată să fie convertită utilizând cursul din data la care este determinată valoarea, ceea ce determină o diferență de curs valutar care este, de asemenea, recunoscută în capitalurile proprii.

32. *Diferențele de schimb apărute la un element monetar care face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate (a se vedea punctul 15) sunt recunoscute în profit sau pierdere în situațiile financiare separate ale entității raportoare sau în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate, după caz. În situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (de exemplu situațiile financiare consolidate atunci când operațiunea din străinătate este o filială), aceste diferențe de schimb sunt recunoscute inițial într-o componentă separată a capitalurilor proprii și recunoscute ca profit sau pierdere la cedarea investiției nete în conformitate cu punctul 48.*

▼ **M13**

33. În cazul în care un element monetar face parte din investiția netă a entității care prezintă situațiile financiare într-o operațiune în străinătate și este denominat în moneda funcțională a respectivei entități, apare o diferență de curs de schimb în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate, în conformitate cu alineatul (28). În cazul în care un asemenea element este denominat în moneda funcțională a operațiunii din străinătate, apare o diferență de curs valutar în situațiile financiare distincte ale entității, în conformitate cu alineatul (28). În cazul în care un asemenea element este denominat în altă monedă decât moneda funcțională a entității sau a operațiunii din străinătate, apare o diferență de curs de schimb în situațiile financiare separate ale respectivei entități precum și în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate, în conformitate cu alineatul (28). Aceste diferențe de curs de schimb sunt reclasificate în componenta distinctă de capitaluri proprii, în situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea (situațiile financiare în care entitatea străină este consolidată integral, consolidată proporțional sau contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență).

▼ **M5**

34. Atunci când o entitate își ține evidențele contabile 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. Astfel rezultă sume în moneda funcțională identice cu cele care ar fi rezultat dacă 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 dus la recunoașterea lor.

Schimbări în moneda funcțională

35. *Atunci când survine o schimbare în moneda funcțională a unei entități, entitatea aplică procedurile de conversie aplicabile noii monede funcționale prospectiv de la data schimbării.*
36. În conformitate cu punctul 13, moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile existente care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, după ce a fost determinată, moneda funcțională nu este schimbată decât dacă survine o modificare în cadrul respectivelor tranzacții, evenimente și condiții existente. De exemplu, o schimbare în monedă care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și ale serviciilor poate atrage după sine o schimbare în moneda funcțională a entității.
37. Efectul unei schimbări în moneda funcțională se contabilizează 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 ca un cost istoric. Diferențele de schimb valutar care apar din conversia unei operațiuni din străinătate clasificate anterior în capitaluri proprii în conformitate cu punctul 32 și punctul 39 litera (c) nu sunt recunoscute în profit sau pierdere până la cedarea operațiunii.

▼ **M5****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). În cazul în care moneda de prezentare este diferită 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 poată fi prezentate situațiile financiare consolidate.
39. **Rezultatele și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste sunt convertite într-o monedă de prezentare diferită, prin utilizarea următoarelor proceduri:**
- (a) **activele și pasivele pentru fiecare bilanț prezentat (adică inclusiv cifrele furnizate cu titlu comparativ) sunt convertite la cursul de închidere de la data bilanțului respectiv;**
 - (b) **venitul și cheltuielile pentru fiecare cont de profit și pierdere (inclusiv cifrele furnizate cu titlu comparativ) sunt convertite la cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor**

și
 - (c) **toate diferențele de curs rezultate sunt recunoscute ca o componentă separată a capitalurilor proprii.**
40. Din motive practice, se utilizează în mod frecvent un curs care aproximează cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor, de exemplu o medie a cursurilor pentru perioada respectivă, pentru conversia elementelor de venit și cheltuieli. Cu toate acestea, în cazul în care cursurile de schimb respective fluctuează semnificativ, nu este adecvată utilizarea mediei cursurilor pentru o perioadă.
41. Diferențele de curs valutar prevăzute la punctul 39 litera (c) rezultă din:
- (a) conversia venitului și cheltuielilor la cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor și a activelor și a pasivelor la cursul de închidere. Astfel de diferențe de curs apar atât la elementele de venit și cheltuieli recunoscute în profit și pierdere, cât și la cele recunoscute direct în capitaluri proprii;
 - (b) conversia activelor nete de deschidere la cursul de închidere care este diferit de cursul de închidere anterior.
- Aceste diferențe de curs de schimb nu sunt recunoscute în profit sau pierdere deoarece variațiile cursurilor de schimb au un efect limitat sau nu au efect direct asupra fluxurilor de trezorerie actuale sau viitoare din operațiuni. Atunci când diferențele de curs de schimb se raportează la o operațiune din străinătate care este consolidată, dar nu este deținută în totalitate, diferențele de curs de schimb cumulate care decurg din conversie și care se pot atribui intereselor minoritare se repartizează intereselor minoritare și sunt recunoscute ca făcând parte din acestea în bilanțul consolidat.
42. **Rezultatele și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste sunt convertite într-o monedă de prezentare diferită prin utilizarea următoarelor proceduri:**
- (a) **toate valorile (adică activele, pasivele, elementele de capitaluri proprii, veniturile și cheltuielile, inclusiv cifrele furnizate cu titlu comparativ) sunt convertite la cursul de închidere de la data celui mai recent bilanț, cu excepția cazului în care**
 - (b) **valorile sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaționistă, valorile comparative sunt cele care au fost prezentate ca valori ale anului în curs în situațiile financiare relevante din exercițiul anterior (adică neajustate cu schimbările ulterioare în nivelul prețurilor sau cu variațiile ulterioare ale cursurilor de schimb).**

▼M5

43. *Atunci când moneda funcțională a unei entități este moneda unei economii hiperinflaționiste, entitatea își retratează situațiile financiare în conformitate cu IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste înainte de aplicarea metodei de conversie prezentate la punctul 42, cu excepția valorilor comparative care sunt convertite într-o monedă a unei economii care nu este hiperinflaționistă [a se vedea punctul 42 litera (b)]. Atunci când economia încetează să fie hiperinflaționistă și entitatea nu își mai retratează situațiile financiare în conformitate cu IAS 29, ea trebuie să utilizeze cu titlu de cost istoric pentru conversia în moneda de prezentare valorile retratate ținând seama de nivelul prețurilor de la data la care entitatea a încetat să își retrateze situațiile financiare.*

Conversia unei operațiuni din străinătate

44. Pe lângă punctele 38-43, punctele 45-47 se aplică atunci când rezultatele și poziția financiară ale unei operațiuni din străinătate sunt convertite într-o monedă de prezentare astfel încât operațiunea din străinătate să poată fi inclusă în situațiile financiare ale entității raportoare prin consolidare, consolidare proporționată sau metoda punerii în echivalență.
45. Încorporarea rezultatelor și a poziției financiare ale unei operațiuni din străinătate în cele ale entității raportoare respectă proceduri normale de consolidare, cum ar fi eliminarea soldurilor din interiorul grupului și a tranzacțiilor din interiorul grupului ale unei filiale (a se vedea IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* și IAS 31 *Interese în asocierile în participație*). Cu toate acestea, un activ (sau un pasiv) monetar din interiorul grupului, fie că este pe termen scurt sau lung, nu poate fi eliminat în schimbul pasivului (sau activului) aferent din interiorul grupului fără a prezenta rezultatele fluctuațiilor monedei în situațiile financiare consolidate. Explicația constă din faptul că elementul monetar reprezintă un angajament de a converti o monedă în altă monedă și expune entitatea raportoare la un câștig sau o pierdere din fluctuațiile monedei. În consecință, în situațiile financiare consolidate ale entității raportoare, o astfel de diferență de curs continuă să fie recunoscută în profit sau pierdere sau, în cazul în care ea apare în urma împrejurărilor descrise la punctul 32, este clasificată drept capitaluri proprii până la cedarea operațiunii din străinătate.
46. Atunci când situațiile financiare ale unei operațiuni din străinătate diferă, de la o anumită dată, de cele ale entității raportoare, operațiunea din străinătate întocmește deseori situații suplimentare cu începere de la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare. În cazul în care nu se efectuează această acțiune, IAS 27 permite utilizarea unei date diferite de raportare, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de trei luni și să se efectueze ajustări pentru efectele tuturor tranzacțiilor semnificative sau ale altor evenimente care survin între respectivele date diferite. Într-o astfel de situație, activele și pasivele unei operațiuni din străinătate sunt convertite la cursul de schimb de la data bilanțului operațiunii din străinătate. Se efectuează ajustări pentru variațiile semnificative ale cursurilor de schimb de până la data bilanțului entității raportoare în conformitate cu IAS 27. Această abordare este utilizată și la aplicarea metodei punerii în echivalență pentru entități asociate și asocieri în participație și la aplicarea consolidării proporționale asocierilor în participație, în conformitate cu IAS 28 *Investiții în entități asociate* și IAS 31.
47. *Orice fond comercial apărut la achiziția unei operațiuni din străinătate și orice ajustări privind valoarea justă aduse valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor care decurg din achiziția operațiunii din străinătate sunt tratate ca active și pasive ale operațiunii din străinătate. Astfel, ele sunt exprimate în moneda funcțională a operațiunii din străinătate și sunt convertite la cursul de închidere în conformitate cu punctele 39 și 42.*

Cedarea unei operațiuni din străinătate

48. *La cedarea unei operațiuni din străinătate, valoarea cumulativă a diferențelor de curs amânate care figurează în componenta separată a capitalurilor proprii ce au legătură cu respectiva operațiune din străinătate este recunoscută în profit sau pierdere atunci când sunt recunoscute câștigul sau pierderea din cedare.*
49. O entitate își poate ceda interesul într-o operațiune din străinătate prin vânzarea, lichidarea, rambursarea capitalului social sau abandonarea

▼M5

integrală sau parțială a entității în cauză. Plata dividendelor poate constitui o cedare numai în cazul în care constituie o rentabilitate a investiției, de exemplu atunci când dividendele sunt plătite din profiturile anterioare achiziției. În cazul unei cedări parțiale, în câștig sau pierdere se include doar cota proporțională din diferența de curs de schimb cumulată aferentă. O reducere a valorii contabile a unei operațiuni din străinătate nu constituie o cedare parțială. În consecință, în momentul reducerii valorii contabile, în profit sau pierdere nu este recunoscută nici o parte a câștigului sau a pierderii amânate din diferențe de curs valutar.

EFECTE FISCALE ALE TUTUROR DIFERENȚELOR DE CURS VALUTAR

50. Câștigurile și pierderile din tranzacțiile în valută și diferențele de curs valutar apărute din conversia rezultatelor și a poziției financiare ale unei entități (inclusiv ale unei operațiuni din străinătate) într-o monedă diferită pot atrage după sine efecte fiscale. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică acestor efecte fiscale.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

51. *La punctele 53 și 55-57 trimiterile la „moneda funcțională” se interpretează, în cazul unui grup, ca trimiteri la moneda funcțională a societății-mamă.*
52. *O entitate prezintă:*
- (a) *valoarea diferențelor de curs valutar recunoscute în profit sau pierdere, cu excepția celor apărute la instrumentele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IAS 39*
- și*
- (b) *diferențele nete de curs valutar clasificate într-o componentă separată a capitalurilor proprii și o reconciliere a valorii acestor diferențe de curs valutar la începutul și la sfârșitul perioadei.*
53. *Atunci când moneda de prezentare este diferită de moneda funcțională, acest lucru se declară și se prezintă moneda funcțională și motivul utilizării unei monede de prezentare diferite.*
54. *Atunci când intervine o schimbare a monedei funcționale a entității raportoare sau a unei operațiuni importante din străinătate, se indică acest fapt și motivul pentru schimbarea în moneda funcțională.*
55. *Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcțională, ea declară despre propriile situații financiare că sunt realizate în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară numai în cazul în care ele îndeplinesc toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă a standardelor respective, inclusiv 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 sa funcțională fără a îndeplini cerințele de la punctul 55. De exemplu, o entitate poate să își convertească în altă monedă numai anumite elemente selectate din situațiile sale financiare. Alternativ, 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. Aceste conversii nu sunt conforme cu standardele internaționale de raportare financiară și se impune prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 57.
57. *Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care este diferită atât de moneda sa funcțională, cât și de moneda sa de prezentare, iar cerințele de la punctul 55 nu sunt îndeplinite, aceasta:*
- (a) *identifică în mod clar informațiile ca fiind informații suplimentare pentru a le distinge de informațiile care se conformează standardelor internaționale de raportare financiară;*
- (b) *raportează moneda de prezentare a informațiilor suplimentare*
- și*

▼ **M5**

- (c) *raportează moneda funcțională a entității și metoda de conversie utilizată pentru a determina informațiile suplimentare.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

58. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

▼ **M13**

- 58A. *Investiție netă într-o operațiune din străinătate (Amendament la IAS 21), publicat în decembrie 2005, a adăugat alineatul (15A) și a modificat alineatul (33). O entitate aplică aceste amendamente pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau după această dată. Se încurajează aplicarea anticipată.*

▼ **M5**

59. *O entitate aplică punctul 47 cu titlu prospectiv tuturor achizițiilor care au loc după începutul perioadei de raportare financiară în care prezentul standard este aplicat pentru prima dată. Se permite aplicarea retroactivă a punctului 47 achizițiilor anterioare. În cazul achiziției unei operațiuni din străinătate tratată prospectiv, dar care a avut loc înainte de data la care se aplică pentru prima dată standardul, entitatea nu retratează anii anteriori și, în consecință, după caz, poate trata ajustările fondului comercial și ale valorii juste care apar la achiziție mai degrabă ca active și pasive ale entității decât ca active și pasive ale operațiunii din străinătate. În consecință, ajustările fondului comercial și ale valorii juste fie sunt exprimate deja în moneda funcțională a entității, fie sunt elemente nemonetare în valută, care sunt raportate utilizând cursul de schimb de la data achiziției.*
60. *Toate celelalte schimbări care rezultă din aplicarea prezentului standard sunt contabilizate în conformitate cu cerințele IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

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 conformitate cu IAS 21 și IAS 29*
și
 - (c) SIC-30 *Moneda de raportare – Conversia de la moneda de evaluare la moneda de prezentare.*

▼ **M5**

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul appendice se aplică pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică pentru perioada respectivă.

A1. În IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, punctele 25 și 26 se modifică după cum urmează:

25. *Fluxurile de trezorerie rezultate din tranzacțiile efectuate în valută sunt înregistrate în moneda funcțională a unei entități aplicând valorii în valută cursul de schimb dintre moneda funcțională și valută de la data fluxului de trezorerie.*

26. *Fluxurile de trezorerie ale unei filiale din străinătate sunt convertite la cursurile de schimb dintre moneda funcțională și valută de la data fluxurilor de trezorerie.*

A2. IAS 12 *Impozitul pe profit* se modifică după cum urmează:

Punctul 1 din Introducere (care, în prezent, are atribuit numărul IN 2) se modifică după cum urmează:

IN 2. ...

De asemenea, există unele diferențe temporare care nu sunt diferențe temporale, de exemplu diferențele temporare care apar atunci când:

(a) activele și pasivele nemonetare ale unei entități sunt evaluate în moneda lor funcțională, însă profitul impozabil sau pierderea fiscală (și, prin urmare, baza de impozitare a activelor și a pasivelor nemonetare) sunt determinate într-o monedă diferită;

(b) ...

Punctele 41 și 62 se modifică după cum urmează:

41. Activele și pasivele nemonetare ale unei entități sunt evaluate în moneda sa funcțională (a se vedea IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutare*). În cazul în care profitul impozabil sau pierderea fiscală ale unei entități (și, prin urmare, baza fiscală a activelor și a pasivelor sale nemonetare) sunt determinate într-o monedă diferită, variațiile cursurilor de schimb valutare produc apariția unor diferențe temporare care au ca rezultat recunoașterea unei datorii sau a unei creanțe privind impozitul amânat (sub rezerva punctului 24). Impozitul amânat rezultat este debitat sau creditat în contul de profit și pierdere (a se vedea punctul 58).

62. Standardele internaționale de raportare financiară impun sau autorizează creditarea sau debitarea anumitor elemente direct în capitalurile proprii. Exemple de astfel de elemente sunt:

...

(c) diferențele de curs valutare apărute la conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutare*)

și

...

A3. IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste* se modifică după cum urmează:

Punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. *Prezentul standard se aplică situațiilor financiare, inclusiv situațiilor financiare consolidate, ale oricărei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste.*

Punctul 8 se modifică după cum urmează:

8. *Situațiile financiare ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, fie că sunt bazate pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, sunt*

▼M5

exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului. Sumele aferente perioadei anterioare prevăzute de IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare și orice informații cu privire la perioadele precedente sunt, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului. În scopul prezentării unor sume cu titlu comparativ într-o monedă de prezentare se aplică punctul 42 litera (b) și punctul 43 din IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar (astfel cum a fost revizuit în 2003).

Punctul 17 se modifică după cum urmează:

17. Este posibil să nu fie disponibil un indice general al prețurilor pentru perioadele în care este impusă retratarea imobilizărilor corporale de către prezentul standard. În astfel de situații poate fi necesară utilizarea unei estimări bazate, de exemplu, pe fluctuațiile cursului de schimb al monedei funcționale față de o monedă străină relativ stabilă.

Punctul 23 se elimină.

Punctul 31 se modifică după cum urmează:

31. Câștigul sau pierderea privind poziția monetară netă se contabilizează în conformitate cu punctele 27 și 28.

Punctul 34 se modifică după cum urmează:

34. Sumele aferente perioadei de raportare precedente, bazate fie 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 curentă la sfârșitul perioadei de raportare. Informațiile care sunt prezentate în ceea ce privește perioadele anterioare sunt, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare. În scopul prezentării unor sume comparative într-o monedă de prezentare diferită se aplică punctul 42 litera (b) și punctul 43 din IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* (astfel cum a fost revizuit în 2003).

Punctul 39 se modifică după cum urmează:

39. Se prezintă următoarele informații:

- (a) *faptul că situațiile financiare și sumele aferente perioadelor anterioare au fost retratate pentru a ține seama de modificarea puterii generale de cumpărare a monedei funcționale și, în consecință, sunt exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului;*

...

A4. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A5. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A6. În IAS 38 *Imobilizări necorporale*, punctul 107 se modifică după cum urmează:

107. *Situațiile financiare prezintă următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincție între imobilizările necorporale generate pe plan intern și celelalte imobilizări necorporale:*

...

- (e) *o reconciliere a valorii contabile la începutul și sfârșitul perioadei, care să illustreze:*

...

- (vii) *valoarea netă a diferențelor de curs care apar la conversia situațiilor financiare într-o monedă de prezentare diferită și la conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare*

și

▼ **M5**

...

- A7. În IAS 41 *Agricultura*, punctul 50 se modifică după cum urmează:
50. **Entitatea prezintă o reconciliere a modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei în curs. Reconcilierea include:**

...

- (f) **valoarea netă a diferențelor de curs care apar la conversia situațiilor financiare într-o monedă de prezentare diferită și la conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare**

și

...

- A8. SIC-7 *Introducerea monedei euro* se modifică după cum urmează.

Punctul 4 se modifică după cum urmează:

4. Aceasta înseamnă că, în special:

- (a) activele și pasivele monetare în valută care rezultă din tranzacții continuă să fie convertite în moneda funcțională la cursul de închidere. Orice diferențe de curs de schimb rezultate sunt recunoscute imediat ca venituri sau cheltuieli, cu excepția cazului în care o entitate continuă să aplice politicile sale contabile existente pentru câștigurile și pierderile din cursul de schimb aferente operațiunilor de acoperire a riscului de curs valutar în cazul unei tranzacții prognozate;
- (b) diferențele de schimb valutar cumulate aferente conversiei situațiilor financiare pentru operațiunile din străinătate sunt clasificate în continuare drept capital propriu și sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli numai după cedarea investiției nete în operațiunea din străinătate.

...

Data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la 1 iunie 1998. Modificările în politicile contabile se înregistrează în conformitate cu cerințele IAS 8.

- A9. IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează.

În Apendicele B se adaugă punctele B1A și B1B:

B1A O entitate nu este obligată să aplice IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* retroactiv pentru ajustările valorilor juste și ale fondului comercial care apar la combinări de întreprinderi care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS. În cazul în care entitatea nu aplică IAS 21 retroactiv pentru ajustările valorilor juste și pentru fondul comercial, ea le tratează mai degrabă ca active și pasive ale entității decât ca active și pasive ale entității absorbite. În consecință, ajustările fondului comercial și ale valorilor juste fie sunt deja exprimate în moneda funcțională a entității, fie sunt elemente nemonetare în valută, care sunt raportate folosind cursul de schimb aplicat în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare.

B1B O entitate poate aplica retroactiv IAS 21 pentru ajustările valorilor juste și fondul comercial care rezultă fie:

- (a) din toate combinările de întreprinderi care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS

sau

- (b) din toate combinările de întreprinderi pe care entitatea alege să le retrateze pentru a fi conforme cu IAS 22, astfel cum se autorizează la punctul B1 anterior.

▼ M3

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 3

Combinări de întreprinderi

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-13
Identificarea unei combinări de întreprinderi	4-9
Combinări de întreprinderi între entități aflate sub control comun	10-13
Metoda de contabilizare	14-15
Aplicarea metodei achiziției	16-65
Identificarea dobânditorului	17-23
Costul unei combinări de întreprinderi	24-35
Ajustări ale costului aferent unei combinări de întreprinderi în funcție de evenimentele ulterioare	32-35
Alocarea costului aferent unei combinări de întreprinderi activelor dobândite și pasivelor și pasivelor contingente asumate	36-60
Activele și pasivele identificabile ale entității dobândite	41-44
Imobilizările necorporale ale entității dobândite	45-46
Pasivele contingente ale entității dobândite	47-50
Fondul comercial	51-55
Surplusul de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul de achiziție	56-57
Combinări de întreprinderi realizate în etape	58-60
Contabilizarea inițială realizată provizoriu	61-65
Ajustări după încheierea contabilizării inițiale	63-64
Recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat după încheierea contabilizării inițiale	65
Prezentarea informațiilor	66-77
Dispoziții tranzitorii și data intrării în vigoare	78-85
Fondul comercial recunoscut anterior	79-80
Fondul comercial negativ recunoscut anterior	81
Imobilizările necorporale recunoscute anterior	82
Investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență	83-84
Limitarea aplicării retroactive	85
Anularea unor dispoziții anterioare	86-87

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil urmat de entități ce devin parte a unor combinări de întreprinderi. În particular, standardul precizează că toate combinările de întreprinderi sunt contabilizate folosindu-se metoda achiziției. În acest sens, dobânditorul este obligat să recunoască activele identificabile, pasivele și *pasivele contingente* ale entității dobândite la *valoarea justă* a acestora la *data achiziției*, precum și *fondul comercial*, care ulterior este supus testării pentru depreciere și nu se amortizează.

DOMENIU DE APLICARE

2. Cu excepția cazurilor menționate la punctul 3, prezentul IFRS se aplică în toate cazurile combinărilor de întreprinderi.
3. Prezentul IFRS nu se aplică:
 - (a) în cazul combinărilor de întreprinderi în care entități sau întreprinderi individuale sunt reunite pentru a forma *asocieri în participație*;

▼ M3

- (b) în cazul *combinărilor de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun*;
- (c) în cazul *combinărilor de întreprinderi ce includ două sau mai multe entități mutuale*;
- (d) în cazul *combinărilor de întreprinderi în care entități sau întreprinderi individuale fuzionează într-o singură entitate raportoare* doar pe bază de contract, fără transfer de proprietate (de exemplu, combinări în care entități individuale fuzionează doar pe bază de contract pentru a forma o corporație cotate dual la bursă).

Identificarea unei combinări de întreprinderi

4. O combinare de întreprinderi reprezintă fuzionarea unor entități individuale într-o singură entitate raportoare. În aproape toate cazurile de combinări de întreprinderi, una dintre entități, dobânditorul, obține *controlul* asupra uneia sau mai multor întreprinderi, entitățile dobândite. În cazul în care o entitate obține controlul asupra uneia sau mai multor entități care nu sunt întreprinderi, rezultatul acestei fuziuni nu reprezintă o combinare de întreprinderi. Atunci când o entitate dobândește o grupare de active sau active nete care nu constituie o întreprindere, entitatea respectivă repartizează costul grupării între activele și pasivele individuale identificabile pe baza valorilor juste relative ale acestora la data achiziției.
5. O combinare de întreprinderi poate fi structurată într-o varietate de moduri, din motive juridice, fiscale sau din alte motive. Aceasta poate presupune cumpărarea de către o entitate a capitalurilor proprii ale altei entități, cumpărarea totalității activelor nete ale unei alte entități, asumarea pasivelor unei alte entități sau cumpărarea unei părți din activele nete ale unei alte entități care împreună formează una sau mai multe întreprinderi. Combinarea se poate efectua prin emiteri de acțiuni, prin transfer de numerar, echivalent de numerar sau alte active sau printr-o combinație a acestor metode. Tranzacția poate avea loc între acționarii entităților care participă la combinare sau între o entitate și acționarii celeilalte entități. În urma combinării se poate înființa o entitate nouă care să controleze entitățile combinate sau activele nete transferate sau poate avea loc restructurarea uneia sau mai multora dintre entitățile care participă la combinare.
6. O combinare de întreprinderi poate avea ca efect o relație de tip societate-mamă – filială, în care dobânditorul este *societatea-mamă*, iar entitatea dobândită devine o *filială* a dobânditorului. În această situație, dobânditorul aplică dispozițiile prezentului IFRS în situațiile sale financiare consolidate. Acesta include interesul său în entitatea dobândită în situațiile sale financiare individuale pe care le întocmește ca investiție într-o filială (a se vedea IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*).
7. O combinare de întreprinderi poate implica cumpărarea activelor nete, inclusiv fondul comercial, în cazul în care există, ale unei alte entități, mai degrabă decât cumpărarea capitalurilor proprii ale acelei entități. O astfel de combinare nu are ca rezultat o relație de tip societate-mamă – filială.
8. Printre combinările de întreprinderi aflate sub incidența prezentului IFRS se includ și combinările de întreprinderi în care o entitate obține controlul asupra unei alte entități, dar pentru care data la care se obține controlul (adică data achiziției) nu coincide cu data sau datele transferului de proprietate (adică *data sau datele transferului*). Această situație poate avea loc, de pildă, atunci când o entitate în care se investește încheie acorduri de recumpărare a acțiunilor cu investitorii și controlul asupra entității în care s-a investit se modifică în consecință.
9. Prezentul IFRS nu specifică metoda de contabilizare a intereselor în asocierile în participație folosită de membrii acestora (a se vedea IAS 31 *Interese în asocierile în participație*).

Combinări de întreprinderi între entități aflate sub control comun

10. O combinare de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun reprezintă o combinare de întreprinderi în care toate entitățile sau întreprinderile ce participă la combinare sunt controlate în ultimă instanță de aceeași entitate sau de aceeași entități atât înainte, cât și după combinare, iar controlul respectiv nu este tranzitoriu.
11. Se consideră că un grup de indivizi controlează o entitate atunci când, ca urmare a unor prevederi contractuale, acești indivizi dețin în mod colectiv

▼ **M3**

autoritatea de a governa strategiile financiare și operaționale 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 governa strategiile financiare și operaționale ale fiecăreia dintre entitățile ce participă la combinare în vederea obținerii de beneficii din activitățile acestora, iar această autoritate colectivă absolută nu este tranzitorie.

12. O entitate poate fi controlată de un individ sau de un grup de indivizi ce acționează împreună sub incidența unor prevederi contractuale, iar acest individ sau grup de indivizi poate să nu intre sub incidența cerințelor de raportare financiară ale standardelor internaționale de raportare financiară. Prin urmare, nu este necesar ca anumite entități ce 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.
13. Valoarea *intereselor minoritare* în fiecare dintre entitățile ce participă la combinare înainte și după ce combinarea are loc nu are relevanță pentru stabilirea faptului dacă respectiva combinare implică entități aflate sub control comun. De asemenea, faptul că una dintre entitățile ce participă la combinare este o filială ce a fost exclusă din situațiile financiare consolidate ale grupării potrivit IAS 27 nu are relevanță în a stabili dacă respectiva combinare implică entități aflate sub control comun.

METODA DE CONTABILIZARE

14. **Toate combinările de întreprinderi se contabilizează folosindu-se metoda achiziției.**
15. Prin metoda achiziției, combinarea de întreprinderi este privită din perspectiva entității ce participă la combinare identificate drept dobânditor. Dobânditorul cumpără active nete și recunoaște activele achiziționate și pasivele și pasivele contingente asumate, inclusiv pe acelea care nu au fost recunoscute anterior de către entitatea dobândită. Evaluarea activelor și pasivelor dobânditorului nu este afectată de tranzacție și nu se recunosc active sau pasive suplimentare ale dobânditorului rezultând din tranzacție, deoarece acestea nu sunt influențate de tranzacție.

APLICAREA METODEI ACHIZIȚIEI

16. Aplicarea metodei achiziției include următoarele etape:
 - (a) identificarea dobânditorului;
 - (b) evaluarea costului aferent combinării de întreprinderi
și
 - (c) alocarea, la data achiziției, a costului combinării de întreprinderi în activele dobândite și în pasivele și pasivele contingente asumate.

Identificarea dobânditorului

17. **În cazul tuturor combinărilor de întreprinderi se identifică dobânditorul. Dobânditorul se definește ca entitatea participantă la combinare ce obține controlul asupra celorlalte entități sau întreprinderi ce participă la combinare.**
18. Deoarece prin metoda achiziției o combinare de întreprinderi este privită din perspectiva dobânditorului, se presupune că una dintre părțile implicate în tranzacție poate fi identificată ca dobânditor.
19. Controlul reprezintă autoritatea de a governa strategiile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia. Se presupune că o entitate ce participă la combinare a obținut controlul asupra alteleia atunci când controlează mai mult de jumătate din voturile celei de-a doua entități, cu excepția cazului în care se demonstrează că deținerea acestora nu constituie drept de control. Chiar dacă una dintre entitățile ce participă la combinare nu controlează mai mult de jumătate din voturile celei de-a doua entități, se consideră că cea dintâi a obținut controlul asupra celei de-a doua, în cazul în care, în urma combinării, cea dintâi obține:
 - (a) controlul a mai mult de jumătate din voturile celei de-a doua entități, în virtutea unor acorduri cu alți investitori

▼ **M3**

sau

- (b) autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale celei de-a doua entități în virtutea unui statut sau a unui acord

sau

- (c) autoritatea de a numi sau de a înlătura din funcție majoritatea membrilor consiliului director sau ai unei autorități de guvernare echivalente a celei de-a doua entități;

sau

- (d) autoritatea de a exprima majoritatea voturilor la întrunirile consiliului director sau ale unei autorități de guvernare echivalente a celei de-a doua entități.

20. Deși uneori poate fi dificil să se identifice dobânditorul, de obicei există anumite indicii că acesta există. De exemplu:

- (a) în cazul în care valoarea justă a uneia dintre entități este semnificativ mai mare decât a celeilalte entități ce face parte din combinare, entitatea a cărei valoare justă este mai mare este probabil dobânditorul;

- (b) în cazul în care o combinare de întreprinderi este efectuată printr-un schimb de acțiuni comune cu drept de vot contra numerar sau alte active, entitatea care renunță la numerar sau la alte active este probabil dobânditorul

și

- (c) în cazul în care o combinare de întreprinderi are ca rezultat posibilitatea conducerii unei entități de a domina alegerea membrilor conducerii pentru entitatea rezultată din combinare, entitatea dominantă este probabil dobânditorul.

21. Într-o combinare de întreprinderi realizată printr-un schimb de interese în capitalurile lor proprii, entitatea care emite interese în capitalurile proprii reprezintă în mod normal dobânditorul. Cu toate acestea, se iau în considerare toate faptele și împrejurările relevante pentru a se stabili care dintre entitățile care iau parte la combinare are autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale celeilalte (sau celorlalte) entități în vederea obținerii de beneficii din activitățile sale (sau ale lor). În anumite combinații de întreprinderi, cunoscute sub numele de achiziții inverse, dobânditorul este entitatea ale cărei participații în capitalurile proprii au fost dobândite, iar entitatea emitentă este entitatea dobândită. Se poate întâmpla, de exemplu, ca o entitate privată să aranjeze să fie „dobândită” de o entitate publică mai mică, pentru a obține cotarea la bursă. Deși din punct de vedere legal entitatea publică emitentă este considerată societatea-mamă și entitatea privată este considerată filiala, filiala legală este dobânditorul, în cazul în care are autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale societății-mamă legale în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia. De obicei, dobânditorul este entitatea mai mare; cu toate acestea, faptele și împrejurările legate de anumite combinații de întreprinderi indică uneori că o entitate mai mică dobândește o entitate mai mare. Pentru indicații privind contabilizarea achizițiilor inverse, a se vedea punctele B1-B15 din apendicele B.

22. Când se înființează o entitate nouă care emite instrumente de capitaluri proprii pentru realizarea unei combinații de întreprinderi, una dintre entitățile care participă la combinare, existentă înainte de combinare, este identificată drept dobânditor pe baza dovezilor existente.

23. De asemenea, atunci când într-o combinare sunt implicate mai mult de două entități, una dintre entitățile existente înainte de combinare este identificată drept dobânditor în baza dovezilor existente. Pentru stabilirea dobânditorului în astfel de cazuri se ia în considerare, printre altele, care dintre entitățile care participă la combinare a inițiat procesul de combinare și dacă activele sau veniturile uneia dintre entitățile care participă la combinare le depășesc în mod semnificativ pe ale celorlalte.

Costul unei combinații de întreprinderi

24. **Dobânditorul evaluează costul aferent combinații de întreprinderi ca suma agregată:**

- (a) **a valorilor juste, la data transferului, ale activelor date, pasivelor contractate sau asumate și instrumentelor de capitaluri proprii**

▼ M3

emise de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite

și

(b) a tuturor costurilor care pot fi atribuite direct combinării de întreprinderi.

25. Data achiziției reprezintă data la care dobânditorul preia efectiv controlul entității dobândite. Când acest lucru se realizează prin intermediul unei singure tranzacții de schimb, data transferului coincide cu data achiziției. Cu toate acestea, o combinare de întreprinderi poate cuprinde mai multe tranzacții de schimb, de exemplu, atunci când combinarea se realizează în urma cumpărării de acțiuni în mai multe tranșe. În acest caz:
- (a) costul aferent combinării este reprezentat de costul agregat al tranzacțiilor individuale
- și
- (b) data transferului reprezintă data la care are loc fiecare tranzacție de schimb (adică data la care este înregistrată fiecare investiție individuală în situațiile financiare ale dobânditorului), în timp ce data achiziției reprezintă data la care dobânditorul preia controlul entității dobândite.
26. În conformitate cu punctul 24, activele date și pasivele contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite se evaluează la valorile lor juste la data transferului. De aceea, atunci când decontarea costului aferent combinării de întreprinderi, integral sau parțial, este amânată, valoarea justă a acelei componente amânate este stabilită luând în considerare valoarea curentă a sumelor de plată la data transferului, ținându-se seama de orice prime sau reduceri care este probabil să apară în procesul decontării.
27. Prețul de piață la data transferului unor instrumente de capitaluri proprii cotate reprezintă cea mai bună metodă de a stabili valoarea justă a instrumentului de schimb respectiv și este folosit ca preț de referință, cu excepția unor cazuri rare. Se iau în considerare alte dovezi și metode de evaluare doar în cazurile rare când dobânditorul poate demonstra că prețul de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil al valorii juste și că se poate evalua această valoare într-un mod mai credibil folosindu-se alte dovezi și metode de evaluare. Prețul de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil decât dacă acesta a fost afectat de restrângerea pieței. În cazul în care prețul de piață la data transferului nu reprezintă un indicator credibil sau dacă nu există cotații de piață pentru titlurile de valoare emise de dobânditor, valoarea justă a acelor instrumente poate fi estimată, de exemplu, prin raportarea la interesul lor proporțional în valoarea justă a dobânditorului sau prin raportarea la interesul lor proporțional în valoarea justă a entității dobândite, în funcție de relevanța acestor variante. Valoarea justă la data transferului a activelor monetare date acționarilor entității dobândite, ca alternativă la oferirea de instrumente de capitaluri proprii, poate de asemenea să servească drept dovadă a valorii juste totale cedate de dobânditor în schimbul obținerii controlului entității dobândite. În toate cazurile se iau în considerare toate aspectele procesului de combinare, inclusiv factorii semnificativi ce influențează negocierile. Pentru indicații suplimentare privind determinarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii, a se vedea IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.
28. Costul aferent unei combinări de întreprinderi include pasivele contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite. Orice pierderi ulterioare sau alte costuri care se așteaptă a fi contractate ca rezultat al combinării nu reprezintă pasive contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite și, prin urmare, nu se înregistrează ca parte a costului aferent combinării.
29. Costul aferent unei combinări de întreprinderi include toate costurile care pot fi atribuite direct combinării, ca, de exemplu, onorariile plătite contabililor, consilierilor juridici, evaluatorilor și altor consultanți în vederea realizării procesului de combinare. Costurile administrative generale, inclusiv costurile aferente departamentului de achiziții, precum și alte costuri ce nu pot fi atribuite direct contabilizării procesului de combinare respectiv nu se includ în costul aferent combinării: ele se înregistrează ca cheltuieli în momentul efectuării.

▼M3

30. Costurile aferente stabilirii și emiterii obligațiilor financiare constituie parte integrantă a tranzacției, chiar dacă pentru realizarea combinării de întreprinderi se creează pasive în loc să se înregistreze costuri care pot fi atribuite direct combinării. De aceea, aceste costuri nu se înregistrează ca parte a costului aferent combinării de întreprinderi. În conformitate cu IAS 39, aceste costuri se iau în calcul la evaluarea inițială a pasivelor.
31. De asemenea, costurile emiterii de instrumente de capitaluri proprii constituie parte integrantă a tranzacției de emisie de acțiuni, chiar dacă pentru realizarea combinării de întreprinderi se emit instrumente de capitaluri proprii în loc să se înregistreze costuri care pot fi atribuite direct combinării. De aceea, aceste costuri nu se înregistrează ca parte a costului aferent combinării de întreprinderi. În conformitate cu IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere*, aceste costuri reduc profitul generat de emisia de acțiuni.

Ajustări ale costului aferent unei combinări de întreprinderi în funcție de evenimentele ulterioare

32. **Atunci când un acord de combinare menționează ajustarea costului combinării în funcție de evenimentele ulterioare, dobânditorul include suma corespunzătoare ajustării în costul aferent combinării la data achiziției, în cazul în care ajustarea este *probabilă* și poate fi evaluată în mod credibil.**
33. Un acord de combinare poate permite ajustări ulterioare ale costului aferent combinării în funcție de unul sau mai multe evenimente ulterioare. De pildă, ajustarea poate depinde de menținerea sau atingerea unui anumit nivel al profitului în viitor sau de menținerea la un anumit nivel al prețului de piață al instrumentelor de capitaluri proprii emise. De obicei se poate estima valoarea acestei ajustări în momentul contabilizării inițiale a combinării fără a fi afectată credibilitatea informațiilor, deși există totuși un anumit grad de incertitudine. În cazul în care evenimentele ulterioare prevăzute nu au loc sau dacă valoarea estimată este modificată, costul aferent combinării de întreprinderi se ajustează în consecință.
34. Cu toate acestea, în cazul în care un acord de combinare menționează o astfel de ajustare, ea nu este inclusă în costul aferent combinării în momentul contabilizării inițiale a combinării dacă ajustarea este improbabilă sau dacă nu se poate evalua în mod credibil. Dacă ulterior ajustarea devine probabilă și poate fi evaluată în mod credibil, modificarea ulterioară se consideră o ajustare a costului aferent combinării de întreprinderi.
35. În anumite împrejurări, dobânditorul poate fi nevoit să facă o plată ulterioară vânzătorului cu titlu de compensație pentru diminuarea valorii activelor date, instrumentelor de capitaluri proprii emise sau datoriiilor contractate sau asumate de dobânditor în schimbul obținerii controlului asupra entității dobândite. Acest lucru se întâmplă, de exemplu, când dobânditorul garantează prețul de piață al instrumentelor de capitaluri proprii sau de datorie emise ca parte a costului aferent combinării și este nevoit să emită noi instrumente de capitaluri proprii și de datorie pentru a restabili valoarea costului determinat inițial. În astfel de cazuri, nu este recunoscută nici o creștere a costului aferent combinării de întreprinderi. În cazul instrumentelor de capitaluri proprii, valoarea justă a plății suplimentare se compensează printr-o reducere corespunzătoare a valorii atribuite instrumentelor folosite inițial. În cazul instrumentelor de datorie, plata suplimentară se consideră ca reducere a primei sau scădere a ratei de scont a emisiunii inițiale.

Alocarea costului aferent unei combinări de întreprinderi activelor dobândite și pasivelor și pasivelor contingente asumate

36. **La data achiziției, dobânditorul alocă costul aferent combinării de întreprinderi prin recunoașterea activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite care îndeplinesc criteriile de recunoaștere enunțate la punctul 37 la valoarea lor justă la data respectivă, cu excepția imobilizărilor necorporale (sau claselor de active transferabile) ce sunt clasificate ca disponibile în vederea vânzării potrivit IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, care se recunosc la valoarea justă minus costurile aferente vânzării. Orice diferență între costul aferent combinării de întreprinderi și participația dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile astfel recunoscute se contabilizează în conformitate cu dispozițiile punctelor 51-57.**

▼ M3

37. Dobânditorul recunoaște separat activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite la data achiziției numai dacă acestea respectă următoarele criterii la data respectivă:
- (a) **în cazul activelor, altele decât imobilizările necorporale, este probabil că toate beneficiile economice ulterioare aferente revin dobânditorului, astfel încât valoarea lor justă se poate evalua în mod credibil;**
 - (b) **în cazul pasivelor, altele decât pasivele contingente, este probabil că dobânditorul generează un flux de resurse ce încorporează beneficii economice pentru acoperirea acestor pasive, a cărui valoare justă se poate evalua în mod credibil;**
 - (c) **în cazul imobilizărilor necorporale sau pasivelor contingente, valoarea justă a acestora se poate evalua în mod credibil.**
38. Contul de profit și pierderi al dobânditorului cuprinde profiturile și pierderile entității dobândite ulterioare datei achiziției, prin includerea venitului și cheltuielilor entității dobândite pe baza costului aferent combinării de întreprinderi suportat de dobânditor. De exemplu, cheltuielile cu amortizarea incluse după data achiziției în contul de profit și pierderi al dobânditorului legate de activele amortizabile ale entității dobândite se evaluează pe baza valorii juste a respectivelor active amortizabile la data achiziției, adică a costului lor suportat de dobânditor.
39. Aplicarea metodei achiziției se face începând cu data achiziției, care reprezintă data la care dobânditorul obține controlul efectiv asupra entității dobândite. Deoarece controlul reprezintă autoritatea de a guverna strategiile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi în vederea obținerii de beneficii de pe urma activității acesteia, nu este necesar ca o tranzacție să fie încheiată sau finalizată din punct de vedere juridic înainte ca dobânditorul să obțină controlul. Se iau în considerare toate faptele și împrejurările relevante pentru a se stabili momentul obținerii controlului de către dobânditor într-o combinație de întreprinderi.
40. Deoarece dobânditorul recunoaște activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite ce respectă criteriile de recunoaștere enunțate la punctul 37, la valoarea lor justă la data achiziției, orice interes minoritar în entitatea dobândită se înregistrează în limita ponderii minorității din valoarea justă netă a respectivelor elemente. Punctele B16 și B17 din apendicele B oferă indicații pentru stabilirea valorii juste a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite în vederea alocării costului aferent unei combinații de întreprinderi.

Activele și pasivele identificabile ale entității dobândite

41. În conformitate cu punctul 36, dobânditorul recunoaște separat, în vederea alocării costului aferent combinării, numai activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite existente la data achiziției și care satisfac criteriile de recunoaștere enunțate la punctul 37. De aceea:
- (a) dobânditorul recunoaște pasive în vederea încheierii sau reducerii activității entității dobândite ca parte din alocarea costului aferent combinării doar dacă entitatea dobândită are, la data achiziției, un pasiv existent în vederea restructurării, recunoscut în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*
- și
- (b) dobânditorul, ca parte din alocarea costului aferent combinării, nu recunoaște pasive în contul unor pierderi ulterioare sau al altor costuri prevăzute să apară ca urmare a combinării de întreprinderi.
42. Orice plată pe care o întreprindere este obligată prin contract să o facă, de exemplu, către angajați sau furnizori, reprezintă, în cazul în care întreprinderea respectivă devine entitate dobândită în cadrul unei combinații de întreprinderi, o obligație curentă a entității respective și se consideră pasiv contingent până în momentul când devine probabil că are loc combinarea de întreprinderi. Obligația contractuală se recunoaște ca pasiv de entitatea respectivă în conformitate cu IAS 37 în momentul când combinarea de întreprinderi devine probabilă și valoarea ei poate fi evaluată în mod credibil. De aceea, când are loc combinarea de întreprinderi, acel pasiv al entității dobândite este recunoscut de dobânditor ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi.

▼M3

43. Cu toate acestea, un plan de restructurare a entității dobândite a cărui realizare este condiționată de intrarea întreprinderii respective, ca entitate dobândită, într-o combinație de întreprinderi, nu reprezintă, imediat înainte de realizarea combinației, o obligație curentă a entității dobândite. De asemenea, acesta nu se consideră pasiv contingent al entității dobândite imediat înainte de realizarea combinației pentru că nu reprezintă o obligație posibilă ce rezultă dintr-un eveniment trecut a cărei existență este confirmată doar de incidența sau absența incidenței unor evenimente ulterioare incerte asupra cărora entitatea dobândită nu deține controlul în totalitate. De aceea, dobânditorul nu recunoaște un pasiv aferent unor astfel de planuri de restructurare ca parte din alocarea costului aferent combinației de întreprinderi.
44. Activele și pasivele identificabile care sunt recunoscute în conformitate cu punctul 36 includ toate activele și pasivele entității dobândite pe care dobânditorul le achiziționează sau le preia, inclusiv totalitatea activelor financiare și pasivelor financiare. De asemenea, acestea pot include active și pasive care nu au fost recunoscute anterior în situațiile financiare ale entității dobândite, de pildă, pentru că înainte de achiziție nu îndeplineau criteriile de recunoaștere. De exemplu, un avantaj fiscal aferent unor pierderi fiscale ale entității dobândite care nu a fost recunoscut de entitatea dobândită înainte de combinare este recunoscut ca activ identificabil în conformitate cu punctul 36, în cazul în care este probabil că dobânditorul obține profituri impozabile viitoare cărora li se poate aplica avantajul fiscal ce nu a fost recunoscut anterior.

Imobilizările necorporale ale entității dobândite

45. În conformitate cu punctul 37, dobânditorul recunoaște separat o imobilizare necorporală a entității dobândite la data achiziției numai, în cazul în care aceasta corespunde definiției imobilizărilor necorporale enunțate în IAS 38 *Imobilizări* necorporale, iar valoarea sa justă poate fi evaluată în mod credibil. Prin urmare, dobânditorul recunoaște ca activ separat de fondul comercial orice proiect intern de cercetare și dezvoltare al entității dobândite, în cazul în care acest proces corespunde definiției imobilizărilor necorporale și valoarea sa poate fi evaluată în mod credibil. IAS 38 oferă indicații despre modul în care se poate stabili dacă valoarea justă a imobilizării necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi poate fi evaluată în mod credibil.
46. Este necesar ca un activ nemonetar fără suport material să fie identificabil pentru a corespunde definiției imobilizărilor necorporale. În conformitate cu IAS 38, un activ îndeplinește criteriul identificării enunțat în definiția imobilizărilor necorporale numai, în cazul în care:
- (a) este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, autorizat, închiriat sau schimbat, individual sau împreună cu un alt contract, activ sau pasiv
sau
 - (b) provine din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, fie că aceste drepturi sunt sau nu transferabile sau separabile față de entitate sau față de alte drepturi și obligații.

Pasivele contingente ale entității dobândite

47. La punctul 37 se menționează că dobânditorul recunoaște separat un pasiv contingent al entității dobândite ca parte din alocarea costului aferent combinației de întreprinderi numai, în cazul în care valoarea justă a respectivului pasiv contingent se poate evalua în mod credibil. În cazul în care valoarea sa justă nu poate fi evaluată în mod credibil:
- (a) suma recunoscută ca fond comercial sau contabilizată în conformitate cu punctul 56 este afectată în consecință
și
 - (b) dobânditorul prezintă informațiile despre acel pasiv contingent în conformitate cu IAS 37.

Pentru indicații privind determinarea valorii juste a unui pasiv contingent, a se vedea punctul B16 litera (l) din apendicele B.

48. După recunoașterea inițială, dobânditorul evaluează pasivele contingente recunoscute separat în conformitate cu punctul 36 ca fiind suma mai mare dintre:

▼ M3

(a) **suma care ar fi recunoscută în conformitate cu IAS 37**

și

(b) **suma recunoscută inițial din care se scade, dacă este cazul, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18 *Venituri din activități curente*.**

49. Cerința enunțată la punctul 48 nu se aplică în cazul contractelor contabilizate în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*. Cu toate acestea, împrumuturile contractate care nu intră sub incidența IAS 39 ce nu reprezintă angajamente de a oferi împrumuturi cu rate ale dobânzii sub nivelul pieței se contabilizează ca pasive contingente ale entității dobândite dacă, la data achiziției, este improbabil că urmează a fi nevoie de un flux de resurse ce încorporează beneficii economice pentru decontarea obligației sau dacă valoarea obligației nu poate fi evaluată într-un mod credibil. Astfel de împrumuturi contractate se recunosc, în conformitate cu punctul 37, separat ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi doar dacă valoarea lor poate fi evaluată în mod credibil.
50. Pasivele contingente recunoscute separat ca parte din alocarea costului aferent combinării de întreprinderi nu intră sub incidența IAS 37. Cu toate acestea, dobânditorul prezintă, pentru aceste pasive contingente, informațiile cerute de dispozițiile IAS 37 pentru fiecare clasă de provizioane.

Fondul comercial

51. La data achiziției, dobânditorul:
- (a) **recunoaște fondul comercial dobândit în contextul combinării de întreprinderi ca activ**
- și
- (b) **evaluează inițial respectivul fond comercial la cost, respectiv surplusul de costul aferent combinării de întreprinderi peste interesul dobânditorului din valoarea justă netă a activelor, a pasivelor și pasivelor contingente identificabile recunoscute în conformitate cu punctul 36.**
52. Fondul comercial dobândit în contextul unei combinări de întreprinderi reprezintă o plată anticipată făcută de dobânditor în contul beneficiilor economice viitoare obținute de pe urma activelor ce nu pot fi identificate individual și recunoscute separat.
53. În cazul în care activele, pasivele sau pasivele contingente identificabile ale entității dobândite nu respectă criteriile de recunoaștere separată la data achiziției menționate la punctul 37, suma recunoscută ca fond comercial (sau contabilizată în conformitate cu punctul 56) este afectată în consecință. Acest lucru se întâmplă deoarece fondul comercial se evaluează drept cost rezidual aferent combinării de întreprinderi după recunoașterea activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite.
54. **După recunoașterea inițială, dobânditorul evaluează fondul comercial dobândit în contextul unei combinări de întreprinderi la cost minus pierderile cumulate provenite din depreciere.**
55. Fondul comercial dobândit în urma unei combinări de întreprinderi nu se amortizează, ci este testat pentru depreciere de către dobânditor anual sau chiar mai frecvent, în cazul în care anumite evenimente sau schimbări de circumstanțe indică posibilitatea existenței unei deprecieri, în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Surplusul de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul de achiziție

56. În cazul în care interesul deținut de dobânditor în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile recunoscute în conformitate cu punctul 36 depășește costul aferent combinării de întreprinderi, dobânditorul:
- (a) **reia procesul de identificare și evaluare a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite și de evaluare a costului aferent combinării**

▼ **M3**

și

(b) **recunoaște imediat, în contul de profit și pierderi, orice diferență rămasă după reevaluare.**

57. Un câștig recunoscut în conformitate cu punctul 56 poate să cuprindă una sau mai multe dintre următoarele componente:
- (a) erori de evaluare a valorii juste fie a costului aferent combinării, fie a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite. O cauză posibilă a erorilor de acest tip o reprezintă potențiale costuri ulterioare ce apar la entitatea dobândită și care nu au fost corect evidențiate în valoarea justă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite;
 - (b) obligația enunțată într-un standard contabil de a evalua activele nete identificabile obținute la o valoare care nu reprezintă valoarea justă, dar este tratată ca atare în scopul alocării costului aferent combinării. De exemplu, în conformitate cu indicațiile din apendicele B privind stabilirea valorii juste a activelor și pasivelor identificabile ale entității dobândite, din suma alocată activelor și pasivelor fiscale se elimină rata de scont;
 - (c) achiziție la un preț avantajos.

Combinări de întreprinderi realizate în etape

58. O combinare de întreprinderi poate cuprinde mai multe tranzacții de schimb, un exemplu constituindu-l achiziționarea de acțiuni în tranșe. În acest caz, fiecare tranzacție de schimb este tratată separat de către dobânditor, folosindu-se costul tranzacției și informațiile referitoare la valoarea justă la data fiecărei tranzacții de schimb, pentru a determina valoarea fondului comercial aferent tranzacției respective. Astfel se realizează, la fiecare etapă, o comparare pas cu pas între costul fiecărei investiții și participația dobânditorului în valoarea justă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite.
59. În cazul în care o combinare de întreprinderi implică mai multe tranzacții de schimb, valorile juste ale activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite pot varia de la o dată de schimb la alta. Deoarece:
- (a) activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite sunt retratate în mod convențional la valorile juste la data fiecărei tranzacții de schimb pentru a se stabili valoarea fondului comercial aferent fiecărei tranzacții
- și
- (b) activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite sunt ulterior recunoscute de dobânditor la valoarea lor justă la data dobândirii,

orice ajustare a acestor valori juste aferentă participației deținute anterior de dobânditor reprezintă o reevaluare și se contabilizează în consecință. Totuși, deoarece reevaluarea are loc în contextul recunoașterii inițiale de către dobânditor a activelor, pasivelor și pasivelor contingente ale entității dobândite, nu se consideră că dobânditorul a ales să aplice o politică contabilă de reevaluare a acelor elemente după recunoașterea inițială, în conformitate cu, de exemplu, IAS 16 *Imobilizări corporale*.

60. Înainte de a fi calificată drept combinare de întreprinderi, o tranzacție poate fi calificată ca investiție într-o entitate asociată și contabilizată prin metoda punerii în echivalență, în conformitate cu IAS 28 *Investiții în entități asociate*. În acest caz, valorile juste ale activelor nete identificabile ale entității în care s-a investit la data fiecărei tranzacții de schimb realizate anterior combinării sunt fost deja stabilite prin aplicarea metodei punerii în echivalență la investiție.

Contabilizarea inițială realizată provizoriu

61. Contabilizarea inițială a combinărilor de întreprinderi implică identificarea și stabilirea valorilor juste ce urmează a fi atribuite activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite, precum și a costului aferent combinării.

▼M3

62. În cazul în care contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi nu se poate face decât cu titlu provizoriu până la sfârșitul perioadei de realizare a combinații, pentru că fie valorile juste ce urmează a fi atribuite activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite, fie costul aferent combinații nu pot fi stabilite decât cu titlu provizoriu, dobânditorul contabilizează combinația folosind aceste valori provizorii. Dobânditorul recunoaște orice ajustări aduse acestor valori provizorii ca urmare a încheierii contabilizării inițiale:
- (a) în termen de douăsprezece luni de la data achiziției
 - și
 - (b) începând de la data achiziției. Prin urmare:
 - (i) valoarea contabilă a unui activ, a unui pasiv sau a unui pasiv contingent identificabil recunoscut sau ajustat ca urmare a încheierii contabilizării inițiale se calculează ca și cum valoarea sa justă la data achiziției a fost recunoscută începând cu acea dată;
 - (ii) fondul comercial sau orice câștig recunoscut în conformitate cu punctul 56 se ajustează începând cu data achiziției cu o sumă egală cu ajustarea adusă valorii juste la data achiziției a activului, pasivului sau pasivului contingent identificabil care este recunoscut sau ajustat;
 - (iii) informațiile comparative prezentate aferente perioadelor dinainte de încheierea contabilizării inițiale a combinații se prezintă ca și cum contabilizarea inițială s-ar fi încheiat la data achiziției. Acestea includ orice deprecieri sau amortizări suplimentare și orice alte efecte recunoscute ca profit sau pierdere în urma încheierii contabilizării inițiale.

Ajustări după încheierea contabilizării inițiale

63. Cu excepția cazurilor menționate la punctele 33, 34 și 65, se recunosc ajustări la contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi după încheierea acestei contabilizări numai în scopul corectării unei erori, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*. Ajustările la contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi după încheierea acestei contabilizări nu se recunosc ca efect al modificărilor în estimările contabile. În conformitate cu IAS 8, efectele unei modificări în estimările contabile pot fi recunoscute în perioadele contabile prezente și în cele viitoare.
64. În conformitate cu IAS 8, contabilizarea corectării unei erori se face retroactiv și se întocmesc situațiile financiare ca și cum eroarea nu ar fi avut loc, prin retratarea informațiilor comparative referitoare la perioada sau perioadele în care a apărut eroarea. De aceea, valoarea contabilă a unui activ identificabil sau a unui pasiv sau pasiv contingent identificabil a entității dobândite care se recunoaște sau se ajustează în urma corectării unei erori se calculează ca și cum valoarea sa justă sau valoarea sa justă ajustată la data achiziției ar fi fost recunoscută de la acea dată. Fondul comercial sau orice câștig recunoscut într-o perioadă anterioară în conformitate cu dispozițiile punctului 56 se ajustează retroactiv cu o sumă egală cu valoarea justă la data achiziției (sau ajustarea adusă la valoarea justă la data achiziției) a activului, pasivului sau pasivului contingent identificabil recunoscut (sau ajustat).

Recunoașterea creanțelor privind impozitul amânat după încheierea contabilizării inițiale

65. În cazul în care beneficiul potențial reprezentat de reportul pierderii fiscale aferente impozitului pe profit al entității dobândite sau de alte creanțe nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere separată menționate la punctul 37 în momentul contabilizării inițiale a unei combinații de întreprinderi, dar se realizează ulterior, dobânditorul recunoaște beneficiul respectiv ca venit în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*. În plus, dobânditorul:
- (a) reduce valoarea contabilă a fondului comercial la valoarea care ar fi fost recunoscută, în cazul în care creanța privind impozitul amânat ar fi fost recunoscută ca activ identificabil de la data achiziției
 - și

▼ **M3**

- (b) recunoaște reducerea valorii contabile a fondului comercial drept cheltuială.

Cu toate acestea, procedura menționată anterior nu are ca efect crearea unei depășiri de tipul celei descrise la punctul 56 și nici nu duce la creșterea valorii vreunui câștig recunoscut anterior în conformitate cu punctul 56.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

66. **Dobânditorii prezintă informațiile care le permit utilizatorilor situațiilor lor financiare să evalueze natura și efectele financiare ale combinațiilor de întreprinderi ce au avut loc:**

- (a) **în timpul perioadei contabile;**
 (b) **după data bilanțului contabil, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare.**

67. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 66 litera (a), dobânditorul prezintă următoarele categorii de informații pentru fiecare combinație de întreprinderi ce s-a realizat pe parcursul perioadei contabile:

- (a) numele și descrierea entităților sau întreprinderilor ce participă la combinație;
- (b) data achiziției;
- (c) procentul de instrumente de capitaluri proprii cu drept de vot dobândite;
- (d) costul aferent combinației și o descriere a componentelor acestui cost, inclusiv orice costuri care pot fi atribuite direct combinației. Când se emit sau urmează a fi emise instrumente de capitaluri proprii ca parte a costului aferent combinației, se prezintă de asemenea următoarele categorii de informații:
- (i) numărul de instrumente de capitaluri proprii emise sau pe cale de a fi emise
 și
- (ii) valoarea justă a acestor instrumente și modalitatea în care s-a determinat acea valoare justă. În cazul în care nu există o cotație pentru instrumentele respective la data transferului, se prezintă estimările folosite pentru determinarea valorii juste. În cazul în care există o cotație la data transferului, dar determinarea valorii juste nu s-a făcut pe baza acestei cotații, se prezintă acest lucru, precum și: motivele pentru care nu s-a folosit cotația existentă; modalitatea folosită pentru atribuirea unei valori instrumentelor de capitaluri proprii; și suma agregată a diferenței între valoarea atribuită instrumentelor de capitaluri proprii și cotația existentă a acestora;
- (e) detalii privind toate activitățile la care entitatea a decis să renunțe ca urmare a realizării combinației;
- (f) valorile recunoscute la data achiziției pentru fiecare clasă de active, pasive și pasive contingente ale entității dobândite și, cu excepția cazului în care nu se poate face prezentarea acestor informații, valorile contabile ale fiecăreia dintre aceste clase, stabilite în conformitate cu IFRS, imediat înaintea combinației. În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație;
- (g) valoarea oricărui surplus recunoscut în contul de profit și pierderi în conformitate cu punctul 56, precum și elementul din contul de profit și pierderi prin care se recunoaște depășirea;
- (h) o descriere a factorilor care au contribuit la un cost care rezultă în recunoașterea unui fond comercial – o descriere a fiecărei imobilizări necorporale care nu a fost recunoscută separat de fondul comercial și motivele pentru care valoarea justă a imobilizării necorporale nu a putut fi evaluată în mod credibil – sau o descriere a naturii oricărei depășiri recunoscute în contul de profit și pierderi în conformitate cu punctul 56;

▼ **M3**

- (i) mărirea contului de profit și pierderi al entității dobândite de la data achiziției inclusă în contul de profit și pierderi al dobânditorului aferente perioadei contabile, cu excepția situației în care aceste informații nu pot fi prezentate. În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.
68. Informațiile solicitate a fi prezentate în conformitate cu punctul 67 se prezintă în comun pentru combinațiile de întreprinderi realizate în decursul perioadei contabile care individual sunt nereprezentative.
69. În cazul în care contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi realizate în decursul perioadei contabile a fost realizată provizoriu în conformitate cu punctul 62, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.
70. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 66 litera (a), dobânditorul prezintă următoarele categorii de informații, cu excepția situației în care aceste informații nu pot fi prezentate:
- (a) venitul entității rezultate din combinare aferent perioadei contabile, considerându-se ca dată a achiziției corespunzătoare tuturor combinațiilor de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei contabile începutul perioadei respective;
- (b) contul de profit și pierderi al entității rezultate din combinare aferent(ă) perioadei contabile, considerându-se ca dată a achiziției corespunzătoare tuturor combinațiilor de întreprinderi realizate pe parcursul perioadei contabile începutul perioadei respective.
- În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.
71. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 66 litera (b), dobânditorul prezintă informațiile cerute de punctul 67 pentru toate combinațiile de întreprinderi realizate după data bilanțului contabil, dar înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare, cu excepția situației în care aceste informații nu pot fi prezentate. În cazul în care nu se poate face prezentarea acestor informații, se menționează acest fapt și se prezintă o explicație.
72. **Dobânditorul prezintă informațiile ce le permit utilizatorilor situațiilor lor financiare să evalueze efectele financiare ale rezultatelor, pierderilor, corectărilor de erori și altor ajustări recunoscute în decursul perioadei contabile curente, aferente combinațiilor de întreprinderi ce s-au realizat în perioada contabilă curentă sau anterior.**
73. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 72, dobânditorul prezintă următoarele informații:
- (a) valoarea și o justificare a câștigurilor sau pierderilor recunoscute în perioada contabilă curentă, care:
- (i) sunt aferente activelor identificabile dobândite sau pasivelor sau pasivelor contingente identificabile asumate într-o combinare de întreprinderi ce s-a realizat în decursul perioadei contabile prezente sau anterior
- și
- (ii) mărirea, natura lor sau contextul în care apar face ca prezentarea lor să fie relevantă pentru înțelegerea activității financiare a entității rezultate în urma combinației;
- (b) în cazul în care contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi ce s-a realizat în perioada contabilă imediat anterioară celei în cauză s-a realizat în manieră provizorie la sfârșitul acelei perioade, valorile și justificările ajustărilor aduse valorilor provizorii recunoscute în decursul perioadei contabile curente.
- (c) informații referitoare la corectarea erorilor, prezentate în conformitate cu IAS 8, pentru toate activele, pasivele sau pasivele contingente identificabile ale entității dobândite sau referitoare la modificări în valorile atribuite acestor elemente, pe care dobânditorul le recunoaște în decursul perioadei contabile curente în conformitate cu punctele 63 și 64.

▼ **M3**

74. **O entitate prezintă informații care să le permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze modificările valorii contabile a fondului comercial survenite în decursul perioadei contabile.**
75. În vederea respectării principiului enunțat la punctul 74, entitatea prezintă o reconciliere a valorii contabile a fondului comercial la începutul și la sfârșitul perioadei, indicând separat:
- (a) valoarea brută și pierderile cumulate din depreciere la începutul perioadei;
 - (b) orice fond comercial suplimentar recunoscut în decursul perioadei contabile, cu excepția fondului comercial cuprins într-o clasă de active transferabile care, la data achiziției, îndeplinește criteriile pentru a fi clasificat ca disponibil în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5;
 - (c) orice ajustări rezultate din recunoașterea ulterioară a creanțelor privind impozitul amânat în decursul perioadei contabile în conformitate cu punctul 65;
 - (d) orice fond comercial cuprins într-o clasă de active transferabile clasificate ca disponibile în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5, precum și orice fond comercial de recunoscut în decursul perioadei contabile, fără ca acesta să fi fost cuprins anterior într-o clasă de active transferabile clasificate ca disponibile în vederea vânzării;
 - (e) orice pierderi din depreciere recunoscute în decursul perioadei contabile în conformitate cu IAS 36;
 - (f) orice diferențe nete ce apar în decursul perioadei contabile în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*;
 - (g) orice alte modificări ale valorii contabile survenite în decursul perioadei contabile
- și
- (h) valoarea brută și pierderile cumulate din depreciere la sfârșitul perioadei.
76. Entitatea prezintă informații în legătură cu valoarea recuperabilă și deprecierea fondului comercial în conformitate cu IAS 36, pe lângă informațiile prezentate în conformitate cu punctul 75 litera (e).
77. Dacă în orice situație informațiile prezentate în conformitate cu cerințele prezentului IFRS nu satisfac obiectivele indicate la punctele 66, 72 și 74, entitatea prezintă toate informațiile suplimentare necesare în vederea atingerii acestor obiective.

DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

78. Cu excepția dispozițiilor punctului 85, prezentul IFRS se aplică în contabilizarea combinărilor de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară acesteia. De asemenea, prezentul IFRS se aplică pentru contabilizarea:
- (a) fondului comercial provenit dintr-o combinație de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară acesteia sau
 - (b) oricărui surplus al interesului dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul aferent unei combinații de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară acesteia.

Fondul comercial recunoscut anterior

79. O entitate aplică prezentul IFRS în viitor, începând cu prima perioadă anuală ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, pentru fondul comercial dobândit într-o combinație de întreprinderi pentru care data acordului a fost anterioară datei de 31 martie 2004, și fondului comercial aferent cotei-părți într-o entitate controlată în comun dobândit înainte de 31 martie 2004 și contabilizat prin consolidare proporțională. Prin urmare, entitățile:

▼ M3

- (a) de la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară întrerup amortizarea acestor fonduri comerciale;
 - (b) la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară elimină valoarea contabilă a amortizării cumulate aferente printr-o micșorare corespunzătoare a fondului comercial
și
 - (c) de la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară verifică dacă fondul comercial este afectat de depreciere în conformitate cu IAS 36 (revizuit în 2004).
80. În cazul în care o entitate a recunoscut anterior fondul comercial ca deducere din capitalul propriu, respectivul fond comercial nu mai este recunoscut în contul de profit și pierderi atunci când entitatea renunță integral sau parțial la activitatea comercială din care provine fondul comercial sau când o unitate generatoare de fonduri din care provine fondul comercial se depreciază.

Fondul comercial negativ recunoscut anterior

81. Pentru valoarea contabilă la începutul primei perioade contabile anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară a fondului comercial negativ ce provine fie
- (a) dintr-o combinare de întreprinderi pentru care data acordului este anterioară datei de 31 martie 2004,
fie
 - (b) dintr-o cotă-parte într-o entitate controlată în comun obținută înainte de 31 martie 2004 și contabilizată prin consolidare proporțională se anulează recunoașterea la începutul perioadei respective, printr-o ajustare corespunzătoare adusă soldului de deschidere în contul rezultatului reportat.

Imobilizările necorporale recunoscute anterior

82. Valoarea contabilă a unui element clasificat ca imobilizare necorporală, care fie
- (a) a fost dobândit într-o combinare de întreprinderi pentru care data acordului a fost anterioară datei de 31 martie 2004,
fie
 - (b) provine dintr-o cotă-parte într-o entitate controlată în comun obținută înainte de 31 martie 2004 și contabilizată prin consolidare proporțională
- este reclasificată ca fond comercial la începutul primei perioade contabile anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, în cazul în care la acea dată imobilizarea necorporală respectivă nu îndeplinește criteriul de identificare menționat în IAS 38 (revizuit în 2004).

Investițiile contabilizate prin metoda punerii în echivalență

83. Pentru investițiile contabilizate prin aplicarea metodei punerii în echivalență și dobândite la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, entitățile aplică prezentul IFRS în contabilizarea:
- (a) oricărui fond comercial dobândit inclus în valoarea contabilă a respectivei investiții. Prin urmare, amortizarea acestui fond comercial teoretic nu este luată în considerare în stabilirea proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit;
 - (b) oricărui surplus inclus în valoarea contabilă a investiției al interesului entității în valoarea justă netă a activelor identificabile, pasivelor și pasivelor contingente ale entității în care s-a investit, peste costul aferent investiției. Prin urmare, entitatea include această depășire ca venit în contextul stabilirii proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit în perioada dobândirii investiției.
84. Pentru investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență și dobândite înainte de 31 martie 2004:

▼ M3

- (a) entitățile aplică prezentul IFRS în viitor, de la începutul primei perioade contabile anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, pentru orice fond comercial dobândit inclus în valoarea contabilă a investiției respective. Prin urmare, entitățile încetează, începând cu acea dată, să includă amortizarea aceluși fond comercial în contextul stabilirii proporției ce revine entității din profiturile sau pierderile entității în care s-a investit;
- (b) entitățile derecunosc orice fond comercial negativ inclus în valoarea contabilă a investiției respective la începutul primei perioade anuale ce începe la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară, printr-o ajustare corespunzătoare adusă soldului de deschidere în rezultatul raportat.

Limitarea aplicării retroactive

85. Entitățile pot aplica cerințele prezentului IFRS în contabilitatea fondului comercial existent sau dobândit după și combinărilor de întreprinderi realizate începând cu orice dată anterioară datelor de intrare în vigoare menționate la punctele 78-84, cu condiția ca:
- (a) evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea IFRS combinărilor de întreprinderi realizate anterior să fie disponibile în momentul contabilizării inițiale a combinărilor respective
- și
- (b) entitatea în cauză să aplice și IAS 36 (revizuit în 2004) și IAS 38 (revizuit în 2004) prospectiv, începând cu aceeași dată, iar evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea standardelor respective începând cu acea dată să fie deja la dispoziția entității, astfel încât să nu fie nevoie să se facă estimări ce ar fi trebuit făcute la o dată anterioară.

ANULAREA UNOR DISPOZIȚII ANTERIOARE

86. Prezentul IFRS înlocuiește IAS 22 *Combinări de întreprinderi* (publicat în 1998).
87. Prezentul IFRS înlocuiește următoarele interpretări:
- (a) SIC-9 *Combinări de întreprinderi – Clasificarea fie ca achiziții, fie ca uniuni de interese;*
 - (b) SIC-22 *Combinări de întreprinderi – Ajustarea ulterioară a valorilor juste și a fondului comercial raportate inițial*
- și
- (c) SIC-28 *Combinări de întreprinderi – „Data schimbului” și valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii.*

▼ M3

APENDICELE A

Termeni definiți

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

asociere în participație	Înțelesul noțiunii de asociere în participație este cel dat de IAS 31 Interese în asocierile în participație , și anume un contract prin care două sau mai multe părți se angajează într-o activitate economică aflată sub control comun.
combinare de întreprinderi	Gruparea unor entități sau întreprinderi individuale într-o singură entitate raportoare .
combinare de întreprinderi între entități sau întreprinderi aflate sub control comun	O combinare de întreprinderi în care toate entitățile sau întreprinderile ce participă la combinare sunt controlate în ultimă instanță de aceeași entitate sau aceleași entități atât înainte, cât și după realizarea combinării, iar acest control nu este tranzitoriu.
control (asupra unei întreprinderi)	Autoritatea de a governa politicile financiare și operaționale ale unei entități sau întreprinderi pentru a obține beneficii din activitatea ei.
data achiziției	Data la care dobânditorul obține controlul efectiv asupra entității dobândite.
data acordului	Data la care se semnează un acord de sine stătător între părțile ce participă la combinare și, în cazul entităților cotate la bursă, se face publică semnarea lui. În cazul unei preluări ostile, se consideră că s-a semnat un acord de sine stătător între părțile ce participă la combinare numai la data la care un număr suficient dintre proprietarii entității dobândite acceptă oferta dobânditorului pentru obținerea controlului asupra entității dobândite.
data schimbului	Când o combinare de întreprinderi se realizează printr-o singură tranzacție de schimb, data transferului coincide cu data achiziției . Când o combinare de întreprinderi se realizează prin mai multe tranzacții de schimb, de exemplu, se realizează în etape prin cumpărări succesive de acțiuni, data schimbului reprezintă data la care este înregistrată fiecare investiție individuală în situațiile financiare ale dobânditorului.
pasiv contingent	Înțelesul noțiunii de pasiv contingent este cel precizat în IAS 37 <i>Provizioane, pasive contingente și active contingente</i> , și anume: <ul style="list-style-type: none"> (a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existență este confirmată numai de apariția sau de absența apariției unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu sunt în totalitate controlate de entitate sau (b) o obligație prezentă, apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece: <ul style="list-style-type: none"> (i) este improbabil că, pentru stingerea acestei obligații, sunt necesare ieșiri de resurse încorporând beneficiile economice sau (ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de fiabil.
entitate mutuală	O entitate care nu este deținută de investitori, ca, de exemplu, companiile mutuale de asigurări sau cooperativele mutuale, care oferă costuri reduse

▼ **M3**

	sau alte beneficii economice, în mod direct și proporțional, deținătorilor de polițe sau participanților.
entitate raportoare	O entitate pentru care există utilizatori care se bazează pe situațiile financiare generale ale sale, care le sunt utile în luarea deciziilor privind alocarea de resurse. O entitate raportoare poate fi reprezentată de o entitate individuală sau de un grup format dintr-o societate-mamă și toate filialele acesteia.
filială	O entitate, inclusiv o entitate ce nu este constituită sub forma unei corporații cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (cunoscută drept societate-mamă).
fond comercial	Beneficii economice viitoare ce provin din active care nu pot fi identificate individual și recunoscute separat.
imobilizare necorporală	Înțelesul noțiunii de imobilizare necorporală este cel dat de IAS 38 <i>Imobilizări necorporale</i> , și anume: un activ nemonetar identificabil fără suport material.
întreprindere	Un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de: (a) profituri pentru investitori sau (b) costuri mai mici sau alte beneficii economice, distribuite în mod direct și proporțional deținătorilor de polițe sau participanților. În general, o întreprindere cuprinde aporturi, procese aplicate aporturilor și producția rezultantă care sunt sau urmează a fi folosite pentru a genera venituri. În cazul în care există fond comercial aferent unui ansamblu de activități și active ce face obiectul unui transfer, se presupune că acel ansamblu transferat este o întreprindere.
participație minoritară	Acea parte din contul de profit și pierderi și din activele nete ale unei filiale care poate fi atribuită unor participații în capitalurile proprii care nu sunt deținute de către societatea-mamă , direct sau indirect, prin intermediul unor filiale .
probabil	Care are șanse mai mari să se întâmple decât să nu se întâmple.
societate-mamă	O entitate care are una sau mai multe filiale .
valoare justă	Valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontat un pasiv, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

▼ **M3***APENDICELE B***Supliment de aplicare**

Prezentul appendice constituie parte integrantă a IFRS.

Achiziții inverse

- B1** După cum se menționează la punctul 21, în anumite combinații de întreprinderi, cunoscute sub numele de achiziții inverse, dobânditorul este entitatea ale cărei participații în capitalurile proprii au fost achiziționate, iar entitatea emitentă este entitatea dobândită. Se poate întâmpla, de exemplu, ca o entitate privată să aranjeze să fie „dobândită” de o entitate mai mică, dar listată la bursă, pentru ca cea dintâi să fie la rândul ei cotate la bursa de valori. Deși din punct de vedere legal entitatea publică emitentă este considerată societate-mamă și entitatea privată este considerată filială, filiala legală este dobânditorul, în cazul în care are autoritatea de a guverna politicile financiare și operaționale ale societății-mamă legale în vederea obținerii de beneficii din activitățile acesteia.
- B2** Entitățile aplică indicațiile de la punctele B3-B15 în contabilizarea achizițiilor inverse.
- B3** Prin contabilitatea achizițiilor inverse se precizează modul de alocare a costului aferent combinații de întreprinderi la data achiziției; contabilitatea achizițiilor inverse nu se aplică tranzacțiilor efectuate după combinare.

Costul aferent combinații de întreprinderi

- B4** Când se emit instrumente de capitaluri proprii ca parte din costul aferent combinații de întreprinderi, în conformitate cu punctul 24, costul aferent combinații include valoarea justă a acelor instrumente de capitaluri proprii la data schimbului. În conformitate cu punctul 27, în cazul în care prețul de piață nu reprezintă un indicator credibil, valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii respective poate fi estimată prin raportarea la valoarea justă a dobânditorului sau la valoarea justă a entității dobândite, în funcție de relevanța variantelor.
- B5** Într-o achiziție inversă, costul aferent combinații de întreprinderi a fost contractat de filiala legală (adică de dobânditor, în termeni contabili) sub forma instrumentelor de capitaluri proprii emise către proprietarii societății-mamă legale (adică entitatea dobândită, în termeni contabili). În cazul în care se folosește prețul publicat al instrumentelor de capitaluri proprii ale filialei legale pentru stabilirea costului aferent combinații, se face un calcul pentru a se stabili ce număr de instrumente de capitaluri proprii ar fi trebuit să emită filiala legală pentru a ceda proprietarilor societății-mamă legale o cotă-parte din entitatea combinată egală cu cea pe care o dețin aceștia ca rezultat al achiziției inverse. Valoarea justă a numărului instrumentelor de capitaluri proprii astfel calculat se consideră a fi costul aferent combinații.
- B6** În cazul în care valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii ale filialei legale nu poate fi evidențiată clar în alt mod, se folosește ca valoare de referință pentru determinarea costului aferent combinații valoarea justă totală a totalității instrumentelor de capitaluri proprii emise de societatea-mamă legală înainte de combinare.

Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate

- B7** Situațiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse se fac publice sub numele societății-mamă legale, dar se menționează în note că ele reprezintă o continuare a situațiilor financiare ale filialei legale (adică ale dobânditorului, în termeni contabili). Având în vedere că aceste situații financiare consolidate reprezintă o continuare a situațiilor financiare ale filialei legale:

- (a) activele și pasivele filialei legale sunt recunoscute și evaluate în contextul acestor situații financiare consolidate la valorile lor contabile de dinainte de combinare;

▼M3

- (b) rezultatul reportat și alte solduri ale capitalurilor proprii recunoscute în aceste situații financiare consolidate sunt rezultatul reportat și alte solduri ale capitalurilor proprii ale filialei legale existente imediat înaintea combinării de întreprinderi;
- (c) suma recunoscută în aceste situații financiare consolidate ce corespunde instrumentelor de capitaluri proprii emise se calculează ca sumă între valoarea capitalurilor proprii emise de filiala legală imediat înaintea combinării de întreprinderi și costul combinării determinat conform indicațiilor de la punctele B4-B6. Cu toate acestea, structura capitalurilor proprii descrisă în aceste situații financiare consolidate (numărul și tipul instrumentelor de capitaluri proprii emise) reflectă structura capitalurilor proprii ale societății-mamă legale, inclusiv instrumentele de capitaluri proprii emise de societatea-mamă legală în vederea realizării combinării;
- (d) informațiile comparative prezentate în aceste situații financiare consolidate se referă la filiala legală.
- B8 Contabilitatea achizițiilor inverse se aplică doar în situațiile financiare consolidate. De aceea, în situațiile financiare individuale ale societății-mamă legale, în cazul în care acestea există, investiția făcută în filiala legală este contabilizată în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, secțiunea referitoare la contabilizarea investițiilor în situațiile financiare individuale ale investitorului.
- B9 Situațiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse prezintă valorile juste ale activelor, pasivelor și pasivelor contingente ale societății-mamă legale (adică ale entității dobândite, în termeni contabili). Prin urmare, costul aferent combinării de întreprinderi este alocat prin evaluarea activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale societății-mamă legale ce satisfac criteriile de recunoaștere prezentate la punctul 37 la valorile lor juste la data achiziției. Orice surplus al costului aferent combinării peste participația dobânditorului în valoarea justă netă a acestor elemente se contabilizează în conformitate cu punctele 51-55. Orice surplus al participației dobânditorului în valoarea justă netă a acestor elemente peste costul aferent combinării se contabilizează în conformitate cu punctul 56.

Interesul minoritar

- B10 În anumite achiziții inverse, o parte dintre proprietarii filialei legale nu își schimbă instrumentele de capitaluri proprii pentru instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă legale. Deși entitatea ale cărei instrumente de capitaluri proprii le dețin acei proprietari (filiala legală) a achiziționat o altă entitate (societatea-mamă legală), acei proprietari se consideră interes minoritar în contextul situațiilor financiare consolidate întocmite după achiziția inversă. Acest lucru se întâmplă deoarece proprietarii filialei legale care nu își schimbă instrumentele de capitaluri proprii pentru instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă legale dețin o participație doar în rezultatele și în activele nete ale filialei legale, și nu în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării. Invers, toți proprietarii societății-mamă legale, având în vedere că societatea-mamă legală este considerată entitatea dobândită, au o participație în rezultatele și în activele nete ale entității rezultate în urma combinării.
- B11 Deoarece activele și pasivele filialei legale sunt recunoscute și evaluate în situațiile financiare consolidate la valorile lor contabile de dinaintea combinării, interesul minoritar reflectă participația proporțională a acționarilor minoritari în valorile contabile de dinaintea combinării ale activelor nete ale filialei legale.

Rezultatul pe acțiune

- B12 După cum se menționează la punctul B7 litera (c), structura capitalurilor proprii descrisă în situațiile financiare consolidate întocmite ca urmare a unei achiziții inverse reflectă structura capitalurilor proprii ale societății-mamă legale, inclusiv instrumentele de capitaluri proprii emise de societatea-mamă legală în vederea realizării combinării.
- B13 Pentru a calcula media ponderată a numărului de acțiuni ordinare (la numărător) în circulație în timpul perioadei în care are loc achiziția inversă:

▼M3

- (a) se consideră că numărul acțiunilor ordinare în circulație de la începutul perioadei până la data achiziției este numărul acțiunilor ordinare emise de societatea-mamă legală către proprietarii filialei legale
- și
- (b) numărul acțiunilor ordinare în circulație de la data achiziției până la sfârșitul perioadei este numărul propriu-zis al acțiunilor ordinare ale societății-mamă legală în circulație în timpul perioadei.
- B14 Valoarea de bază a rezultatului pe acțiune declarată pentru fiecare perioadă comparativă de dinaintea datei achiziției prezentată în situațiile financiare consolidate întocmite în urma unei achiziții inverse se calculează împărțind profitul sau pierderea filialei legale care poate fi atribuit(ă) deținătorilor de acțiuni ordinare aferent(ă) fiecăreia dintre aceste perioade la numărul de acțiuni ordinare emise de societatea-mamă legală către proprietarii filialei legale în contextul achiziției inverse.
- B15 Calculele descrise la punctele B13 și B14 sunt valabile în condițiile în care nu s-au produs schimbări în numărul acțiunilor ordinare emise de filiala legală pe parcursul perioadelor comparative și în timpul scurs de la începutul perioadei în care are loc achiziția inversă până la data achiziției. Calculul rezultatului pe acțiune se ajustează în mod corespunzător pentru a ține seama de efectul unei modificări a numărului acțiunilor ordinare emise de filiala legală pe parcursul acestor perioade.

Alocarea costului aferent combinării de întreprinderi

- B16 În conformitate cu prezentul IFRS, dobânditorul recunoaște activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite care satisfac criteriile relevante de recunoaștere la valoarea lor justă la data achiziției. În vederea alocării costului aferent combinării de întreprinderi, dobânditorul consideră următoarele ca valori juste:
- (a) pentru instrumentele financiare tranzacționate pe o piață activă, dobânditorul folosește valorile curente de pe piață;
- (b) pentru instrumentele financiare netranzacționate pe o piață activă, dobânditorul folosește valori estimative calculate ținând seama de variabile cum ar fi coeficientul de capitalizare bursieră, randamentul dividendelor și rata de creștere preconizată a unor instrumente de același tip ale unor entități cu caracteristici similare;
- (c) pentru creanțe, contracte profitabile și alte active identificabile, dobânditorul folosește valorile actualizate ale sumelor de primit, calculate ținându-se seama de ratele curente ale dobânzii, din care se scad provizioanele pentru sume necolectate și costurile de colectare, dacă este cazul. Cu toate acestea, nu este necesară scontarea pentru creanțele cu termen scurt, contracte profitabile și alte active identificabile atunci când diferența dintre valoarea nominală și valoarea de scont nu este reprezentativă;
- (d) pentru stocuri ca:
- (i) produse și mărfurile finite, dobânditorul folosește prețul de desfacere din care se scade suma dintre (1) cheltuielile de desfacere și (2) o marjă rezonabilă de profit pentru demersul de desfacere al dobânditorului, calculată pe baza profitului aferent altor produse și mărfuri finite similare;
- (ii) producție în curs de execuție, dobânditorul folosește prețurile de vânzare ale produselor finite, din care se scade suma dintre (1) costurile de definitivare, (2) costurile de desfacere și (3) o marjă rezonabilă de profit pentru demersul de definitivare și de desfacere, calculată pe baza profitului aferent altor produse finite similare
- și
- (iii) materii prime, dobânditorul folosește costurile curente de înlocuire;
- (e) pentru terenuri și clădiri, dobânditorul folosește valoarea lor de piață
- (f) pentru instalații și echipamente tehnologice, dobânditorul folosește valoarea de piață, determinată în mod normal prin evaluare. Atunci

▼M3

când, datorită caracterului specializat al instalațiilor și echipamentelor tehnologice, nu se poate face evaluarea valorii lor juste pe baza valorii de piață, iar articolul respectiv este rareori vândut (și doar ca parte dintr-o activitate continuă), dobânditorul poate fi nevoit să estimeze valoarea justă pe baza venitului sau a costului de înlocuire amortizat;

- (g) pentru imobilizări necorporale, dobânditorul determină valoarea justă:
- (i) prin referire la o piață activă, așa cum este definită în IAS 38 *Imobilizări necorporale*
sau
 - (ii) în cazul în care nu există o piață activă, într-o modalitate ce reflectă sumele pe care dobânditorul le-ar fi plătit pentru activele respective într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, pe baza maximului de informații disponibile (a se vedea IAS 38 pentru indicații suplimentare privind determinarea valorii juste a imobilizărilor necorporale dobândite într-o combinație de întreprinderi);
- (h) pentru activele sau pasivele nete aferente beneficiilor angajaților din planuri de beneficii definite, dobânditorul folosește valoarea actualizată a obligației aferente beneficiilor definite din care se scade valoarea justă a activelor aferente planului. Cu toate acestea, un activ este recunoscut doar în măsura în care este probabil că acesta îi este disponibil dobânditorului sub forma unor rambursări provenite din plan sau a unei reduceri aferente contribuțiilor viitoare;
- (i) pentru activele și pasivele fiscale, dobânditorul folosește valoarea beneficiului fiscal aferent pierderilor fiscale sau a impozitelor exigibile aferente profitului sau pierderii în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*, evaluate din perspectiva entității rezultate în urma combinării. Activul sau pasivul fiscal este stabilit luând în calcul un provizion aferent efectului fiscal generat de recalcularea activelor, pasivelor și pasivelor identificabile la valoarea lor justă, și nu se actualizează;
- (j) pentru conturi creditoare și efectele comerciale de plătit, datorii pe termen lung, pasive, angajamente contabile și alte obligații de plată, dobânditorul folosește valoarea actualizată a sumelor ce urmează a fi vărsate pentru stingerea datoriilor, ajustate cu ratele curente adecvate ale dobânzii. Cu toate acestea, actualizarea nu este necesară pentru datoriile pe termen scurt atunci când diferența dintre valoarea nominală și valoarea actualizată nu este reprezentativă;
- (k) pentru contracte oneroase și alte pasive identificabile ale entității dobândite, dobânditorul folosește valorile actualizate ale sumelor ce urmează a fi vărsate pentru stingerea datoriilor, ajustate cu ratele curente adecvate ale dobânzii;
- (l) pentru pasivele contingente ale entității dobândite dobânditorul folosește sumele pe care le-ar solicita un terț pentru asumarea acelor pasive contingente. O astfel de sumă reflectă toate previziunile legate de posibile fluxuri de trezorerie, și nu doar valoarea precizată cea mai probabilă, cea mai mică sau cea mai mare a fluxului de trezorerie.

B17 În conformitate cu unele indicații prezentate anterior, valorile juste sunt estimate folosind tehnici de actualizare a valorilor prezente. În cazul în care indicațiile legate de un anume element nu menționează folosirea tehnicilor de actualizare a valorilor prezente, se pot folosi aceste tehnici în estimarea valorii juste a elementului respectiv.

▼M3

APENDICELE C

Modificări la alte standarde

Modificările prezentate în prezentul apendice se aplică în contabilitatea combinărilor de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară, și în contabilitatea fondului comercial și a imobilizărilor necorporale dobândite în contextul acestor combinații de întreprinderi. În alte privințe, aceste modificări se aplică pentru perioadele contabile anuale ce încep la 31 martie 2004 sau la o dată ulterioară.

Cu toate acestea, în cazul în care o entitate optează, în conformitate cu punctul 85, pentru aplicarea IFRS 3 de la o dată anterioară datelor de intrare în vigoare menționate la punctele 78-84, acea entitate aplică și aceste modificări, prospectiv, începând cu aceeași dată.

- C1 În standardele internaționale de raportare financiară, care includ standardele internaționale de contabilitate și interpretările, aplicabile de la 31 martie 2004, trimerile la versiunea actuală a IAS 22 *Combinări de întreprinderi* se modifică și devin IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*.
- C2 În IFRS 1 *Prima adoptare a standardelor internaționale de raportare financiară*, punctul B1 se modifică după cum urmează.
- B1 O entitate care adoptă pentru prima oară standardul poate să decidă să nu aplice retroactiv IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* combinărilor de întreprinderi din trecut (combinații de întreprinderi care au apărut înainte de trecerea la IFRS). Cu toate acestea, în cazul în care această entitate retrage o combinație de întreprinderi pentru a respecta IFRS 3, aceasta retrage toate combinațiile de întreprinderi ulterioare și să aplice, de asemenea, IAS 36 *Deprecierea activelor* (în forma revizuită în 2004) și IAS 38 *Imobilizări necorporale* (în forma revizuită în 2004) și IAS 38 (în forma revizuită în 2004) de la aceeași dată. De exemplu, în cazul în care o entitate care adoptă standardul pentru prima oară alege să retragă o combinație de întreprinderi care a avut loc la 30 iunie 2002, ea retrage toate combinațiile de întreprinderi care au avut loc între 30 iunie 2002 și data tranziției la IFRS și să aplice, de asemenea, IAS 36 (în forma revizuită în 2004) și IAS 38 (în forma revizuită în 2004) de la 30 iunie 2002.
- C3 [Modificare care nu se aplică standardelor publicate anterior]
- C4 IAS 12 *Impozite pe venit* se modifică după cum urmează.

Introducere

La punctul 1, litera (c) se modifică după cum urmează:

- (c) costul unei combinații de întreprinderi se afectează activelor dobândite și pasivelor asumate identificabile cu referire la valorile lor juste, însă nu se efectuează nici o ajustare echivalentă în scopuri fiscale.

Punctele 6 și 9 se modifică după cum urmează:

6. IAS 12 inițial nu făcea referire în mod explicit la ajustările valorii juste efectuate la o combinație de întreprinderi. Asemenea ajustări generează diferențe temporare, iar IAS 12 (revizuită) impune ca o întreprindere să contabilizeze pasivul privind impozitul amânat sau (sub rezerva criteriului de probabilitate necesar contabilizării sale) o creanță privind impozitul amânat cu un efect corespunzător asupra determinării sumei fondului comercial sau a oricărui surplus de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și a pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul combinației de întreprinderi. Cu toate acestea, IAS 12 (revizuit) interzice contabilizarea pasivelor privind impozitul amânat generate de contabilizarea inițială a fondului comercial.
9. IAS 12 inițial nu indica în mod explicit dacă activele și pasivele privind impozitul amânat puteau fi actualizate. IAS 12 (revizuit) interzice actualizarea creanțelor și pasivelor privind impozitul amânat. Punctul B16 litera (i) din IFRS *Combinări de întreprinderi* interzice actualizarea creanțelor privind impozitul amânat dobândite și

▼ **M3**

a pasivelor privind impozitul amânat asumate la o combinație de întreprinderi.

Standard

La capitolul „Obiectiv”, al treilea paragraf se modifică după cum urmează:

Prezentul standard impune unei entități să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și altor evenimente în același mod în care contabilizează însăși tranzacțiile și alte evenimente. Astfel, pentru tranzacții și alte evenimente recunoscute în contul de profit și pierderi, toate consecințele fiscale sunt contabilizate, de asemenea, direct în contul de profit și pierderi. Pentru tranzacții și alte evenimente contabilizate direct în capitaluri proprii, consecințele fiscale aferente sunt contabilizate, de asemenea, în capitaluri proprii. De asemenea, contabilizarea creanțelor și pasivelor privind impozitele amânate la o combinație de întreprinderi afectează suma fondului comercial generat la combinarea de întreprinderi respectivă sau suma surplusurilor de interes ale dobânditorului în valoarea justă netă a creanțelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul combinației.

Punctele 15, 18, 19 și 21 se modifică după cum urmează:

15. Un pasiv privind impozitul amânat este contabilizat pentru toate diferențele temporare impozabile, cu excepția cazurilor în care pasivul privind impozitul amânat este generat de:

(a) *recunoaștere inițială a fondului comercial*

sau

...

18. Diferențele temporare apar de asemenea când:

(a) costul unei combinații de întreprinderi este afectat prin recunoașterea creanțelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile la valoarea lor justă respectivă, însă nu se efectuează nici o ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 19);

(b) activele sunt reevaluate fără să fie efectuată vreă ajustare echivalentă în scopuri fiscale (a se vedea punctul 20);

(c) fondul comercial provine dintr-o combinație de întreprinderi (a se vedea punctele 21 și 32);

...

19. Costul unei combinații de întreprinderi este afectat prin contabilizarea creanțelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile la valoarea lor justă la data achiziției. Apar diferențe temporare atunci când baza de impozitare a creanțelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile nu este afectată de combinația de întreprinderi sau este afectată în alt mod. De exemplu, atunci când valoarea contabilă a unui activ este majorată pentru a-și atinge valoarea justă, dar baza de impozitare a acestui activ rămâne egală cu costul pentru deținătorul precedent, rezultă o diferență temporară impozabilă care determină un pasiv privind impozitul amânat. Pasivul privind impozitul amânat corespunzător afectează fondul comercial (a se vedea punctul 66).

21. Fondul comercial generat de o combinație de întreprinderi este evaluat ca fiind un surplus al costului combinației față de partea interesului dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite. Multe administrații fiscale nu permit reducerile valorii contabile a fondului comercial sub formă de cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Mai mult, în aceste jurisdicții, costul fondului comercial nu este, de multe ori, deductibil atunci când o filială își cedează activitatea care îl generează. În asemenea jurisdicții, fondul comercial are o bază de impozitare zero. Orice diferență între valoarea contabilă a fondului comercial și baza sa de impozitare este o diferență temporară impozabilă. Cu toate acestea, prezentul standard nu permite contabilizarea pasivului privind impozitul amânat corespunzător, deoarece fondul comercial

▼M3

este evaluat ca fiind o suma reziduală și contabilizarea pasivului privind impozitul amânat ar crește valoarea contabilă a acestuia.

Se inserează următoarele puncte 21A și 21B:

- 21A. Reducerile ulterioare ale unui pasiv privind impozitul amânat care nu sunt recunoscute din cauza faptului că aceasta provine dintr-o contabilizare inițială a fondului comercial sunt considerate, de asemenea, ca fiind determinate de recunoașterea inițială a fondului comercial și, prin urmare, nu sunt recunoscute în conformitate cu punctul 15 litera (a). De exemplu, dacă fondul comercial dobândit la o combinare de întreprinderi are un cost de 100, dar o bază de impozitare zero, punctul 15 litera (a) interzice entității să recunoască pasivul privind impozitul amânat corespunzător. Dacă ulterior entitatea recunoaște o pierdere din depreciere de 20 pentru respectivul fond comercial, suma diferenței temporare impozabile care corespunde respectivului fond comercial se reduce de la 100 la 80, din care rezultă o diminuare a valorii pasivului privind impozitul amânat necontabilizate. Această diminuare a valorii pasivului privind impozitul amânat necontabilizate se consideră, de asemenea, ca fiind legată de recunoașterea inițială a fondului comercial și, prin urmare, nu poate fi recunoscută conform punctului 15 litera (a).
- 21B. Cu toate acestea, pasivele privind impozitul amânat provenite din diferențele temporare impozabile legate de fondul comercial sunt recunoscute în măsura în care acestea nu decurg din contabilizarea inițială a fondului comercial. De exemplu, dacă fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi are un cost de 100 deductibil în scopuri fiscale în proporție de 20 % pe an, începând cu anul achiziției, baza de impozitare este de 100 la contabilizarea inițială și de 80 la sfârșitul anului de achiziție. În cazul în care valoarea contabilă a fondului comercial la sfârșitul anului de achiziție rămâne neschimbată la 100, la sfârșitul anului respectiv apare o diferență temporară impozabilă de 20. Din cauza faptului că diferența impozabilă nu este legată de contabilizarea inițială a fondului comercial, este contabilizată pasivul privind impozitul amânat rezultat.

Punctele 22 litera (a), 24 și 26 litera (c) se modifică după cum urmează:

22. ...

- (a) la o combinare de întreprinderi, o entitate contabilizează orice pasiv sau activ privind impozitul amânat, ceea ce afectează suma fondului comercial sau suma surplusurilor, față de costul combinării de întreprinderi, ale interesului dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite (a se vedea punctul 19);

...

24. ***O creanță privind impozitul amânat este recunoscută pentru toate diferențele temporare deductibile în măsura în care este probabil să existe un profit impozabil, căruia i se poate imputa aceste diferențe temporare deductibile, cu excepția cazului în care creanța privind impozitul amânat este generată de contabilizarea inițială a unui activ sau a unui pasiv într-o tranzacție care:***

- (a) ***nu reprezintă o combinare de întreprinderi***
și
(b) ***în momentul tranzacției nu afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierdere fiscală).***

...

26. ...

- (c) costul unei combinări de întreprinderi este afectat prin contabilizarea activelor dobândite și a pasivelor asumate identificabile la valoarea lor justă la data achiziției. În cazul în care un pasiv asumat este recunoscut la data achiziției, dar costurile aferente nu sunt deduse în determinarea profitului impozabil în cursul unei perioade ulterioare, apare o diferență temporară deductibilă, din care rezultă un activ privind impozitul amânat. De asemenea, un activ privind impozitul amânat apare atunci când valoarea justă a

▼ **M3**

unui activ identificabil dobândit este inferioară bazei sale de impozitare. În ambele cazuri, activul privind impozitul amânat rezultat afectează fondul comercial (a se vedea punctul 66)

și

...

Se elimină punctul 32 și titlul care îl precede.

Punctele 58 litera (b) și 66-68, precum și exemplul care urmează după punctul 68 se modifică după cum urmează și se inserează următorul punct 68C:

58. ...

(b) *o combinare de întreprinderi (a se vedea punctele 66-68).*

66. După cum se explică la punctele 19 și 26 litera (c), diferențele temporare pot fi generate de o combinare de întreprinderi. Conform IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, o entitate recunoaște activele privind impozitul amânat (în măsura în care acestea îndeplinesc criteriile de recunoaștere de la punctul 24) sau pasivele privind impozitul amânat corespunzătoare ca fiind active și pasive identificabile la data achiziției. În consecință, aceste active și pasive privind impozitul amânat afectează fondul comercial sau suma oricărui surplus de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale întreprinderii dobândite față de costul combinării de întreprinderi. Cu toate acestea, conform punctului 15 litera (a), o entitate nu recunoaște pasivele privind impozitul amânat generate prin contabilizarea inițială a fondului comercial.
67. Ca urmare a unei combinări de întreprinderi, un dobânditor poate considera ca fiind probabilă recuperarea propriei sale creanțe privind impozitul amânat care nu era recunoscută înainte de combinarea de întreprinderi. De exemplu, dobânditorul poate să fi în măsură să utilizeze avantajul pe care îl reprezintă pierderile sale fiscale neutilizate imputându-le profitul viitor al entității dobândite. În asemenea cazuri, dobânditorul recunoaște o creanță privind impozitul amânat, însă nu o include în recunoașterea combinării de întreprinderi și, în consecință, nu ține seama de aceasta în determinarea fondului comercial sau a sumei surplusului de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității dobândite față de costul achiziției.
68. În cazul în care avantajul potențial al amânărilor pierderii fiscale a întreprinderii sau a altor creanțe privind impozitul amânat nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere separată ale IFRS 3 la recunoașterea inițială a unei combinări de întreprinderi, dar este realizat ulterior, dobânditorul contabilizează în contul de profit și pierderi venitul privind impozitul amânat rezultat. De asemenea, este necesar ca dobânditorul:
- (a) să reducă valoarea contabilă a fondului comercial la suma care ar fi fost constatată, în cazul în care creanța privind impozitul amânat ar fi fost recunoscută ca activ identificabil începând cu data achiziției
- și
- (b) să contabilizeze la cheltuieli reducerea valorii contabile a fondului comercial.
- Cu toate acestea, se impune ca această procedură să nu determine crearea unui surplus de interes al dobânditorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale întreprinderii dobândite față de costul combinării; se impune ca aceasta să nu crească suma contabilizată anterior a unui asemenea surplus.

Exemplu

O entitate a dobândit o filială care avea diferențe temporare deductibile de 300. La data achiziției, rata de impozitare era de 30 %. Creanța privind impozitul amânat rezultată de 90 nu a fost contabilizată ca activ identificabil cu ocazia determinării fondului comercial de 500 rezultat din combinarea de

▼ M3

întreprinderi. La doi ani de la combinarea de întreprinderi, entitatea a estimat că viitorul profit impozabil este suficient pentru a-i permite să acopere avantajul reprezentat de toate diferențele temporare deductibile.

Entitatea contabilizează o creanță privind impozitul amânat de 90 și, în contul de profit și pierderi, un venit fiscal amânat de 90. Entitatea reduce, de asemenea, valoarea contabilă a fondului comercial de 90 și contabilizează această sumă la cheltuieli, în contul de profit și pierderi. În consecință, costul fondului comercial se reduce la 410, aceasta fiind suma care ar fi fost constatată, în cazul în care creanța privind impozitul amânat de 90 ar fi fost recunoscută ca activ identificabil la data achiziției.

În cazul în care rata de impozitare ar fi crescut până la 40 %, entitatea ar fi recunoscut o creanță privind impozitul amânat de 120 (300 la rata de 40 %) și, în contul de profit și pierderi, un venit privind impozitul amânat de 120. În cazul în care rata de impozitare ar fi fost redusă la 20 %, entitatea ar fi recunoscut o creanță privind impozitul amânat de 60 (300 la rata de 20 %) și un venit privind impozitul amânat de 60. În ambele cazuri, entitatea ar reduce și valoarea contabilă a fondului comercial de 90 și ar contabiliza această sumă la cheltuieli, în contul de profit și pierderi.

68C. După cum se menționează la punctul 68A, suma deducerii fiscale (sau a viitoarelor deduceri fiscale estimate, evaluată conform punctului 68B) poate fi diferită de suma cheltuielilor de remunerare aferente. Punctul 58 din standard impune contabilizarea impozitului exigibil și amânat la venituri sau la cheltuieli și includerea acestuia în contul de profit și pierderi al perioadei, cu excepția cazului în care impozitul rezultă (a) dintr-o tranzacție sau un eveniment contabilizat direct la capitaluri proprii, în cursul aceleiași perioade sau a unei perioade diferite sau (b) dintr-o combinație de întreprinderi. În cazul în care suma deducerii fiscale (sau a viitoarelor deduceri fiscale estimate) depășește suma cheltuielilor de remunerare aferente, acest fapt arată că deducerea fiscală nu corespunde numai cheltuielilor de remunerare, dar și unui element de capital propriu. În această situație, excedentul de impozit exigibil sau amânat este contabilizat direct la capitaluri proprii.

C5 IAS 14 *Raportarea pe segmente* se modifică după cum urmează.

Pe pagina de titlu, al doilea paragraf după titlul IAS 14 se modifică după cum urmează:

Punctele 129 și 130 din IAS 36 *Deprecierea activelor* indică anumite obligații de raportare a unor informații privind pierderile din depreciere pe sectoare.

Standard

Punctele 19 și 21 se modifică după cum urmează:

19. Activele segmentului includ, de exemplu, activele curente care sunt utilizate în activitățile de funcționare ale segmentului, imobilizările corporale, activele care fac obiectul unor contracte de leasing financiar (IAS 17 *Contracte de leasing*) și imobilizările necorporale. În cazul în care cheltuielile pe segmente includ un anumit element de amortizare, activul corespunzător este inclus, de asemenea, în activele segmentului. Activele segmentului nu includ activele utilizate de entități sau de către sediu. Activele segmentului includ activele operaționale utilizate în comun de către două sau mai multe sectoare, în cazul în care există un criteriu de repartizare rezonabil. Activele segmentului includ fondul comercial care poate fi atribuit direct unui segment sau care poate fi afectat acestuia în mod rezonabil, iar cheltuielile pe segmente includ pierderile din depreciere contabilizate cu titlu de fond comercial.

21. Evaluarea activelor și pasivelor segmentului include ajustări aduse valorilor contabile anterioare ale activelor și pasivelor segmentului identificabile ale unei entități dobândite la o combinație de întreprinderi, chiar dacă aceste ajustări sunt efectuate numai în scopul pregătirii situațiilor financiare consolidate și nu sunt contabilizate nici în situațiile financiare ale societății-mamă, nici în cele ale filialei. De asemenea, în cazul în care anumite imobilizări corporale au fost reevaluate după achiziția lor, conform modelului

▼ **M3**

de reevaluare prevăzut în IAS 16, evaluările activelor pe segmente reflectă aceste reevaluări.

C6 În IAS 16 *Imobilizări corporale* (în forma revizuită în 2003), se elimină punctul 64.

C7 IAS 19 *Beneficiile angajaților* se modifică după cum urmează.

Standard

Punctul 108 se modifică după cum urmează:

108. La o combinație de întreprinderi, o entitate contabilizează activele și pasivele generate de beneficiile acordate angajaților după angajare, la valoarea actualizată a obligației din care se scade valoarea justă a activelor aferente planului (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*). Valoarea actualizată a obligației include toate elementele de mai jos, chiar dacă întreprinderea dobândită nu le-a recunoscut la data achiziției:

- (a) diferențele actuariale generate înainte de data achiziției (indiferent dacă se găsesc sau nu în cadrul „coridorului” de 10 %);
- (b) costul serviciilor din trecut rezultat din schimbările în avantaje sau din adoptarea unui plan înainte de data achiziției

și

...

C8 În IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, punctul 30 se modifică după cum urmează:

30. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate de la data achiziției, după cum prevede IFRS 3. Veniturile și cheltuielile ...

C9 IAS 28 *Investiții în entități asociate* se modifică după cum urmează:

Definiția controlului comun de la punctul 2 se modifică după cum urmează:

Controlul comun este partajul convenit prin contract al controlului unei activități economice și are loc numai în cazul în care deciziile strategice financiare și operaționale corespunzătoare activității impun consimțământul unanim al părților care participă la control (părți la asocier).

La punctul 15, se elimină trimiterea la IAS 22 *Combinări de întreprinderi*. Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor efectuate de IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, punctul 15 prevede:

15. În cazul în care o investiție într-o entitate asociată, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, aceasta este contabilizată conform metodei de punere în echivalență începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pe perioadele de la clasificarea investiției ca deținută în vederea vânzării se modifică în mod corespunzător.

Punctele 23 și 33 se modifică după cum urmează:

23. O investiție într-o entitate asociată este contabilizată conform metodei de punere în echivalență începând cu data la care entitatea devine o entitate asociată. La efectuarea investiției, orice diferență între costul investiției și cota-parte a investitorului în valoarea justă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității asociate este contabilizată conform IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*. În consecință:

- (a) fondul comercial legat de o entitate asociată este inclus în valoarea contabilă a investiției. Cu toate acestea, amortizarea respectivului fond de investiții nu este permisă și, prin urmare, nu este inclusă în determinarea cotei-părți a investitorului din contul de profit și pierderi al entității asociate;
- (b) orice surplus al cotei-părți a investitorului în valoarea justă netă a activelor, pasivelor și pasivelor contingente identificabile ale entității asociate față de costul investiției este exclus din valoarea

▼ M3

contabilă a acesteia din urmă și este inclus, în schimb, ca venit în determinarea cotei-părți a investitorului în profitul sau pierderea entității asociate în perioada în cursul căreia a fost efectuată investiția.

De asemenea, se aduc ajustările necesare cotei-părți a investitorului în profitul sau pierderea entității asociate ulterioare achiziției pentru a ține seama, de exemplu, de deprecierea activelor care se depreciază, pe baza valorii lor juste la data achiziției. În mod similar, se aduc ajustările necesare cotei-părți a investitorului în profitul sau pierderile entității asociate ulterioare achiziției, cu titlu de pierderi ale valorii contabilizate de către entitatea asociată, cum sunt fondul comercial sau imobilizările corporale.

33. Din cauza faptului că fondul comercial inclus în valoarea contabilă a unei investiții într-o entitate asociată nu este contabilizat separat, acesta este testat separat pentru depreciere în conformitate cu dispozițiile IAS 36 *Deprecierea activelor* privind testele de depreciere a fondului comercial. În schimb, valoarea contabilă totală a investiției face obiectul testelor de depreciere conform IAS 36, prin compararea valorii sale recuperabile (valoarea cea mai mare între valoarea de utilizare și valoarea justă netă a cheltuielilor aferente vânzării) cu valoarea sa contabilă, de fiecare dată când aplicarea dispozițiilor IAS 39 arată că investiția s-ar fi putut deprecia. Pentru a determina valoarea de utilizare a investiției, entitatea estimează:

- (a) cota-parte care îi revine din valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie estimate a fi generate de entitatea asociată, inclusiv fluxurile de trezorerie generate de activitățile entității asociate și de veniturile la ieșirea definitivă din participație

sau

- (b) valoarea actuală a viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate a fi generate din dividendele de primit din investiție și la vânzarea definitivă a investiției.

Conform ipotezelor relevante, ambele metode dau același rezultat.

- C10 IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune* se modifică după cum urmează.

Definiția controlului comun de la punctul 3 se modifică după cum urmează:

Controlul comun este partajul, convenit prin contract, al controlului asupra unei activități economice și există numai în cazul în care deciziile strategice financiare și operaționale corespunzătoare activității impun consimțământul unanim al părților care participă la control (părți la asocier).

Punctul 11 se modifică după cum urmează:

11. Acordul contractual stabilește controlul comun asupra asociației în participațiune. O asemenea prevedere asigură faptul că nici una dintre părțile la asociație, luate individual, nu este în măsură să controleze activitatea unilateral.

La punctul 43, se elimină trimiterea la IAS 22 *Combinări de întreprinderi*. Ca urmare a acestor modificări și a modificărilor efectuate de IAS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, punctul 43 prevede:

43. În cazul în care o investiție într-o entitate controlată în comun, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, aceasta este clasificată în funcție de consolidarea proporțională sau metoda echivalării începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele de la clasificarea investiției ca fiind deținută în vederea vânzării se modifică în consecință.

- C11 În IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (în forma revizuită în 2003), punctul 4 litera (c) devine punctul 4 litera (d). Punctul 4 litera (d) devine punctul 4 litera (c) și se modifică după cum urmează:

▼ M3

- (c) *contractele referitoare la o contraprestație contingentă la o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 Combinări de întreprinderi). Această scutire se aplică numai dobânditorului.*

Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor efectuate de IFRS 4 *Contracte de asigurări*, punctul 4 literele (c)-(e) prevede:

- (c) *contracte privind o contraprestație contingentă la o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 Combinări de întreprinderi). Această scutire se aplică numai dobânditorului;*
- (d) *Contracte de asigurări în forma definită în IFRS 4 Contracte de asigurări. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate incluse în Contracte de asigurări, în cazul în care IAS 39 impune entității să le contabilizeze separat;*
- (e) *instrumente financiare care se află în domeniul de aplicare al IFRS 4, deoarece acestea conțin un element de participare discreționară. Emitentul acestor instrumente este scutit de aplicarea acestor elemente a dispozițiilor de la punctele 15-32 și AG25-AG35 din prezentul standard privind distincția între pasivele financiare și instrumentele de capitaluri proprii. Cu toate acestea, instrumentele respective se supun oricăror alte dispoziții ale prezentului standard. De asemenea, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate incluse în aceste instrumente (a se vedea IAS 39).*

Punctul 4 litera (f), introdus prin IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, rămâne neschimbat.

- C12 În IAS 33 *Venit pe acțiune*, literele 22 și 64 se modifică după cum urmează:

22. Acțiunile ordinare emise ca făcând parte din costul unei combinări de întreprinderi sunt incluse în numărul mediu ponderat de acțiuni începând de la data achiziției. Aceasta se explică prin faptul că începând cu această dată dobânditorul include în contul său de profit și pierderi profitul și pierderile entității dobândite.
64. *În cazul în care ... este necesar ca informațiile să fie furnizate. În plus, venitul pe acțiune de bază și diluat din toate perioadele prezentate este ajustat pentru a ține seama de efectele erorilor și ale ajustărilor care rezultă din modificările politicilor contabile contabilizate retrospectiv.*

- C13 În IAS 34 *Informația financiară intermediară*, punctul 16 litera (i) și punctul 18 se modifică după cum urmează:

16. ...

- (i) *efectul modificărilor care au afectat compoziția entității în cursul perioadei intermediare, inclusiv combinările de întreprinderi, achiziția sau ieșirea filialelor și a investițiilor pe termen lung, restructurările și abandonarea activităților. În cazul regroupărilor de întreprinderi, entitatea furnizează informații, furnizate conform punctelor 66-73 din IFRS 3 Combinări de întreprinderi*

și

...

18. Alte standarde precizează informațiile care sunt prezentate în situațiile financiare. În acest context, termenul de situație financiară desemnează un ansamblu complet de situații financiare de tipul celor care sunt incluse în mod normal într-un raport anual și uneori în alte rapoarte. Cu excepția cerințelor de la punctul 16 litera (i), informațiile cerute de aceste alte standarde nu au fost furnizate, în cazul în care raportul financiar intermediar al unei entități conține nu un ansamblu complet de situații financiare, ci pur și simplu sinteze ale unor situații financiare și o selecție de note explicative.

- C14. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 5 se modifică după cum urmează:

5. În cazul în care un alt standard reglementează un tip specific de provizioane, pasive contingente sau active contingente, o entitate aplică acest standard în locul prezentului standard. De exemplu, IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* abordează modul în care un

▼M3

dobânditor tratează pasivele contingente asumate la o combinație de întreprinderi. De asemenea, anumite tipuri de provizioane sunt reglementate și ele în standardele privind:

...

C15 În IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (în forma revizuită în 2003), la punctul 2 se elimină literele (f) și (h), ca efect al IFRS 4 *Contracte de asigurări*. La punctul 2, litera (g) devine litera (f) și se modifică după cum urmează. La punctul 2 se inserează următoarea literă (g). Ca urmare a acestor modificări și a modificărilor aduse de IFRS 4, punctul 2 literele (d)-(g) se modifică după cum urmează:

- (d) *instrumentele financiare emise de entitate care corespund cu definiția unui instrument de capitaluri proprii în IAS 32 (inclusiv opțiunile și bonurile de subscriere a acțiunilor). Cu toate acestea, deținătorul acestor instrumente de capitaluri proprii trebuie să aplice prezentul standard acestor instrumente, cu excepția cazului în care acestea satisfac excepția de la litera (a) de mai sus;*
- (e) *drepturile și obligațiile în cadrul unui contract de asigurare, așa cum este definit în IFRS 4 Contracte de asigurări sau conform unui contract reglementat de IFRS 4, deoarece acesta conține un element de participare discreționară. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică unui produs derivat care este inclus într-un asemenea contract, în cazul în care produsul derivat însuși nu reprezintă un contract cuprins în domeniul de aplicare al IFRS 4 (a se vedea punctele 10-13 și punctele AG23-AG33 din apendicele A). În plus, în cazul în care un contract de asigurare este un contract de garanție financiară încheiat sau păstrat la un transfer către o altă parte de active financiare sau de pasive financiare cuprinse în domeniul de aplicare al prezentului standard, emitentul aplică contractului prezentul standard (a se vedea punctul 3 și punctul AG4A din apendicele A);*
- (f) *contracte privind o contraprestație contingentă la o combinație de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 Combinații de întreprinderi). Această scutire se aplică numai dobânditorului;*
- (g) *contracte între un dobânditor și un vânzător la o combinație de întreprinderi pentru achiziționarea sau vânzarea unei entități dobândite la o data ulterioară.*

Punctul 2 literele (i) și (j) devin punctul 2 literele (h) și (i). Punctul 2 litera (i) a fost inserată prin IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.

C16 [Modificare care nu se aplică standardelor publicate anterior]

C17 [Modificare care nu se aplică standardelor publicate anterior]

C18 SIC-32 *Imobilizări necorporale – Costuri privind paginilor web* se modifică după cum urmează.

Punctele 8-10 se modifică după cum urmează:

8. O pagină web rezultată din dezvoltare este contabilizată ca imobilizare necorporală dacă și numai dacă pe lângă faptul de a se conforma dispozițiilor generale menționate în IAS 38 punctul 21 privind recunoașterea și evaluarea inițială, o entitate poate îndeplini dispozițiile IAS 38 punctul 57. În special, o entitate poate fi în măsură să satisfacă obligația de a demonstra cum este capabilă pagina sa web să genereze beneficii economice viitoare conform IAS 38 punctul 57 litera (d), în cazul în care, de exemplu, pagina web este capabilă să genereze venituri, inclusiv venituri directe rezultate din posibilitatea de a face comenzi. O entitate nu este în măsură să demonstreze cum poate o pagină web, dezvoltată numai și în principal pentru a asigura promovarea și publicitatea propriilor sale produse și servicii, să genereze beneficii economice viitoare probabile; în consecință, toate cheltuielile legate de dezvoltarea unei asemenea pagini web sunt contabilizate la cheltuieli atunci când apar.
9. Cheltuielile interne aferente dezvoltării și exploatării paginii web a unei entități sunt contabilizate conform IAS 38. Natura fiecărei activități care generează cheltuieli (de exemplu, formarea angajaților și întreținerea paginii web) și etapa de dezvoltare sau ulterioară dezvoltării paginii web este evaluată pentru a determina tratamentul

▼ M3

contabil corespunzător (comentariile suplimentare sunt furnizate în apendicele la prezenta interpretare). De exemplu:

- (a) etapa de planificare este de natură asemănătoare cu faza de cercetare în IAS 38 punctele 54—56. Cheltuielile apărute în această etapă sunt contabilizate la cheltuieli atunci când apar;
 - (b) etapa de dezvoltare a aplicațiilor și a infrastructurii, etapa de concepție grafică și etapa de dezvoltare a conținutului, în măsura în care acest conținut este dezvoltat în alte scopuri decât cele de a asigura publicitatea și promovarea produselor și serviciilor entității, sunt de natură asemănătoare cu faza de dezvoltare reglementată în IAS 38 punctele 57-64. Cheltuielile apărute în aceste etape sunt incluse în costul unei pagini web recunoscut ca imobilizare necorporală conform punctului 8 din prezenta interpretare, în cazul în care aceste cheltuieli sunt imputabile direct și sunt necesare creării, producerii sau pregătirii paginii web pentru a-i permite să funcționeze după cum a prevăzut conducerea. De exemplu, cheltuielile de achiziționare sau de creare a conținutului (altul decât conținutul care asigură publicitatea și promovarea produselor și serviciilor unei entități) privind în mod special o pagină web sau cheltuielile destinate să permită utilizarea conținutului paginii web (de exemplu, o taxă de achiziționare a licenței de reproducere) sunt incluse în costul dezvoltării atunci când această condiție este satisfăcută. Cu toate acestea, conform IAS 38 punctul 71, cheltuielile referitoare la un element necorporal, care era contabilizat inițial la cheltuieli în situațiile financiare anterioare nu sunt contabilizate, la o dată ulterioară, ca făcând parte din costul unei imobilizări necorporale (de exemplu, în cazul în care costurile unui drept de autor au fost amortizate integral și, în cazul în care conținutul este prezentat ulterior pe o pagină web);
 - (c) cheltuielile angajate în etapa de dezvoltare a conținutului, în măsura în care acest conținut este dezvoltat pentru a asigura publicitatea și promovarea produselor și serviciilor entității (de exemplu, fotografiile digitale ale produselor) sunt contabilizate la cheltuieli, în cazul în care acestea apar în conformitatea cu IAS 38 punctul 69 litera (c). De exemplu, la contabilizarea cheltuielilor referitoare la serviciile profesionale pentru efectuarea unor clișee fotografice digitale ale produselor unei entități și ameliorarea afișării lor, cheltuielile sunt contabilizate la cheltuieli pe măsura obținerii serviciilor profesionale în cadrul procesului și nu în momentul afișării fotografiilor digitale pe pagina web;
 - (d) faza de exploatare începe odată cu terminarea dezvoltării paginii web. Cheltuielile apărute în această etapă sunt contabilizate la cheltuieli în momentul în care apar, cu excepția cazului în care îndeplinesc condițiile de contabilizare din IAS 38 punctul 18.
10. O pagină web care este contabilizată ca imobilizare necorporală conform punctului 8 din prezenta interpretare este evaluată după contabilizarea inițială cu aplicarea dispozițiilor IAS 38 punctele 72-87. Estimarea optimă a duratei de utilizare a unei pagini web va fi scurtă.

Paragraful referitor la data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la data de 25 martie 2002. Efectele adoptării prezentei interpretări sunt contabilizate aplicând dispozițiile tranzitorii ale versiunii IAS 38 care a fost publicată în 1998. În consecință, în cazul în care o pagină web nu îndeplinea criteriile de contabilizare ca imobilizare necorporală, dar a fost contabilizată anterior ca un activ, elementul este derecunoscut la data la care intră în vigoare prezenta interpretare. În cazul în care o pagină web există, iar cheltuielile consacrate dezvoltării ei îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca imobilizare necorporală, dar nu era contabilizată anterior ca activ, imobilizarea necorporală nu este contabilizată la data la care prezenta interpretare intră în vigoare. În cazul în care o pagină web există, iar cheltuielile privind dezvoltarea sa care îndeplinesc cerințele de recunoaștere ca imobilizare necorporală au fost contabilizate anterior ca active evaluate inițial la costul lor, suma contabilizată inițial se consideră ca fiind determinată corect.

▼ **M3****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 4****Contracte de asigurări**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-12
Instrumente derivate încorporate	7-9
Separarea componentelor de depozit	10-12
Recunoaștere și evaluare	13-35
Scutirea temporară de la alte IFRS	13-20
Testul de adecvare a pasivului	15-19
Deprecierea activelor de reasigurare	20
Modificări ale politicilor contabile	21-30
Ratele de dobândă curente pe piață	24
Continuarea practicilor existente	25
Prudența	26
Marjele de investiții viitoare	27-29
Contabilitatea paralelă	30
Contracte de asigurări dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau în urma unui transfer de portofoliu	31-33
Caracteristici de participare discreționară	34-35
Caracteristici de participare discreționară în contractele de asigurări	34
Caracteristici de participare discreționară în instrumentele financiare	35
Prezentarea informațiilor	36-39
Explicarea sumelor recunoscute în situațiile financiare	36-37
Valoarea, planificarea și incertitudinea fluxurilor de trezorerie	38-39
Data intrării în vigoare și dispoziții tranzitorii	40-45
Prezentarea informațiilor	42-44
Reclasificarea activelor financiare	45

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 (descrișă în prezentul IFRS ca un *asigurător*), până la definitivarea de către Consiliu a celei de-a doua faze a proiectului său privind contractele de asigurare. În special, prezentul IFRS solicită:
 - (a) îmbunătățiri limitate ale contabilizării contractelor de asigurare de către asigurători;
 - (b) detalii care identifică și explică sumele din situațiile financiare ale unui asigurător rezultate din contracte de asigurări și ajută utilizatorii acelor situații financiare să înțeleagă valoarea, planificarea și incertitudinea viitoarelor fluxuri de trezorerie rezultate din contracte de asigurări.

DOMENIU DE APLICARE

2. O entitate pune în aplicare 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). IAS 32

▼ **M3**

Instrumente financiare: prezentare și descriere solicită detalii despre instrumentele financiare, inclusiv despre instrumentele care conțin asemenea caracteristici.

3. Prezentul IFRS nu se adresează altor aspecte ale contabilității ținute de asigurători, cum ar fi contabilitatea activelor financiare deținute de asigurători și a pasivelor financiare emise de asigurători (a se vedea IAS 32 și IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*), cu excepția dispozițiilor tranzitorii de la punctul 45.
4. O entitate nu aplică prezentul IFRS pentru:
 - (a) garanții referitoare la utilizarea produselor emise direct de către un producător, distribuitor (dealer) sau comerciant cu amănuntul (retailer) (a se vedea IAS 18 *Venituri din activități curente și IAS 37 Provizioane, pasive contingente și active contingente*);
 - (b) active și pasive ale angajatorilor în conformitate 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 pentru pensionare (a se vedea IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii*);
 - (c) drepturi contractuale sau obligații contractuale care depind de folosirea viitoare sau dreptul de folosire viitoare a unui element ne financiar (de exemplu, unele plăți pentru licențe, redevențe, plăți contingente cu contracte de leasing și alte elemente similare), precum și o garanție a valorii reziduale dată de locatar încorporată într-un contract de leasing (a se vedea IAS 17 *Contracte de leasing*, IAS 18 *Venituri din activități curente și IAS 38 Imobilizări necorporale*);

▼ **M12**

- (d) contractele de garanție financiară, cu excepția cazului în care emitentul a indicat anterior în mod expres faptul că vede aceste contracte ca fiind contracte de asigurare și le aplică tratamentul contabil aplicabil contractelor de asigurare, caz în care respectivul emitent poate alege să aplice fie IAS 39 și IAS 32, fie prezentul standard contractelor de garanție financiară în cauză. Emitentul poate să decidă pentru fiecare contract în parte, însă pentru fiecare contract alegerea lui este irevocabilă.

▼ **M3**

- (e) plata contingentă făcută sau primită într-o combinație de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*);
- (f) *contracte de asigurări directă* pe care o entitate le deține (cum ar fi contractele de asigurare directă în care entitatea este *asiguratul*). Cu toate acestea, un *cedent* pune în aplicare prezentul IFRS la contractele de asigurare pe care le deține.
5. Pentru o referire mai lesnicioasă, prezentul IFRS descrie orice entitate care emite un contract de asigurare în calitate de asigurător, indiferent dacă emitentul este privit ca un asigurător din punct de vedere juridic sau al supervizării.
6. Un contract de reasigurare este un tip de contract de asigurare. Ca urmare, toate referirile la contractul de asigurare care se fac în prezentul IFRS se aplică de asemenea pentru contractele de reasigurare.

Instrumente derivate încorporate

7. IAS 39 solicită entității să separe instrumentele derivate încorporate în contractul-gazdă, să le evalueze la valoarea justă și să includă modificările valorii lor juste în contul de profit și pierderi. IAS 39 se aplică instrumentelor derivate încorporate într-un contract de asigurare, în afară de cazul când instrumentul derivat încorporat este el însuși un contract de asigurare.
8. Ca o excepție la cerința din IAS 39, nu este nevoie ca un asigurător să separe și să evalueze la valoarea justă opțiunea asiguratului de a cesiona un contract de asigurare pentru o sumă fixă (sau pentru o sumă constituită dintr-o sumă fixă și o dobândă), chiar dacă prețul acestui exercițiu diferă de valoarea contabilă a pasivului de asigurare din contract. Cu toate acestea, cerința din IAS 39 se aplică unei opțiuni de cumpărare sau unei opțiuni de cesionare pe numerar, încorporată într-un

▼ **M3**

contract de asigurare, în cazul în care valoarea de cesionare variază ca răspuns la schimbarea variabilei financiare (cum ar fi prețul unei acțiuni sau al unei mărfuri, capitaluri proprii) sau a unei variabile nefinanciare care nu este specifică unei părți contractante. În plus, această cerință se aplică, în cazul în care capacitatea deținătorului de a exercita o opțiune de cumpărare sau o opțiune de cesionare pe numerar este declanșată de o schimbare într-o astfel de variabilă (de exemplu, o opțiune de cumpărare care poate fi exercitată, în cazul în care un indice de pe piața de capital atinge un nivel specificat).

9. Punctul 8 se aplică de asemenea opțiunilor de cesionare a unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară.

Separarea componentelor de depozit

10. Unele contracte de asigurări conțin atât o componentă de asigurare, cât și o *componentă de depozit*. În unele cazuri, unui asigurător i se cere sau i se permite să *separe* cele două componente:

(a) separarea se cere, în cazul în care sunt întrunite următoarele două condiții:

- (i) asigurătorul poate evalua separat componenta de depozit (inclusiv orice opțiuni de cesionare încorporate) (adică fără luarea în considerare a componentei de asigurare);
- (ii) politicile contabile ale asigurătorului nu solicită altfel pentru a recunoaște toate obligațiile și drepturile ce rezultă din componenta de depozit;

(b) separarea este permisă, dar nu obligatorie, în cazul în care asigurătorul poate evalua componenta de depozit în mod separat, ca la litera (a) punctul (i), dar politicile sale contabile o solicită pentru a recunoaște toate obligațiile și drepturile ce rezultă din componenta de depozit, indiferent de baza utilizată pentru evaluarea respectivelor drepturi și obligații;

(c) separarea este interzisă, în cazul în care un asigurător nu poate evalua în mod separat componenta de depozit, așa cum se prevede la litera (a) punctul (i).

11. Următoarea situație este un exemplu de caz când politicile contabile ale asigurătorului nu o solicită pentru a recunoaște toate obligațiile care rezultă dintr-o componentă de depozit. Un cedent primește compensare 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. În cazul în care politicile contabile ale cedentului i-ar permite acestuia să recunoască acea compensare ca venit fără să recunoască și obligația rezultată, separarea ar fi obligatorie.

12. Pentru a separa un contract, un asigurător are obligația de a:

- (a) aplica prezentul IFRS componentei de asigurare;
- (b) aplica IAS 39 componentei de depozit.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE*Exonerare temporară de la aplicarea altor IFRS*

13. Punctele 10-12 din IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* specifică criteriile care sunt folosite de către o entitate în dezvoltarea unei politici contabile, în cazul în care nici un IFRS nu se aplică în mod specific vreunui element. Cu toate acestea, prezentul IFRS exonerează un asigurător de la aplicarea în politicile sale contabile a acelor criterii pentru:

(a) contractele de asigurare pe care le emite (inclusiv cheltuielile de achiziție aferente și imobilizările necorporale aferente, cum ar fi acelea descrise la punctele 31 și 32)

și

(b) contractele de reasigurare pe care le deține.

▼ M3

14. Cu toate acestea, prezentul IFRS nu exonerează un asigurător de la unele implicații ale criteriilor de la punctele 10-12 din IAS 8. În mod specific, un asigurător:
- (a) nu recunoaște drept pasiv orice provizioane pentru despăgubiri viitoare posibile, în cazul în care acele despăgubiri se referă la contracte inexistente la data raportării (cum ar fi provizioanele pentru catastrofe și provizioanele de egalizare);
 - (b) realizează *testul de adecvare a pasivului* descris la punctele 15-19;
 - (c) elimină un pasiv de asigurare (sau o parte dintr-un pasiv de asigurare) din bilanțul său contabil numai atunci când acesta este lichidat - cum ar fi atunci când obligația specificată în contract este îndeplinită sau anulată ori expiră;
 - (d) nu compensează:
 - (i) *activele de reasigurare* cu pasivele de asigurare corelate
sau
 - (ii) venitul ori cheltuiala aferent(ă) contractelor de reasigurare cu venitul sau cheltuiala aferent(ă) contractelor de asigurare corelate;
 - (e) analizează dacă activele sale de reasigurare sunt depreciate (a se vedea punctul 20).

Testul de adecvare a pasivului

15. **Un asigurător evaluează la fiecare dată de raportare dacă pasivele sale de asigurare sunt adecvate, folosind estimări curente ale fluxurilor de trezorerie viitoare aferente contractelor sale de asigurare. În cazul în care această evaluare arată că alocarea contabilă a pasivelor sale de asigurare (mai puțin cheltuielile de achiziție amânate și imobilizările necorporale corelate, cum ar fi cele prezentate la punctele 31 și 32) este inadecvată în lumina estimărilor de fluxuri viitoare de trezorerie, întreaga diferență este recunoscută în contul de profit și pierderi.**
16. În cazul în care un asigurător aplică un test de adecvare a pasivului care întrunește cerințele minime specificate, prezentul IFRS nu mai impune alte cerințe. Cerințele minime sunt următoarele:
- (a) Testul ia în considerare estimările curente ale tuturor fluxurilor de trezorerie contractuale și ale fluxurilor de trezorerie corelate, cum ar fi cheltuielile de instrumentare a despăgubirilor, precum și fluxurile de trezorerie ce rezultă din opțiuni și garanții încorporate.
 - (b) În cazul în care testul arată că pasivul nu este adecvat, întreaga diferență este recunoscută în contul de profit și pierderi.
17. În cazul în care politicile contabile ale asigurătorului nu solicită un test de adecvare a pasivului care să întrunească cerințele minime de la punctul 16, asigurătorul are obligația de a:
- (a) determina valoarea contabilă a pasivelor de asigurare relevante (*) minus valoarea contabilă:
 - (i) a costurilor de achiziție amânate aferente
și
 - (ii) a imobilizărilor necorporale corelate, cum ar fi cele dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau a unui transfer de portofoliu (a se vedea punctele 31 și 32). Cu toate acestea, activele de reasigurare corelate nu sunt luate în considerare, deoarece un asigurător le contabilizează separat (a se vedea punctul 20);
 - (b) determina dacă valoarea descrisă la litera (a) este mai mică decât valoarea contabilă rezultată, în cazul în care pasivele de asigurare relevante ar fi intrat sub incidența IAS 37 *Provizioane, pasive*

(*) Pasivele de asigurare relevante sunt acele pasive de asigurare (și cheltuielile de achiziție amânate și corelate și imobilizările necorporale corelate) pentru care politicile contabile ale asigurătorului nu solicită un test de adecvare a pasivului care să întrunească cerințele minime de la punctul 16.

▼ **M3**

contingente și active contingente. Dacă este mai mică, asigurătorul recunoaște întreaga diferență în contul de profit și pierderi și să scadă valoarea contabilă a costurilor de achiziție amânate și corelate sau a imobilizărilor necorporale corelate ori să crească valoarea contabilă a pasivelor de asigurare relevante.

18. În cazul în care testul de adecvare a pasivului întrunește cerințele minime ale punctului 16, testul se aplică la nivelul de agregare specificat în acel test. În cazul în care testul de adecvare a pasivului nu întrunește acele cerințe minime, comparația descrisă la punctul 17 este făcută la nivelul unui portofoliu de contracte supuse unor riscuri similare și administrate împreună ca un portofoliu unic.
19. Valoarea prevăzută la punctul 17 litera (b) (adică rezultatul aplicării IAS 37) reflectă 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. În cazul în care activul de reasigurare al unui cedent se depreciază, cedentul reduce drept urmare valoarea sa contabilă și recunoaște pierderea din depreciere în contul de profit și pierderi. Un activ de reasigurare este depreciat dacă și numai dacă:
 - (a) există o evidență 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 datorate conform clauzelor contractuale
 - și
 - (b) evenimentul respectiv are un impact ce poate fi evaluat credibil asupra sumelor pe care cedentul le primește de la reasigurător.

Modificări ale politicilor contabile

21. Punctele 22-30 se aplică atât modificărilor făcute de către un asigurător care deja aplică IFRS, cât și modificărilor făcute de către un asigurător care adoptă pentru prima oară IFRS.
22. **Un asigurător își poate modifica politicile sale contabile pentru contracte de asigurări dacă și numai dacă aceste modificări conduc la situații financiare mai relevante pentru nevoile de decizie economică ale utilizatorilor și nu mai puțin credibile, sau mai credibile și nu mai puțin relevante pentru acele nevoi. Un asigurător judecă relevanța și credibilitatea conform criteriilor din IAS 8.**
23. Pentru a justifica modificarea politicilor sale contabile pentru contractele de asigurări, asigurătorul arată că modificările aduc situațiile sale financiare mai aproape de conformitatea cu criteriile din IAS 8, dar nu este nevoie ca modificarea să fie total conformă cu acele criterii. Următoarele aspecte specifice sunt discutate mai jos:
 - (a) ratele de dobândă curente (punctul 24);
 - (b) continuarea practicilor existente (punctul 25);
 - (c) prudența (punctul 26);
 - (d) marjele de investiții viitoare (punctele 27-29)
 - și
 - (e) contabilitatea paralelă (punctul 30).

Ratele de dobândă curente pe piață

24. Unui asigurător i se permite, dar nu i se solicită, să își modifice politicile sale contabile pentru a reevalua pasivele de asigurare desemnate (*) astfel încât acestea să reflecte ratele de dobândă curente pe piață și să recunoască modificările în acele pasive în contul de profit și pierderi. De asemenea, el poate să introducă politici contabile care să solicite alte estimări și ipoteze curente în privința pasivelor desemnate. Opțiunea de

(*) La acest punct, datoriile de asigurare includ cheltuielile de achiziție amânate și corelate și imobilizările necorporale corelate, cum ar fi cele prezentate la punctele 31 și 32.

▼M3

la acest punct permite unui asigurător să își modifice politicile sale contabile privind pasivele desemnate fără a aplica acele politici consecvent tuturor pasivelor similare, așa cum ar solicita IAS 8. În cazul în care un asigurător desemnează pasive pentru această opțiune, el continuă să aplice consecvent ratele de dobândă de pe piață (și, dacă este cazul, celelalte estimări și ipoteze curente) în toate perioadele și pentru toate aceste pasive, până ce acestea se sting.

Continuarea practicilor existente

25. Un asigurător poate continua folosirea următoarelor practici, dar introducerea oricăreia dintre ele nu respectă punctul 22:
- (a) evaluarea pasivelor de asigurare pe o bază neactualizată;
 - (b) evaluarea drepturilor contractuale privind comisioanele viitoare pentru managementul investițiilor la o valoare care depășește valoarea lor justă, dată de o comparație cu comisioanele curente solicitate de alți participanți de pe piață pentru servicii similare. Este probabil că valoarea justă la inițierea acelor drepturi contractuale egalează costurile de emisiune plătite, cu excepția cazurilor în care comisioanele viitoare pentru managementul investițiilor și cheltuielile corelate sunt departe de cele comparabile de pe piață;
 - (c) utilizarea politicilor contabile neuniforme pentru contractele de asigurare (precum și pentru cheltuielile de achiziție amânate aferente și pentru imobilizările necorporale corelate, în cazul în care există) ale filialelor, cu excepția cazului în care se permite acest lucru prin punctul 24. În cazul în care acele politici contabile sunt neuniforme, un asigurător le poate modifica dacă modificarea nu face politicile contabile și mai diverse și de asemenea respectă celelalte cerințe ale prezentului IFRS.

Prudența

26. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile sale contabile pentru contracte de asigurări pentru a elimina prudența excesivă. Totuși, în cazul în care un asigurător evaluează deja contractele sale de asigurare cu suficientă prudență, nu este necesar ca acesta să introducă o prudență mai mare.

Marjele de investiții viitoare

27. Nu este nevoie ca un asigurător să își modifice politicile sale contabile pentru contracte de asigurări pentru a elimina marjele de investiții viitoare. Cu toate acestea, există o presupunere neîntemeiată potrivit căreia situațiile financiare ale unui asigurător sunt mai puțin relevante și mai puțin credibile, în cazul în care el introduce o politică contabilă ce reflectă marjele de investiții viitoare în evaluarea contractelor de asigurare, în afară de cazul când aceste marje afectează plățile contractuale. În continuare se dau două exemple de politici contabile ce reflectă aceste marje:
- (a) folosirea unei rate de actualizare care reflectă rentabilitatea estimată a activelor asigurătorului
- sau
- (b) proiectarea veniturilor pe acele active la o rată estimată de rentabilitate, actualizarea veniturilor proiectate cu o rată diferită și includerea rezultatului în evaluarea pasivului.
28. Un asigurător poate depăși presupunerea neîntemeiată descrisă la punctul 27 dacă și numai dacă celelalte componente ale unei modificări a politicilor sale contabile cresc relevanța și credibilitatea declarațiilor sale financiare suficient de mult pentru a cântări mai greu decât scăderea de relevanță și credibilitate cauzată de includerea unor marje de investiții viitoare. De exemplu, să presupunem că politicile contabile deja existente pentru contractele de asigurare ale unui asigurător implică ipoteze inițiale excesiv de prudente și o rată de actualizare prescrisă de o autoritate de reglementare fără referire directă la condițiile de pe piață, și ignoră unele opțiuni și garanții încorporate. Asigurătorul își poate face situațiile sale financiare mai relevante și nu mai puțin credibile folosind o bază

▼ **M3**

contabilă orientată spre investitor, și mai completă, care este larg folosită și care implică:

- (a) estimări și ipoteze curente;
 - (b) ajustare rezonabilă (dar nu excesiv de prudentă), pentru a reflecta riscul și incertitudinea;
 - (c) evaluări care reflectă atât valoarea intrinsecă, cât și valoarea-timp a opțiunilor și a garanțiilor încorporate
și
 - (d) rată de actualizare curentă a pieței, chiar dacă acea rată de actualizare reflectă rentabilitatea estimată pentru activele asiguratorului.
29. În unele moduri de evaluare, rata de actualizare este folosită pentru a determina valoarea prezentă a unei marje de profit viitoare. Acea marjă de profit este atunci repartizată pe diferite perioade folosind o formulă. În cadrul acestor modalități de evaluare, rata de actualizare afectează doar indirect evaluarea pasivului. În special, folosirea unei rate de actualizare mai puțin adecvate are un efect limitat sau nu are efect asupra evaluării inițiale a unui pasiv. Cu toate acestea, în unele modalități de evaluare, rata de actualizare determină în mod direct evaluarea pasivului. În acest ultim caz, deoarece introducerea unei rate de actualizare bazate pe un activ are un efect mai semnificativ, este foarte improbabil că un asigurator ar putea depăși presupunerea descrisă la punctul 27.

Contabilitatea paralelă

30. Conform unor modele contabile, profiturile sau pierderile realizate pentru activele unui asigurator au un efect direct asupra evaluării unora dintre sau tuturor (a) pasivelor sale de asigurare, (b) cheltuielilor de achiziție amânate corelate și (c) imobilizărilor necorporale corelate, cum sunt cele descrise la punctele 31 și 32. Unui asigurator i se permite, dar nu i se solicită, să își modifice politicile sale contabile astfel încât un profit sau o pierdere, recunoscut(ă), dar nerealizat(ă), să afecteze acele evaluări în același mod ca un profit sau o pierdere realizat(ă). Ajustarea corelată a pasivului de asigurare (sau a costurilor de achiziție amânate corelate ori a imobilizărilor necorporale corelate) este recunoscută în capitalurile proprii numai dacă profitul sau pierderea nerealizat(ă) este recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii. Această practică este uneori descrisă ca fiind „contabilitate paralelă”.

Contracte de asigurări dobândite în urma unei combinări de întreprinderi sau în urma unui transfer de portofoliu

31. La data achiziției, pentru a fi conform cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, un asigurator are obligația de a evalua la valoarea justă pasivele de asigurare asumate și *activele de asigurare* dobândite într-o combinare de întreprinderi. Cu toate acestea, unui asigurator i se permite, dar nu i se solicită, să folosească o prezentare detaliată care separă valoarea justă a contractelor de asigurare dobândite în două componente:
- (a) un pasiv evaluat în conformitate cu politicile contabile pentru contractele de asigurare ale asiguratorului care le emite
și
 - (b) imobilizare necorporală, reprezentând diferența dintre (i) valoarea justă a drepturilor contractuale dobândite și a obligațiilor contractuale asumate, și (ii) valoarea descrisă la punctul (a). Este necesar ca evaluarea ulterioară a acestui activ să fie consecventă cu evaluarea pasivului de asigurare corelată.
32. Un asigurator care dobândește un portofoliu de contracte de asigurări poate folosi prezentarea detaliată descrisă la punctul 31.
33. Imobilizările necorporale descrise la punctele 31 și 32 sunt excluse din domeniul de aplicare al IAS 36 *Deprecierea activelor* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Cu toate acestea, se aplică IAS 36 și IAS 38 listelor de clienți și relațiilor cu clienții care reflectă așteptările privind contractele viitoare ce nu fac parte din drepturile contractuale de asigurare și din obligațiile contractuale de asigurare care existau la data combinării de întreprinderi sau a transferului de portofoliu.

▼ M3

Caracteristici de participare discreționară

Caracteristici de participare discreționară în contractele de asigurări

34. Unele contracte de asigurări au o caracteristică de participare discreționară, precum și un *element garantat*. Emitentul unui astfel de contract:
- (a) poate, dar nu este obligat, să recunoască elementul garantat în mod separat de caracteristica de participare discreționară. În cazul în care emitentul nu le recunoaște în mod separat, acesta are obligația de a clasifica întregul contract ca pasiv. În cazul în care emitentul le clasifică separat, acesta are obligația de a clasifica elementul garantat ca fiind pasiv;
 - (b) are obligația ca, în cazul în care recunoaște caracteristica de participare discreționară în mod separat de elementul garantat, să clasifice cea caracteristică fie ca pasiv, fie ca o componentă separată a capitalurilor proprii. Prezentul IFRS nu specifică modul în care un emitent determină dacă cea caracteristică este un pasiv sau un element de capitaluri proprii. Emitentul poate împărți această caracteristică în două componente: de pasiv și de capitaluri proprii și utilizează o politică contabilă consecventă cu această împărțire. Emitentul nu clasifică cea caracteristică drept o categorie intermediară, care nu este nici pasiv, nici capital propriu;
 - (c) poate recunoaște toate primele primite ca venit fără să separe nici o parte care este corelată cu componenta de capitaluri proprii. Modificările rezultante ale elementului garantat și ale părții din caracteristica de participare discreționară clasificată ca pasiv sunt recunoscute în contul de profit și pierderi. În cazul în care 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 minoritare). Asigurătorul recunoaște partea de profit sau pierdere care se poate atribui oricărei componente de capitaluri proprii a unei caracteristici de participare discreționară ca o alocare de profit sau pierdere, nu ca o cheltuială sau ca un venit (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*);
 - (d) în cazul în care contractul conține un instrument derivat încorporat sub incidența IAS 39, are obligația de a pune în aplicare IAS 39 pentru acel instrument derivat încorporat;
 - (e) pentru toate aspectele care nu sunt descrise la punctele 14-20 și la punctul 34 literele (a)-(d), are obligația de a continua utilizarea politicilor sale contabile deja existente pentru astfel de contracte, în afară de cazul în care schimbă acele politici contabile într-un mod care este conform cu punctele 21-30.

Caracteristici de participare discreționară în instrumentele financiare

35. Cerințele menționate la punctul 34 se aplică de asemenea unui instrument financiar care are o caracteristică de participare discreționară. În afară de aceasta:
- (a) în cazul în care emitentul clasifică întreaga caracteristică de participare discreționară ca fiind un pasiv, acesta are obligația de a aplica testul de adecvare a pasivului, prezentat la punctele 15-19, întregului contract (adică atât elementului garantat, cât și caracteristicii de participare discreționară). Emitentul nu are obligația de a determina valoarea care rezultă din aplicarea IAS 39 pentru elementul garantat;
 - (b) în cazul în care emitentul clasifică o parte sau toată cea caracteristică drept o componentă separată de capitaluri proprii, pasivul recunoscut pentru întregul contract nu este necesar să fie mai mic decât valoarea care ar fi rezultat din aplicarea IAS 39 pentru elementul garantat. Acea sumă include valoarea intrinsecă a unei opțiuni de cesionare a contractului, dar nu este necesar să includă valoarea-timp a sa, în cazul în care punctul 9 exclude cea opțiune de la evaluarea sa valoarea justă. Emitentul nu este obligat să dea detalii despre valoarea care poate rezulta din aplicarea IAS 39 pentru elementul garantat, nici nu este necesar să prezinte cea sumă

▼ **M3**

separat. În plus, emitentul nu este obligat să determine acea sumă, în cazul în care pasivul total recunoscut este în mod clar mai mare;

- (c) deși aceste contracte sunt instrumente financiare, emitentul poate continua să recunoască primele pentru acele contracte ca venit și să recunoască drept cheltuială creșterea rezultantă a valorii contabile a pasivului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Explicarea sumelor recunoscute în situațiile financiare

36. **Un asigurător are obligația de a prezenta informații care identifică și explică sumele din situațiile sale financiare referitoare la contractele de asigurare.**
37. Pentru a fi conform cu punctul 36, un asigurător are obligația de a informa despre:
- (a) politicile sale contabile pentru contractele de asigurare și activele, pasivele, veniturile și cheltuielile corelate;
 - (b) activele, pasivele, veniturile și cheltuielile recunoscute (și fluxurile de trezorerie, în cazul în care prezintă situațiile privind fluxurile de trezorerie folosind metoda directă) ce rezultă din contractele de asigurare. În plus, în cazul în care asigurătorul este un cedent, acesta are obligația de a informa despre:
 - (i) profiturile și pierderile recunoscute în contul de profit și pierderi la cumpărarea reasigurării
 - și
 - (ii) faptul dacă cedentul amână și amortizează profiturile și pierderile care rezultă la cumpărarea reasigurării, amortizarea pentru acea perioadă și sumele rămase neamortizate la începutul și la sfârșitul perioadei;
 - (c) modalitatea folosită pentru a determina ipotezele care au cel mai mare efect asupra evaluării sumelor recunoscute în situațiile financiare, descrise la punctul (b). Atunci când este cazul, un asigurător are obligația de a oferi și o prezentare cuantificată a respectivelor ipoteze;
 - (d) efectul modificărilor ipotezelor folosite pentru a evalua activele de asigurare și pasivele de asigurare, arătând separat efectul fiecărei modificări care are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare;
 - (e) armonizarea modificărilor pasivelor de asigurare, activelor de reasigurare și, în cazul în care este cazul, ale costurilor de achiziție amânate corelate.

Valoarea, planificarea și incertitudinea fluxurilor de trezorerie

38. **Un asigurător are obligația de a oferi informații care să ajute utilizatorii să înțeleagă valoarea, planificarea și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare care rezultă din contractele de asigurare.**
39. Pentru a fi conform cu punctul 38, un asigurător are obligația de a prezenta:
- (a) obiectivele sale în ceea ce privește gestionarea riscurilor ce rezultă din contracte de asigurări și politicile sale pentru diminuarea acelor riscuri;
 - (b) acele termene și condiții în contractele de asigurare care au un efect semnificativ asupra valorii, planificării și incertitudinii fluxurilor viitoare de trezorerie ale asigurătorului;
 - (c) informații despre *riscul de asigurare* (atât înainte, cât și după diminuarea riscului prin reasigurare), inclusiv informații despre:
 - (i) sensibilitatea profitului sau pierderii și a capitalurilor proprii la modificările variabilelor care au un efect semnificativ asupra lor;
 - (ii) concentrările de risc de asigurare;

▼ **M3**

- (iii) despăgubirile concrete comparate cu estimările anterioare (cum ar fi evoluția despăgubirilor). Prezentarea de informații despre evoluția despăgubirilor este necesar să înceapă de la data când a apărut cea mai veche pretenție materială, pentru care există încă incertitudine referitoare la valoarea și planificarea plăților pentru daune, dar nu este necesar să trateze cu mai mult de 10 ani în urmă. Nu este nevoie ca un asigurător să prezinte aceste informații despre despăgubirile în privința cărora incertitudinea referitoare la valoarea și planificarea plăților daunelor este rezolvată în mod tipic în cursul unui an;
- (d) informații despre riscul privind ratele dobânzilor și riscul privind creditarea pe care le-ar cere IAS 32, în cazul în care contractele de asigurare ar fi intrat sub incidența IAS 32;
- (e) informații despre expunerile la riscul privind ratele dobânzilor sau la riscul de piață conform instrumentelor derivate încorporate într-un contract, în cazul în care asigurătorului nu i se cere să evalueze sau nu evaluează instrumentele derivate încorporate la valoarea justă.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

- 40. Dispozițiile tranzitorii ale punctelor 41-45 se aplică atât unei entități care utilizează deja standardele IFRS, atunci când aplică prezentul IFRS pentru prima dată, cât și unei entități care aplică standardele IFRS pentru prima dată.
- 41. O entitate este necesar să aplice prezentul IFRS pentru perioadele anuale începând de la data de 1 ianuarie 2005 sau ulterior acesteia. Se încurajează aplicarea anterior acestei date. În cazul în care entitatea aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, aceasta are obligația de a indica acest lucru.

▼ **M12**

- 41A. **Contracte de garanție financiară (Amendamente la IAS 39 și IFRS 4), publicat în august 2005, a modificat alineatele (4) litera (d), (B18) litera (g) și (B19) litera (f). Entitățile aplică aceste amendamente exercițiilor financiare cu începere de la 1 ianuarie 2006. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică acest modificări unui exercițiu anterior, ea va menționa acest fapt și va aplica, în același timp, amendamentele la IAS 39 și IAS 32 aferente.**

▼ **M3***Prezentarea informațiilor*

- 42. Nu este necesar ca o entitate să aplice cerințele prezentului IFRS pentru informațiile comparative care se corelează cu perioadele anuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2005, cu excepția prezentărilor de informații cerute de punctul 37 literele (a) și (b) referitor la politicile contabile și active, pasive, venituri și cheltuieli recunoscute în situațiile financiare (și fluxurile de trezorerie, în cazul în care se folosește metoda directă).
- 43. În cazul în care nu se poate aplica o anumită cerință de la punctele 10-35 pentru informațiile comparative care se referă la perioadele anuale ulterioare datei de 1 ianuarie 2005, entitatea are obligația de a arata acest fapt. Aplicarea testului de adecvare a pasivului (punctele 15-19) pentru astfel de informații comparative poate fi uneori imposibilă, dar este foarte puțin probabil să fie imposibil a se aplica alte cerințe ale punctelor 10-35 la astfel de informații comparative. IAS 8 explică termenul de „imposibil”.
- 44. În aplicarea punctului 39 litera (c) punctul (iii), nu este nevoie ca o entitate să prezinte informații despre evoluția despăgubirilor care au apărut mai devreme de cinci ani înainte de sfârșitul primului an financiar în care a aplicat prezentul IFRS. În plus, în cazul în care nu este posibil, atunci când o entitate aplică pentru prima dată prezentul IFRS, să pregătească informații referitoare la evoluția despăgubirilor care au apărut înaintea începerii celei mai timpurii perioade pentru care entitatea prezintă informații comparative complete, în conformitate cu prezentul IFRS, entitatea are obligația de a prezenta acest lucru.

Reclasificarea activelor financiare

- 45. Atunci când un asigurător modifică politicile sale contabile pentru pasive de asigurare, i se permite, dar nu i se solicită, să reclasifice unele sau

▼M3

toate activele sale financiare ca fiind „la valoarea justă prin profit sau pierdere”. Această reclasificare este permisă, în cazul în care 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 este o modificare a politicii contabile și se aplică IAS 8.

▼ M3

APENDICELE A

Termeni definiți

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

cedent	Asiguratul în cadrul unui contract de reasigurare .
componentă de depozit	O componentă contractuală care nu este considerată ca fiind un instrument derivat din IAS 39 și care ar fi conformă cu IAS 39, în cazul în care ar fi un instrument separat.
contract de asigurare directă	Un contract de asigurare care nu este un contract de reasigurare .
caracteristică de participare discreționară	Un drept contractual de a primi, ca un supliment la beneficiile garantate, beneficii adiționale: <ul style="list-style-type: none"> (a) care sunt probabil o parte semnificativă din beneficiile contractuale totale; (b) a căror sumă sau durată sunt, conform contractului, la discreția emitentului; și (c) care sunt, conform contractului, bazate pe: <ul style="list-style-type: none"> (i) încheierea unui fond specific de contracte sau a unui tip specificat de contracte; (ii) venitul din investiții, realizat și/sau nerrealizat, de la un fond specificat de active deținut de către emitent; sau (iii) profitul sau pierderile înregistrate de o societate, de un fond sau de altă entitate care emite contractul.
valoare justă	Valoarea pentru care un activ poate fi schimbat sau un pasiv poate fi decontat între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.
risc financiar	Riscul unei posibile schimbări viitoare a uneia sau a mai multora dintre următoarele variabile: rata dobânzii specificate, prețul specificat al instrumentului financiar, prețul specificat al mărfurilor, cursul de schimb valutar specificat, indexul specificat de prețuri sau rate, evaluarea specificată a solvabilității clienței sau indexul specificat privind creditarea, ori a altor 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 asigurat sau investitor are un drept necondiționat, drept care nu este la discreția emitentului.
element garantat	O obligație de a plăti beneficii garantate , inclusă într-un contract ce posedă o caracteristică de participare discreționară.
activ de asigurare	Drepturi contractuale nete ale unui asigurător , în temeiul unui contract de asigurare .
contract de asigurare	Un contract conform căruia o parte (asigurătorul) acceptă un risc de asigurare semnificativ din partea celeilalte părți (asiguratul), convenind să compenseze asiguratul, în cazul în care un eveniment viitor nesigur specificat (eveniment asigurat) îl afectează pe acesta din urmă (a se vedea apendicele B pentru detalii privind această definiție.)
pasiv de asigurare	Obligații contractuale nete ale asigurătorului conform unui contract de asigurare .

▼ M3

risc de asigurare	Riscul, altul decât riscul financiar , transferat de la deținătorul unui contract către emitent.
eveniment asigurat	Un eveniment viitor, posibil, dar incert, care este acoperit de un contract de asigurare și care creează riscul de asigurare .
asigurător	O parte care, conform unui contract de asigurare , are obligația de a compensa un asigurat , în cazul în care are loc un eveniment asigurat .
test de adecvare a pasivului	O analiză a necesității ca valoarea contabilă a unui pasiv de asigurare să fie crescută (sau valoarea contabilă corelată cu cheltuielile de achiziție amânate ori cu imobilizările necorporale să fie scăzută), în baza unei revizuirii a fluxurilor de trezorerie viitoare.
asigurat	O parte care are dreptul de compensare, conform unui contract de asigurare , în cazul în care are loc un eveniment asigurat .
active de reasigurare	Drepturi contractuale nete ale cedentului , conform unui contract de reasigurare .
contract de reasigurare	Un contract de asigurare emis de un asigurător (reasigurătorul) pentru a compensa un alt asigurător (cedentul) pentru pierderile la unul sau mai multe contracte emise de cedent.
reasigurător	Partea care are obligația, conform unui contract de reasigurare , de a compensa un cedent , în cazul în care are loc un eveniment asigurat .
a separa	Justificarea componentelor unui contract ca și cum ele ar fi contracte separate.

▼ M12

Contract de garanție financiară	Un contract care impune emitentului să efectueze plăți determinate pentru a rambursa titularului o pierdere pe care acesta o suportă din cauza faptului că un anumit debitor nu își îndeplinește obligația de plată la scadență în conformitate cu termenele inițiale sau modificate ale unui titlu de creanță.
--	---

▼ **M3***APENDICELE B***Definiția unui contract de asigurare**

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

- B1 Prezentul apendice oferă lămuriri suplimentare privind definiția unui contract de asigurare, definiție menționată în apendicele A. Ea tratează următoarele chestiuni:
- (a) expresia „eveniment viitor posibil, dar 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 asigurări (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 posibil, dar incert

- B2 Incertitudinea (sau riscul) este esența unui contract de asigurări. Ca urmare, cel puțin una dintre următoarele situații este nesigură la începerea unui contract de asigurare:
- (a) dacă urmează a surveni un *eveniment asigurat*;
 - (b) când urmează a surveni acesta
- sau
- (c) cât de mult este necesar să plătească asiguratorul dacă urmează a surveni evenimentul asigurat.
- B3 În unele contracte de asigurări, evenimentul asigurat este descoperirea unei pagube pe perioada contractului, chiar dacă paguba rezultă ca urmare a unui eveniment care s-a petrecut înaintea începerii contractului. În alte contracte de asigurări, evenimentul asigurat este un eveniment care se petrece pe perioada contractului, chiar dacă paguba ce rezultă este descoperită după expirarea contractului.
- B4 Unele contracte de asigurări acoperă evenimente care s-au petrecut deja, dar al căror efect financiar este încă incert. Un exemplu este un contract de asigurare care acoperă asiguratorul direct în ceea ce privește evoluția nefavorabilă a daunelor deja raportate de către asigurați. În astfel de contracte, evenimentul asigurat este constatarea costului final al acelor daune.

Plăți în natură

- B5 Unele contracte de asigurări solicită sau permit ca plățile să fie făcute în natură. Un exemplu este atunci când asiguratorul înlocuiește un articol furat, în loc de a plăti asiguratul. Un alt exemplu este atunci când un asigurator folosește propriile sale spitale și propriul său personal medical pentru a furniza servicii medicale acoperite de contracte.
- B6 Unele contracte de servicii pe bază de abonament în care nivelul serviciului depinde de un eveniment incert sunt în conformitate cu definiția unui contract de asigurare dată în prezentul IFRS, dar nu sunt reglementate ca fiind contracte de asigurări în unele țări. Un exemplu este un contract de întreținere în care furnizorul de servicii convine să repare un echipament specific, ca urmare a unei funcționări defectuoase a acestuia. Plata pentru serviciul pe bază de abonament se bazează pe numărul estimat de defecțiuni, dar este incert dacă un echipament anume urmează a se defecta. Defecțiunea echipamentului îl afectează pe posesorul său, iar contractul asigură o compensare pentru aceasta (în natură mai degrabă decât în numerar). Un alt exemplu este un contract de servicii de reparații auto conform căruia furnizorul convine, pentru o sumă anuală fixă, să furnizeze asistență rutieră sau să tracteze automobilul până la cel mai apropiat garaj. Acest ultim tip de contract

▼ **M3**

poate fi conform cu definiția unui contract de asigurare, chiar dacă furnizorul nu convine să efectueze reparații sau să înlocuiască piese.

- B7 Aplicarea prezentului IFRS pentru contractele descrise la punctul B6 pare a nu fi atât de oneroasă față de aplicarea IFRS care ar fi aplicabile, în cazul în care astfel de contracte nu erau conforme cu scopul prezentului IFRS:
- (a) Este puțin probabil să existe pasive semnificative pentru funcționări defectuoase și pentru defecțiuni care deja s-au petrecut.
 - (b) În cazul în care se aplică IAS 18 *Venituri din activități curente*, furnizorul de servicii are obligația de a recunoaște veniturile în funcție de stadiul de îndeplinire (și în funcție de alte criterii specificate). Această abordare este de asemenea acceptabilă conform prezentului IFRS, care permite furnizorului de servicii (i) să continue utilizarea politicilor sale contabile existente pentru aceste contracte, în afară de cazul când ele implică practici interzise de punctul 14, și (ii) să amelioreze politicile sale contabile dacă acest lucru este permis de punctele 22-30.
 - (c) Furnizorul de servicii decide dacă îndeplinirea obligației contractuale de a furniza servicii are un cost care depășește venitul primit în avans. Pentru a face aceasta, el aplică testul de adecvare a pasivului descris la punctele 15-19 ale prezentului IFRS. În cazul în care prezentul IFRS nu se aplică acestor contracte, furnizorul de servicii aplică IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* pentru a determina dacă respectivele contracte sunt cu titlu oneros.
 - (d) Pentru aceste contracte, este puțin probabil că cerințele de explicitare ale acestui IFRS adăugă ceva semnificativ la detaliile cerute de alte IFRS.

Diferența dintre riscul de asigurare și alte riscuri

- B8 Definiția unui contract de asigurare se referă la un risc de asigurare, pe care prezentul IFRS îl definește ca risc, altul decât riscul financiar, transferat de la deținătorul unui contract la emitent. Un contract care expune emitentul la risc financiar fără risc de asigurare semnificativ nu este un contract de asigurare.
- B9 Definiția riscului financiar dată în apendicele A include o listă de variabile financiare și nefinanciare. Lista include variabile nefinanciare care nu sunt specifice unei părți contractante, cum ar fi un index al pagubelor provocate de cutremure de pământ într-o anumită regiune sau un index al temperaturilor dintr-un anumit oraș. Lista exclude variabilele nefinanciare care sunt specifice unei părți contractante, cum ar fi faptul că se petrece sau nu se petrece un incendiu care deteriorează sau distruge un activ al acelei părți. Dincolo de aceasta, riscul schimbărilor valorii juste a unui activ nefinanciar nu este un risc financiar, în cazul în care 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, în cazul în care o garanție pentru valoarea reziduală a unui automobil 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 riscul de asigurare semnificativ. De exemplu, multe contracte de asigurări de viață garantează o rată minimă de rentabilitate pentru asigurat (creând un risc financiar) și promit beneficii în caz de deces care, uneori, depășesc în mod semnificativ soldul asiguratului (creând un risc de asigurare sub formă de risc de deces). Astfel de contracte sunt contractele de asigurare.
- B11 Conform unor contracte, un eveniment asigurat declanșează plata unei sume corelate în baza unui index de preț. Astfel de contracte sunt contracte de asigurări, cu condiția ca plata, care este contingentă cu evenimentul asigurat, să poată fi semnificativă. De exemplu, o anuitate pe viață corelată în baza unui indice al costului supraviețuirii transferă riscul 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 riscul de asigurare. În cazul în care transferul rezultat al riscului de asigurare este semnificativ, instrumentul derivat încorporat este conform definiției

▼ **M3**

contractului 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 contractului de asigurare se referă la riscul pe care îl acceptă asigurătorul de la asigurat, cu alte cuvinte, riscul de asigurare este un risc preexistent, transferat de la asigurat la asigurător. Ca urmare, un risc nou-creat de către contract nu este un risc de asigurare.
- B13 Definiția unui contract de asigurare se referă la un efect negativ asupra asiguratului. Definiția nu limitează plata făcută de către asigurător la o sumă egală cu impactul financiar al evenimentului negativ. De exemplu, definiția nu exclude acoperirea de tip „nou pentru vechi”, care plătește asiguratului suficient pentru a permite înlocuirea unui activ vechi depreciat cu un activ nou. În mod similar, definiția nu limitează plata, în cadrul unui contract de asigurare de viață, la pierderea financiară suferită de către rudele decedatului, nici nu exclude posibilitatea plății unor sume predeterminate pentru a cuantifica pierderea cauzată de un deces sau de un accident.
- B14 Unele contracte solicită o plată, în cazul în care se petrece un eveniment incert specificat, dar nu solicită un efect negativ asupra asiguratului ca precondiție pentru plată. 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, în cazul în care deținătorul folosește un instrument derivat pentru a acoperi împotriva riscurilor o variabilă nefinanciară de bază, care este corelată cu fluxurile de trezorerie ce rezultă dintr-un activ al entității, instrumentul derivat nu este un contract de asigurare, deoarece plata nu este condiționată de faptul că deținătorul este afectat de o reducere a fluxurilor de trezorerie ce rezultă din activ. Dimpotrivă, definiția contractului de asigurare se referă la un eveniment incert pentru care un efect negativ asupra asiguratului este o precondiție contractuală pentru plată. Această precondiție contractuală nu solicită ca asigurătorul să investigheze dacă evenimentul a generat realmente un efect negativ, dar permite asigurătorului să refuze plata, în cazul în care nu este convins că evenimentul a generat un efect negativ.
- B15 Riscul privind întreruperea (*lapse*) sau menținerea contractului (*persistency*) (de exemplu, riscul că cealaltă parte anulează contractul mai devreme sau mai târziu decât a estimat emitentul la stabilirea prețului contractului) nu este un risc de asigurare, deoarece plata către cealaltă parte nu este contingentă cu un eveniment incert care afectează cealaltă parte. În mod similar, riscul privind cheltuielile (de exemplu, riscul unor creșteri neașteptate ale cheltuielilor 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 afectează cealaltă parte.
- B16 De aceea, un contract care expune emitentul la risc în ceea ce privește întreruperea (*lapse*), la risc în ceea ce privește menținerea contractului (*persistency*) sau la risc în ceea ce privește cheltuielile nu este un contract de asigurare, în afară de cazul în care el expune emitentul și la riscul de asigurare. Totuși, în cazul în care emitentul aceluși contract micșorează acel risc, prin folosirea unui al doilea contract pentru a transfera o parte din acel risc către un terț, al doilea contract expune terțul la riscul de asigurare.
- B17 Un asigurător poate accepta un risc de asigurare semnificativ de la asigurat numai dacă asigurătorul este o entitate separată de asigurat. În cazul unui asigurător mutual, el acceptă riscul de la fiecare asigurat și cumulează acel risc. Cu toate că asigurații suportă în mod colectiv acel risc cumulat, ca proprietari, asigurătorul mutual a acceptat totuși riscul care este esența unui contract de asigurare.

Exemple de contracte de asigurări

- B18 În continuare sunt date exemple de contracte care sunt contracte de asigurări, în cazul în care transferul riscului de asigurare este semnificativ:
- (a) asigurarea pentru situația de furt sau de distrugere a proprietății;
 - (b) asigurarea pentru răspunderea pentru produs, răspunderea profesională, răspunderea civilă sau privind cheltuielile judiciare;
 - (c) asigurarea de viață și cheltuielile cu funeraliile preplătite (cu toate că decesul este sigur, nu este sigur când survine sau, pentru unele tipuri

▼ M3

de asigurări de viață, în cazul în care decesul survine în perioada acoperită de asigurare);

- (d) rente și pensii viagere (cum ar fi contractele care asigură compensare pentru un eveniment viitor incert - supraviețuirea beneficiarului rentei sau a pensionarului - pentru a ajuta beneficiarul rentei sau pensionarul în menținerea unui standard de viață dat, care ar fi altfel afectat de supraviețuire);
- (e) asigurarea medicală sau pentru incapacitate;
- (f) obligațiile garantate, obligațiile de fidelitate, obligațiile de performanță și garanțiile bancare de participare la licitație (cum ar fi contractele care asigură o compensare, în cazul în care cealaltă parte nu își îndeplinește o obligație contractuală, de exemplu, o obligație de a construi o clădire);

▼ M12

- (g) asigurare pentru titularii de contracte de credit, care asigură, pentru plăți specifice care trebuie făcute, plata deținătorului pentru o pierdere cu care se confruntă deoarece un debitor specificat nu efectuează plata la scadențele stabilite în conformitate cu termenii inițiale sau modificate ale unui instrument de debit. Aceste contracte pot avea diverse forme legale, precum cea a unei garanții financiare, a unor anumite tipuri de acreditive, a unui produs de neîndeplinire a obligațiilor ce rezultă dintr-un contract de credit sau a unui contract de asigurare. Cu toate acestea, deși aceste contracte corespund definiției unui contract de asigurare, ele corespund, de asemenea, definiției unui contract de garanție financiară în conformitate cu IAS 39 și intră sub incidența IAS 32 și IAS 39 și nu sunt reglementate de prezentul IFRS [a se vedea alineatul (4) litera (d)]. Cu toate acestea, în cazul în care emitentul unui contract de garanție financiară a indicat anterior în mod expres faptul că vede aceste contracte ca fiind contracte de asigurare și le aplică tratamentul contabil aplicabil contractelor de asigurare, emitentul respectiv poate alege să aplice fie IAS 39 și IAS 32, fie prezentul standard pentru contractele de garanție financiară în cauză.

▼ M3

- (h) garanțiile referitoare la utilizarea produselor. Garanțiile referitoare la utilizarea produselor emise de un terț pentru bunuri vândute de un producător, dealer sau vânzător cu amănuntul intră sub incidența acestui IFRS. Totuși, garanțiile referitoare la utilizarea produselor emise direct de către producător, dealer sau vânzătorul cu amănuntul nu sunt în conformitate cu acest domeniu de aplicare, deoarece ele intră sub incidența IAS 18 *Venituri din activități curente* și a IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*;
- (i) asigurarea privind titlul de proprietate (cum ar fi asigurarea în cazul 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 însuși;
- (j) serviciul de asistență privind călătoriile (cum ar fi compensarea în numerar sau în natură a asiguraților pentru pierderile suferite în timp ce călătoresc). Punctele B6 și B7 tratează unele contracte de acest gen;
- (k) obligațiile referitoare la situații de catastrofă pe care le asigură pentru plăți reduse ale ratei de capital, dobânzii sau ambelor, în cazul în care un eveniment specificat afectează emitentul obligației (în afară de cazul în care evenimentul specificat nu creează un risc de asigurare semnificativ, de exemplu, în cazul în care evenimentul este o schimbare a nivelului unei dobânzi sau a cursului de schimb valutar);
- (l) schimburile de asigurări și alte contracte care solicită o plată în funcție de modificările variabilelor climatice, geologice sau ale altor variabile de ordin fizic ce sunt specifice unei părți contractante;
- (m) contractele de reasigurare.

▼ M3

- (a) contractele de investiții care au forma legală de contract de asigurare, dar nu expun asigurătorul la un risc de asigurare semnificativ, de exemplu, contractele de asigurare de viață în care asigurătorul nu suportă nici un risc semnificativ de deces (astfel de contracte constituie instrumente financiare de neasigurare 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 asigurat prin intermediul unor mecanisme neanulabile și executorii care ajustează plățile viitoare făcute de către asigurat ca rezultat direct al pierderilor asigurate, cum ar fi, de exemplu, unele contracte de reasigurare financiară sau unele contracte de grup (astfel de contracte constituie în mod normal instrumente financiare de neasigurare sau contracte de servicii, a se vedea punctele B20 și B21);
- (c) autoasigurarea, cu alte cuvinte, reținerea unui risc care ar fi putut fi acoperit de asigurare (acesta nu este un contract de asigurare, deoarece nu există o înțelegere cu o altă parte);
- (d) contractele (cum ar fi contractele pentru jocuri de noroc) care solicită o plată, în cazul în care se petrece un eveniment viitor incert specificat, dar nu solicită, ca o condiție contractuală pentru plată, ca evenimentul să afecteze asiguratul. Totuși, aceasta nu exclude specificația unei plăți predeterminate pentru a cuantifica pierderea generată de un eveniment specificat, cum ar fi decesul sau un accident (a se vedea și punctul B13);
- (e) derivate care expun una din părțile contractante unui risc financiar, dar nu unui risc de asigurare, deoarece acestea cer ca partea în cauză să facă plata numai pe baza modificării uneia sau mai multora dintre următoarele variabile: rata specificată a dobânzii, prețul specificat al instrumentului financiar, prețul specificat al mărfurilor, cursul de schimb valutar specificat, indicele specificat de prețuri sau rate, evaluarea specificată a solvabilității clienței sau indicele specificat privind creditarea ori a altor variabile, numai dacă, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila nu este specifică unei părți contractante (a se vedea IAS 39);

▼ M12

- (f) un contract de garanție financiară pentru titularii unui contract de credit (sau acreditiv, produs al neîndeplinirii obligațiilor ce rezultă dintr-un contract de credit sau contract de asigurare a titularului de contract de credit) care impune plăți chiar dacă titularul nu a suportat o pierdere generată de incapacitatea debitorului de a efectua plățile la scadență (a se vedea IAS 39).

▼ M3

- (g) contractele care solicită o plată în baza unei variabile climatice, geologice sau a altor variabile de ordin fizic ce nu sunt specifice unei părți contractante (descrise în mod curent ca instrumente derivate influențate de factori meteorologici);
- (h) obligațiile pentru situații de catastrofă pe care le asigură pentru plăți reduse ale ratei de capital, dobânzii sau ambelor, în baza unei variabile climatice, geologice sau a altei variabile de ordin fizic care nu este specifică unei părți contractante.

B20 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 creează active financiare sau pasive financiare, ele intră sub incidența IAS 39. Printre altele, aceasta înseamnă că părțile din contract folosesc ceea ce este uneori numită contabilitate de depozit, care include următoarele:

- (a) o parte contractantă recunoaște plata primită drept pasiv financiar, mai degrabă decât ca un venit;
- (b) cealaltă parte recunoaște plata efectuată drept un activ financiar, mai degrabă decât ca o cheltuială.

B21 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 nu creează active financiare sau pasive financiare, se aplică IAS 18. Conform cu IAS 18, venitul asociat cu o tranzacție care implică prestarea de servicii este admis în funcție de stadiul de îndeplinire a tranzacției, în cazul în care rezultatul tranzacției poate fi estimat corect.

▼ **M3****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 importanța riscului de asigurare.
- B23 Riscul de asigurare este semnificativ dacă și numai dacă un eveniment asigurat ar putea determina ca un asigurător să plătească beneficii suplimentare semnificative în orice situație, exclusiv în situațiile lipsite de fond comercial (adică să nu aibă efect sesizabil asupra economiei tranzacției). În cazul în care beneficiile suplimentare semnificative ar fi plătibile în situații care au fond comercial, condiția din fraza anterioară poate fi îndeplinită chiar dacă evenimentul asigurat este extrem de improbabil sau chiar dacă valoarea prezentă așteptată (ponderată probabilistic) a fluxurilor de trezorerie contingente este o mică parte din valoarea prezentă așteptată a tuturor fluxurilor contractuale de trezorerie rămase.
- B24 Beneficiile suplimentare descrise la punctul B23 se referă la sume ce le depășesc pe acelea care ar trebui să fie plătite dacă nu se produce nici unul din evenimentele asigurate (cu excepția situațiilor care sunt lipsite de fond comercial). Aceste sume suplimentare includ costuri de instrumentare a daunelor și costuri de evaluare a daunelor, dar exclud:
- (a) pierderea capacității de a pune la plată asiguratul pentru servicii viitoare. De exemplu, într-un contract de asigurare de viață de investiție, decesul asiguratului înseamnă că asigurătorul nu mai poate să realizeze servicii de management de investiții și să colecteze o plată pentru aceasta. Totuși, această pierdere economică pentru asigurător nu reflectă un risc de asigurare, așa cum un manager de fond mutual nu ia în considerare riscul de asigurare corelat cu decesul clientului. De aceea, pierderea potențială a plăților viitoare pentru managementul de investiție nu este relevantă pentru a evalua cât risc de asigurare este transferat printr-un contract.
 - (b) declarația de renunțare la stingerea datoriilor la plățile obligatorii care ar fi fost făcute la anulare sau la cesionare. Deoarece contractul a făcut să apară aceste schimbări, renunțarea la aceste plăți nu compensează asiguratul pentru un risc preexistent. Astfel, ele nu sunt relevante în a evalua cât risc de asigurare este transferat printr-un contract.
 - (c) plată condiționată de un eveniment care nu cauzează o pierdere semnificativă pentru deținătorul contractului. De exemplu, să luăm în considerare un contract care solicită emitentului să plătească un milion de unități monetare, în cazul în care un activ suferă pagube fizice ce produc o pierdere economică insignifiantă, în valoare de o unitate monetară, pentru deținător. În acest contract, deținătorul transferă către asigurător riscul nesemnificativ al pierderii unei unități monetare. În același timp, contractul creează riscul de neasigurare că emitentul are obligația de a plăti 999 999 unități monetare, în cazul în care se petrece evenimentul specificat. Deoarece emitentul nu acceptă un risc de asigurare semnificativ de la deținător, acest contract nu constituie un contract de asigurare.
 - (d) recuperări posibile de reasigurare. Asigurătorul ține separat evidența acestora.
- B25 Un asigurător are obligația de a evalua, contract cu contract, importanța riscului asigurat, mai degrabă decât prin referire doar la esența situațiilor financiare (*). Astfel, riscul de asigurare poate fi semnificativ, chiar dacă există o probabilitate minimă de pierderi materiale pentru un întreg set de contracte. Această evaluare contract cu contract face să fie mai ușoară clasificarea unui contract ca fiind contract de asigurare. Cu toate acestea, în cazul în care un set de contracte mici, relativ omogen, este cunoscut ca fiind compus din contracte care toate transferă un risc de asigurare, asigurătorul nu are nevoie să examineze fiecare contract din acel set pentru a identifica câteva contracte nederivative care transferă un risc de asigurare nesemnificativ.
- B26 Din punctele B23-B25 rezultă că, în cazul în care printr-un contract se plătește un beneficiu pentru deces, beneficiu care depășește suma

(*) Pentru aceasta, contractele încheiate simultan cu o singură contraparte (sau contractele care sunt interdependente în alt mod) formează un singur contract.

▼ **M3**

plătibilă în caz de supraviețuire, contractul este un contract de asigurare, în afară de cazul în care beneficiul pentru deces este nesemnificativ (evaluarea este făcută cu referire la contract mai degrabă decât la un întreg set de contracte). Așa cum s-a menționat la punctul B24 litera (b), renunțarea în caz de deces la plățile pentru anulare sau cesionare nu este încorporată în această evaluare, în cazul în care respectiva renunțare nu compensează asiguratul pentru un risc preexistent. În mod similar, un contract de anuitate prin care se plătesc sume regulate pentru restul vieții asiguratului este un contract de asigurare, în afară de cazul în care plățile de viață agregate sunt nesemnificative.

- B27 Punctul B23 se referă la beneficii suplimentare. Aceste beneficii suplimentare pot include o cerință de a se plăti beneficii mai devreme, în cazul în care evenimentul asigurat are loc mai devreme și plata nu este ajustată pentru valoarea-timp a banilor. Un exemplu în acest sens este asigurarea de viață pentru o sumă fixă (cu alte cuvinte, asigurarea care asigură un beneficiu de deces fixat, indiferent de momentul când are loc decesul asiguratului, fără dată de expirare a acoperirii). Este sigur faptul că asiguratul urmează a deceda, dar data decesului este incertă. Asigurătorul suferă o pierdere la acele contracte individuale ai căror asigurați au decedat mai devreme, chiar dacă nu există o pierdere generală pe întregul set de contracte.
- B28 În cazul în care un contract de asigurare este separat într-o componentă de depozit și o componentă de asigurare, importanța transferului de risc de asigurare este evaluată cu referire la componenta de asigurare. Importanța riscului de asigurare transferat printr-un instrument derivat încorporat este evaluată prin referire la instrumentul derivat încorporat.

Modificări ale nivelului riscului de asigurare

- B29 Unele contracte nu transferă către emitent nici un risc de asigurare la început, cu toate că ele transferă mai târziu un risc de asigurare. De exemplu, să luăm în considerare un contract care asigură un venit din investiții specificat și care include pentru asigurat opțiunea de a folosi profituri de investiții ajunse la maturitate pentru a cumpăra, pentru alți noi beneficiari de anuități, atunci când asiguratul execută această opțiune, o anuitate de viață la ratele anuității curente solicitate la plată de către asigurător. Acest contract nu transferă către emitent nici un risc de asigurare până ce 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. Cu toate acestea, în cazul în care în contract se specifică ratele anuității (sau o bază de stabilire a acestora), contractul transferă la început un risc de asigurare către asigurător.
- B30 Un contract clasificat ca fiind un contract de asigurare rămâne un contract de asigurare până ce toate drepturile și obligațiile sunt stinse sau expiră.

▼ M3

APENDICELE C

Modificări la alte standarde IFRS

Modificările din prezentul apendice sunt aplicate pentru perioadele anuale începând de la 1 ianuarie 2005. În cazul în care o entitate adoptă prezentul IFRS mai devreme de această dată, aceste modificări se aplică pentru perioada respectivă.

Modificări aduse la IAS 32 și IAS 39

- C1 În IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (în forma revizuită în 2003), la punctul 4, litera (d) devine litera (c). La punctul 4, litera (c) devine litera (d) și se modifică după cum se prevede la punctul C4.

Punctul 6 se elimină.

Se adaugă teza următoare la sfârșitul punctului AG8:

Anumite drepturi și obligații contingente pot fi contracte de asigurări sub incidența IFRS 4.

- C2 În IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (în forma revizuită în 2003), la punctul 2 litera (e) devine litera (d). La punctul 2, litera (d) devine litera (e) și se modifică după cum se prevede la punctul C5. Punctul AG4 se modifică după cum urmează:

AG4.

Prezentul standard se aplică activelor financiare și pasivelor financiare ale asigurătorilor, cu excepția drepturilor și obligațiilor care sunt excluse prin punctul 2 litera (e) deoarece acestea sunt generate conform contractelor în temeiul IFRS 4.

- C3 Punctele 4 litera (e) din IAS 32 și 2 litera (h) din IAS 39 conțin excluderi din domeniul de aplicare privind instrumentele derivate bazate pe variabile climaterice, geologice sau alte variabile fizice. Aceste puncte se elimină. Drept urmare, asemenea instrumente derivate sunt reglementate de IAS 32 și IAS 39, cu excepția cazului în care corespund definiției unui contract de asigurare și sunt reglementate de IFRS 4. De asemenea, punctul AG1 din IAS 39 se modifică după cum urmează:

AG1. Anumite contracte impun o plată bazată pe variabile climaterice, geologice sau alte variabile fizice. (Cele care se bazează pe variabile climaterice se numesc uneori „instrumente derivate climaterice”). În cazul în care aceste contracte nu sunt reglementate de IFRS 4 *Contracte de asigurări*, ele sunt reglementate de prezentul standard.

- C4 La IAS 32, la punctul 4 se inserează o nouă literă (e). Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor aduse de punctele C1 și C3 și de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, la punctul 4, literalele (c)-(e) se modifică după cum urmează:

(c) *contracte referitoare la o contraprestație contingentă într-o combinare de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 Combinări de întreprinderi). Această scutire se aplică numai dobânditorului.*

(d) *contracte de asigurări definite în IFRS 4 Contracte de asigurări. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate care sunt încorporate în contractele de asigurare, în cazul în care IAS 39 impune entității să le contabilizeze separat.*

(e) *instrumentele financiare reglementate de IFRS 4, deoarece acestea conțin un element de participare discreționară. Emitentul acestor instrumente este scutit de aplicarea, pentru aceste elemente, a dispozițiilor punctelor 15-32 și a punctelor AG25-AG35 din prezentul standard privind distincția dintre pasivele financiare și instrumentele de capitaluri proprii. Cu toate acestea, respectivele instrumente se supun oricăror altor dispoziții din prezentul standard. În plus, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate care sunt încorporate în aceste instrumente (a se vedea IAS 39).*

▼ M3

La punctul 4, litera (f), introdusă de IFRS 2 *Plăți bazate pe acțiuni*, rămâne nemodificată.

C5 La IAS 39, la punctul 2, litera (f) se elimină. Ca urmare a acestei modificări și a modificărilor aduse de punctele C2 și C3 și de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, la punctul 2 literele (d)-(g) se modifică după cum urmează:

- (d) *instrumentele financiare emise de entitate și care corespund definiției unui instrument de capitaluri proprii în IAS 32 (inclusiv opțiunile și bonurile de subscriere la capital). Cu toate acestea, deținătorul acestor instrumente de capitaluri proprii are obligația de a aplica prezentul standard acestor instrumente, cu excepția cazului în care acestea sunt conforme cu excepția de la litera (a) anterioară.*
- (e) *drepturile și obligațiile conform unui contract de asigurare definit în IFRS 4 Contracte de asigurări sau conform unui contract reglementat de IFRS 4 deoarece conține un element de participare discreționară. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică unui instrument derivat încorporat într-un asemenea contract, în cazul în care instrumentul derivat nu este el însuși un contract care intră sub incidența IFRS 4 (a se vedea punctele 10-13 și punctele AG23-AG33 din apendicele A). În plus, în cazul în care un contract de asigurare este un contract de garanție financiară încheiat sau păstrat la transferul către o terță persoană a unor active financiare sau pasive financiare reglementate de prezentul standard, emitentul are obligația de a aplica contractului prezentul standard (a se vedea punctul 3 și punctul AG4A din apendicele A).*
- (f) *contracte referitoare la o contraprestație contingentă într-o combinație de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 Combinări de întreprinderi). Această scutire se aplică numai dobânditorului.*
- (g) *contracte între un dobânditor și un vânzător la o combinație de întreprinderi pentru a cumpăra sau vinde o întreprindere deținută la o dată ulterioară.*

La punctul 2, literele (i) și (j) devin literele (h) și (i). La punctul 2, a fost inserată litera (i) de către IFRS 2 *Plată bazată pe acțiuni*.

Punctul 3 se elimină și se înlocuiește cu un nou punct 3 și se inserează următorul punct AG4A:

3. Anumite contracte de garanție financiară impun emitentului efectuarea unor plăți specificate pentru a rambursa titularului o pierdere pe care a suferit-o din cauza neplății de către un anumit debitor la termenul prevăzut în clauzele originale sau modificate ale unui instrument de împrumut. În cazul în care această dispoziție transferă emitentului un risc considerabil, contractul este un contract de asigurare definit în IFRS 4 [a se vedea punctul 2 litera (e) și punctul AG4A]. Alte contracte de garanție financiară impun efectuarea unor plăți ca răspuns la fluctuațiile unei anumite rate a dobânzii, a prețului unui instrument financiar, a prețului unor mărfuri, a cursului de schimb, a indicelui de preț sau de rată, a notației sau a indicelui de credit sau a unei alte variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila să nu fie specifică unei părți a contractului. Asemenea contracte sunt reglementate de prezentul standard.

AG4A. Contractele de garanție financiară pot avea diferite forme juridice, precum cele ale unei garanții financiare, ale unei scrisori de credit, ale unui contract de credit care acoperă riscurile de neplată sau ale unui contract de asigurare. Tratatamentul lor contabil nu depinde de forma lor juridică. Iată niște exemple de tratament corespunzător [a se vedea punctul 2 litera (e) și punctul 3]:

- (a) În cazul în care contractul nu este un contract de asigurare, în conformitate cu IFRS 4, emitentul aplică prezentul standard. Astfel, un contract de garanție financiară care impune plăți, în cazul în care notația creditului unui debitor cade sub un anumit nivel se află sub incidența prezentului standard.

▼ **M3**

- (b) În cazul în care emitentul a obținut sau păstrat garanția financiară la transferul către o altă parte a activelor financiare sau a pasivelor financiare în conformitate cu prezentul standard, emitentul aplică prezentul standard.
- (c) În cazul în care contractul este un contract de asigurare, în conformitate cu IFRS 4, emitentul aplică IFRS 4 cu excepția cazului în care se aplică litera (b).
- (d) În cazul în care emitentul a oferit o garanție financiară legată de vânzarea mărfurilor, emitentul aplică IAS 18 pentru a determina momentul în care contabilizează veniturile care rezultă din vânzare.

C6 La punctul 9 din IAS 39, „altă variabilă” în definiția unui instrument derivat se înlocuiește cu „altă variabilă, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, variabila să nu fie specifică uneia dintre părțile la contract”. Aceeași modificare se efectuează și la punctul 10 din IAS 39. La IAS 39 se adaugă următorul punct nou AG12A:

AG12A Definiția unui instrument derivat face referire la variabilele nefinanciare care nu sunt specifice uneia dintre părțile la contract. Acestea includ un indice de pierderi ca urmare a unui cutremur de pământ într-o anumită regiune și un indice de temperaturi într-un anumit oraș. Variabilele nefinanciare specifice uneia dintre părțile la contract includ situația în care intervine sau nu un incendiu care prejudiciază sau distruge un activ al acestei părți. O fluctuație a valorii juste a unui activ nefinanciar este specifică deținătorului său, în cazul în care valoarea justă reflectă nu numai fluctuațiile prețurilor de piață ale acestor active (variabilă financiară), dar, de asemenea, situația unui activ nefinanciar specific deținut (variabilă nefinanciară). De exemplu, în cazul în care o garanție a valorii reziduale a unui autovehicul dat îl expune pe garant riscului de modificare a stării fizice a autovehiculului, fluctuația acestei valori reziduale este specifică proprietarului autovehiculului.

C7 La IAS 32 se adaugă următorul punct nou 91A, iar la punctul 86 trimiterea la punctul 90 este extinsă pentru a include punctul 91A:

91A *Anumite active financiare și pasive financiare conțin un element de participare discreționară după cum prevede IFRS 4 Contracte de asigurări. În cazul în care o entitate nu poate efectua o evaluare fiabilă a valorii juste a acestui element, aceasta are obligația de a indica acest lucru adăugând o descriere a contractului, precum și valoarea contabilă a acestuia, o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil și, în cazul în care este posibil, câteva estimări în care este foarte probabil să găsească valoarea justă.*

La punctul 49 litera (e), „poliță de asigurare” se înlocuiește cu „contract de asigurare”.

C8 În IAS 39, punctul AG30 dă exemple de instrumente derivate încorporate considerate ca nefiind strâns legate de un contract gazdă, iar punctul AG33 dă exemple de instrumente derivate încorporate care sunt considerate ca fiind strâns legate de un contract gazdă. Punctele AG30 litera (g) și AG33 literele (a), (b) și (d) se modifică prin includerea unor trimiteri la contractele de asigurare după cum urmează și se adaugă literele (g) și (h) la punctul AG33:

AG30 (g) O opțiune de cumpărare, vânzare sau de rambursare anticipată într-un contract de împrumut-gazdă sau un contract de asigurare-gazdă nu este strâns legat de contractul-gazdă, cu excepția cazului în care, la fiecare dată de exercițiu, prețul de exercițiu al opțiunii este aproximativ egal cu costul amortizat al instrumentului de împrumut-gazdă sau cu valoarea contabilă a contractului de asigurare-gazdă. Din punctul de vedere al emitentului unui instrument de împrumut convertibil care conține un element de opțiune de cumpărare sau de vânzare încorporat, aprecierea faptului dacă opțiunea de cumpărare sau de vânzare este strâns legată de contractul de împrumut—gazdă se face înainte de separarea elementului de capitaluri proprii conform IAS 32.

▼ M3

- AG33 (a) Un instrument derivat încorporat la bază căruia se află o rată a dobânzii sau un indice al ratei dobânzii ce poate modifica suma dobânzii care, în caz contrar, ar fi plătită sau primită pe baza unui contract de împrumut-gazdă purtător de dobândă sau pe baza unui contract de asigurare este strâns legată de contractul-gazdă, cu excepția cazului în care contactul combinat poate fi întocmit astfel încât titularul să nu recupereze totalitatea investiției sale contabilizate sau dacă instrumentul derivat încorporat ar putea cel puțin să dubleze rata randamentului inițial al titularului în cadrul contractului-gazdă și ar putea crea o rată a randamentului care să fie cel puțin dublă față de randamentul pieței pentru un contract cu aceleași clauze ca și contractul—gazdă.
- (b) Un prag sau plafon al ratei dobânzii încorporat în rata dobânzii unui contract de împrumut sau al unui contract de asigurare este strâns legat de contractul—gazdă, cu condiția ca plafonul ratei să fie egal sau mai mare decât rata dobânzii de pe piață, iar pragul ratei să fie egal sau mai mic decât rata dobânzii de pe piață la emisiunea contractului și să nu existe efect de levier al plafonului sau pragului ratei dobânzii în raport cu contractul-gazdă. De asemenea, dispozițiile incluse într-un contract în vederea achiziționării sau vânzării unui activ (de exemplu, o marfă), care stabilesc o rată plafon și o rată prag pentru prețul de plătit sau de primit pentru activ sunt strâns legate de contractul-gazdă, în cazul în care atât plafonul, cât și pragul nu ar fi evaluate în bani la început și nu ar exista efectul de levier.
- (d) Un instrument derivat în monedă străină, încorporat într-un contract-gazdă, care este un contract de asigurare sau nu este un instrument financiar (precum un contract de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar în care prețul este evaluat într-o monedă străină), este strâns legat de contractul-gazdă cu condiția să nu existe efect de levier, nu conține elemente de opțiune și impune plate în una din următoarele monede:
- (i) moneda funcțională a oricărei părți semnificative la contract;
 - (ii) moneda în care este trecut prețul mărfii sau al serviciului aferent dobândit sau livrat este obișnuită în tranzacțiile comerciale peste tot în lume (precum dolarul american pentru tranzacțiile referitoare la petrolul brut) sau
 - (iii) o monedă folosită de obicei în contractele de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare în mediul economic în care are loc tranzacția (de exemplu, o monedă relativ stabilă și lichidă care este utilizată în mod curent în tranzacțiile comerciale locale sau în comerțul exterior).
- (g) Un element de legătură a părților încorporate într-un instrument financiar—gazdă sau într-un contract de asigurare—gazdă este strâns legat de instrumentul-gazdă sau de contractul-gazdă, în cazul în care plățile evaluate în aceste părți sunt evaluate conform valorii curente a acestor părți care reflectă valorile juste ale activelor fondului. Un element de legătură a părților este o condiție contractuală care impune plăți evaluate în părți ale unui fond de investiție intern sau extern.
- (h) Un instrument derivat încorporat într-un contract de asigurare este strâns legat cu contractul de asigurare-gazdă, în cazul în care instrumentul derivat încorporat și contractul de asigurare-gazdă sunt atât de interdependente încât o entitate nu poate evalua separat instrumentul derivat încorporat (adică fără a ține seama de contractul gazdă).

Modificări aduse altor standarde IFRS

▼M3

La punctul 6, litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) contractele de asigurare reglementate de IFRS 4 *Contracte de asigurări*;

C10 La IAS 19 *Beneficiile angajaților*, se adaugă nota de la sfârșitul paginii următoare definiției de la punctul 7 al unui contract de asigurare eligibil, după prima utilizare a cuvântului „contract”.

(*) Un contract de asigurare eligibil nu este neapărat un contract de asigurare, după cum prevede IFRS 4 *Contracte de asigurări*.

C11 În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, se elimină punctul 1 litera (b) și punctul 4, iar la punctul 5 se adaugă o nouă literă (e) după cum urmează:

(e) contracte de asigurări (a se vedea IFRS 4 *Contracte de asigurări*).
Cu toate acestea, prezentul standard se aplică provizioanelor, pasivelor contingente și activelor contingente ale unui asigurător, cu excepția celor generate de obligațiile și drepturile contractuale rezultate din contractele de asigurare reglementate de IFRS4.

La punctul 2 (în forma lui modificată în 2003 prin IAS 39), se elimină ultima teză.

C12 În IAS 40 *Imobilizări financiare* (în forma revizuită în 2003), se adaugă punctele 32A—32C și punctul 75 litera (f) punctul (iv), iar la punctul 30 se adaugă o trimitere la punctul 32A după cum urmează:

30. ***Cu excepția mențiunilor de la punctele 32A și 34, o entitate are obligația de a alege ca metodă contabilă fie modelul valorii juste descris la punctele 33-55, fie modelul costului descris la punctul 56, și are obligația de a aplica metoda respectivă tuturor imobilizărilor financiare.***

Imobilizări financiare legate de pasive

32A. O entitate poate:

(a) ***să aleagă fie modelul valorii juste, fie modelul costului pentru toate imobilizările financiare aferente pasivelor al căror randament este direct legat de valoarea justă a activelor specificate, inclusiv această imobilizare financiară, sau de randamentul acestor active***

și

(b) ***să aleagă fie modelul valorii juste, fie modelul costului pentru toate celelalte imobilizări financiare, fără a ține seama de alegerea făcută la litera (a).***

32B. Câțiva asigurători și alte entități exploatează un fond imobiliar intern care emite unități fictive, unele dintre ele fiind deținute de investitori în contracte legate, alte unități fiind deținute de entitate. Punctul 32A nu permite unei entități să evalueze bunul imobiliar deținut de fond parțial în cost și parțial la valoarea justă.

32C. În cazul în care o entitate alege diferite modele pentru cele două categorii descrise la punctul 32A, vânzările de imobilizări financiare între portofoliile de active evaluate utilizând diferite modele sunt contabilizate la valoarea justă, iar fluctuația cumulată a valorii juste este contabilizată în contul de profit și pierderi. În consecință, în cazul în care o imobilizare financiară dintr-un portofoliu care utilizează modelul valorii juste este vândut pentru a intra într-un portofoliu care utilizează modelul costului, valoarea justă a imobilizării la data vânzării devine costul lui prezumat.

75(f)(iv) ***Fluctuația cumulată a valorii juste la vânzarea imobilizării financiare dintr-un portofoliu de active utilizând modelul costului este utilizată pentru a intra în portofoliului în care este utilizat modelul justei valori este contabilizată în contul de profit și pierderi (a se vedea punctul 32C).***

C13 IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează.

▼ **M3**

La punctul 12, trimiterea la punctele 13-25C se modifică pentru a face trimitere la punctele 13-25D.

La punctul 13, literele (g) și (h) se modifică și se adaugă o nouă literă (i) după cum urmează:

(g) desemnarea instrumentelor financiare contabilizate anterior (punctul 25A);

(h) tranzacții de plată bazate pe acțiuni (punctele 25B și 25C);

și

(i) contracte de asigurări (punctul 25D).

După punctul 25C, se adaugă un nou titlu și punctul 25D după cum urmează:

Contracte de asigurări

25D O entitate care adoptă pentru prima dată standardul poate aplica dispozițiile tranzitorii IFRS 4 *Contracte de asigurări*. IFRS 4 limitează modificările aduse metodelor contabile referitoare la contractele de asigurare, inclusiv modificările efectuate de entitatea care adoptă standardul pentru prima oară.

Punctul 36A și titlul care îl precedă se modifică inserând trimiterile la IFRS 4 după cum urmează:

Scutirea de la aplicarea dispozițiilor care necesită retragerea informațiilor comparative pentru IAS 39 și IFRS 4

36A În primele situații financiare IFRS, o entitate care adoptă standardele înainte de 1 ianuarie 2006 are obligația de a prezenta informații comparative privind cel puțin un an, dar nu este necesar ca aceste informații comparative să fie în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4. O entitate care alege să prezinte informații comparative care nu sunt în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4 în primul său an de tranziție are obligația de a:

(a) aplica sistemul de referințe precedent informațiilor comparative referitoare la instrumentele financiare reglementate de IAS 32 și IAS 39 și contractelor de asigurare reglementate de IFRS 4;

(b) indica acest fapt, precum și baza utilizată pentru a pregăti aceste informații

și

(c) indica natura principalelor ajustări care ar permite informațiilor să fie în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4. Entitatea nu este obligată să cuantifice aceste ajustări. Cu toate acestea, entitatea are obligația de a trata orice ajustare între bilanțul la data de raportare a perioadei comparative (adică bilanțul care include informațiile comparative conform sistemului de referințe precedent) și bilanțul de deschidere a primei perioade de raportare IFRS (adică prima perioadă care include informații în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4) generată de o modificare a metodei contabile și să furnizeze informațiile impuse de dispozițiile punctului 28 literele (a)-(e) și (f) punctul (i) din IAS 8.

Punctul 28 litera (f) punctul (i) se aplică numai sumelor prezentate în bilanțul la data raportării a perioadei comparative.

În cazul unei entități care decide să prezinte informații comparative care nu sunt în conformitate cu IAS 32, IAS 39 și IFRS 4, trimiterile la „data trecerii la IFRS” semnifică, numai în cazul acestor standarde, deschiderea primei perioade de raportare conform IFRS.

C14 SIC-27 *Evaluarea substanței tranzacțiilor care iau forma juridică a unui contract de leasing* (în forma modificată de IAS 39) se modifică după cum urmează.

Punctul 7 se modifică după cum urmează:

7. Alte obligații dintr-un acord, inclusiv toate garanțiile furnizate și obligațiile asumate la o reziliere anticipată, sunt contabilizate în conformitate cu IAS 37, IAS 39 sau IFRS 4, în funcție de clauzele acestora.

▼B**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 23
(REVIZUIT 1993)****Costurile îndatorării**

Prezentul standard internațional de contabilitate revizuit înlocuiește IAS 23, Capitalizarea costurilor îndatorării, aprobat de Consiliu în martie 1984. Standardul revizuit a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1995 sau ulterior acestei date.

O interpretare SIC se referă la IAS 23:

— SIC-2: Consecvență – capitalizarea costurilor îndatorării.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-3
Definiții	4-6
Costurile îndatorării – tratament contabil de bază	7-9
Recunoaștere	7-8
Prezentarea informațiilor	9
Costurile îndatorării – tratament contabil alternativ permis	10-29
Recunoaștere	20-28
Costurile îndatorării eligibile pentru capitalizare	13-18
Surplusul valorii contabile a unui activ cu ciclu lung de producție peste valoarea recuperabilă	19
Începerea capitalizării	20-22
Întreruperea capitalizării	23-24
Încetarea capitalizării	25-28
Prezentarea informațiilor	29
Dispoziții tranzitorii	30
Data intrării în vigoare	31

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a reglementa contabilizarea costurilor îndatorării. Prezentul standard impune, în general, contabilizarea imediată a costurilor îndatorării drept cheltuieli. Cu toate acestea, prezentul standard permite, ca tratament contabil alternativ, capitalizarea costurilor îndatorării care pot fi atribuite direct achiziției, construcției sau producției unui activ eligibil.

DOMENIUL DE APLICARE

1. ***Prezentul standard se va aplica la contabilizarea costurilor îndatorării.***
2. Prezentul standard înlocuiește IAS 23, Capitalizarea costurilor îndatorării, aprobat în 1983.
3. Prezentul standard nu reglementează costul efectiv sau calculat al capitalurilor proprii, inclusiv capitalul preferențial neclasificat ca pasiv.

DEFINIȚII

4. ***În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:***

Costurile îndatorării reprezintă dobânzile și alte costuri suportate de o întreprindere pentru împrumutarea de fonduri.

▼B

Un activ cu ciclu lung de producție este un activ care necesită în mod obligatoriu o perioadă îndelungată de pregătire înainte de a putea fi utilizat sau vândut.

5. Costurile îndatorării pot include:
 - (a) dobânzile pentru descoperiri de cont și împrumuturi pe termen scurt și termen lung;
 - (b) amortizarea reducerilor sau primelor aferente împrumuturilor;
 - (c) amortizarea cheltuielilor complementare suportate în scopul obținerii împrumuturilor;
 - (d) cheltuielile financiare aferente contractelor de leasing financiar recunoscute în conformitate cu IAS 17, Contracte de leasing și
 - (e) diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, în măsura în care sunt considerate o ajustare a cheltuielilor cu dobânda.
6. Exemple de active cu ciclu lung de producție sunt stocurile care necesită o perioadă îndelungată pentru a fi aduse la stadiul de vânzare, instalațiile de producție, instalațiile producătoare de energie și investițiile imobiliare. Alte investiții și stocurile care sunt fabricate în mod curent sau sunt produse altfel în cantități mari, în mod repetat în cursul unei perioade scurte de timp nu sunt active cu ciclu lung de producție. De asemenea, nu sunt active cu ciclu lung de producție activele care în momentul achiziției sunt pregătite pentru utilizarea prestabilită sau pentru vânzare.

COSTURILE ÎNDATORĂRII – TRATAMENT CONTABIL DE BAZĂ

Recunoaștere

7. ***Costurile îndatorării vor fi recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.***
8. Conform tratamentului contabil de bază, costurile îndatorării sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate, fără a se ține cont de modul în care sunt utilizate împrumuturile.

Prezentarea informațiilor

9. ***Situațiile financiare vor prezenta politica contabilă adoptată pentru costurile îndatorării.***

COSTURILE ÎNDATORĂRII – TRATAMENT CONTABIL ALTERNATIV PERMIS

Recunoaștere

10. ***Costurile îndatorării vor fi recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate, cu excepția cazului în care sunt capitalizate în conformitate cu punctul 11.***
11. ***Costurile îndatorării care pot fi atribuite direct achiziției, construcției sau producției unui activ eligibil vor fi capitalizate ca parte din costul activului în cauză. Valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare va fi determinată în conformitate cu prezentul standard ⁽¹⁾.***
12. Conform tratamentului contabil alternativ permis, costurile îndatorării care pot fi atribuite direct achiziției, construcției sau producției unui activ sunt incluse în costul activului în cauză. Aceste costuri ale îndatorării sunt capitalizate ca parte a costului activului în cazul în care există probabilitatea ca ele să aducă beneficii economice viitoare întreprinderii, iar costurile pot fi evaluate credibil. Alte costuri ale îndatorării sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.

Costurile îndatorării eligibile pentru capitalizare

13. Costurile îndatorării care pot fi atribuite direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție sunt costurile îndatorării care ar fi fost evitate dacă nu s-ar fi efectuat cheltuielile cu activul în cauză. Atunci când o întreprindere împrumută fonduri special pentru obținerea unui anumit activ cu ciclu lung de producție, costurile îndatorării

⁽¹⁾ A se vedea, de asemenea, SIC-2: Consecvență – capitalizarea costurilor îndatorării.

▼B

torării asociate în mod direct activului cu ciclu lung de producție respectiv pot fi identificate ușor.

14. Ar putea fi dificil de identificat o relație directă între anumite împrumuturi și un activ cu ciclu lung de producție și de determinat împrumuturile care ar fi putut fi evitate altfel. Astfel de dificultăți apar, de exemplu, în cazul în care activitatea de finanțare a unei întreprinderi este coordonată central. Dificultăți apar, de asemenea, în cazul în care un grup folosește o gamă de titluri de creanță pentru a împrumuta fonduri cu rate variabile ale dobânzilor și împrumută fondurile în cauză în diverse condiții altor întreprinderi din grup. Alte complicații apar la utilizarea împrumuturilor exprimate în sau indexate la valută, în cazul în care grupul își desfășoară activitatea în economii hiperinflaționiste, și din fluctuații ale cursurilor de schimb valutare. Prin urmare, valoarea costurilor îndatorării care pot fi atribuite direct achiziției unui activ cu ciclu lung de producție este dificil de determinat și este necesară efectuarea unui raționament.
15. *În măsura în care fondurile sunt împrumutate special pentru obținerea unui activ eligibil, valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare asupra activului în cauză va fi determinată ca diferența dintre costurile reale ale îndatorării suportate în legătură cu împrumutul în cauză în cursul perioadei și orice venituri din investiții obținute din plasamentul temporar al fondurilor împrumutate.*
16. Aranjamentele financiare ale unui activ cu ciclu lung de producție poate face ca o întreprindere să obțină fonduri împrumutate și să suporte costurile aferente îndatorării înainte de a utiliza, parțial sau integral, fondurile pentru acoperirea cheltuielilor cu activul eligibil. În astfel de cazuri, fondurile sunt adesea investite temporar până la cheltuirea lor pentru activul cu ciclu lung de producție. La determinarea valorii costurilor îndatorării care pot fi capitalizate în cursul unei perioade, orice venituri din investiții generate de astfel de fonduri sunt deduse din costurile îndatorării suportate.
17. *În cazul în care fondurile sunt obținute în cadrul unor împrumuturi generice și sunt folosite pentru obținerea unui activ cu ciclu lung de producție, valoarea costurilor îndatorării care pot fi capitalizate va fi determinată prin aplicarea unei rate de capitalizare asupra cheltuielilor cu activul respectiv. Rata de capitalizare va fi media ponderată a costurilor îndatorării aferente împrumuturilor în curs ale întreprinderii din perioada în cauză, altele decât împrumuturile făcute special pentru obținerea unui activ cu ciclu lung de producție. Valoarea costurilor îndatorării capitalizate în cursul unei perioade nu va depăși valoarea costurilor îndatorării suportate în cursul aceleiași perioade.*
18. În anumite împrejurări, este indicat să fie luate în considerare toate împrumuturile societății-mamă și ale filialelor sale când se calculează media ponderată a costurilor îndatorării; în alte cazuri, este adecvat ca fiecare filială să folosească media ponderată a costurilor îndatorării aplicabilă propriilor sale împrumuturi.

Surplusul valorii contabile a unui activ cu ciclu lung de producție peste valoarea recuperabilă

19. În cazul în care valoarea contabilă sau costul final estimat al activului cu ciclu lung de producție depășește valoarea sa recuperabilă sau valoarea sa netă realizabilă, valoarea contabilă este redusă sau anulată în conformitate cu cerințele altor standarde internaționale de contabilitate. În anumite cazuri, valoarea reducerii sau a anulării este reluată în conformitate cu alte standarde.

Începerea capitalizării

20. *Capitalizarea costurilor îndatorării ca parte a costului unui activ cu ciclu lung de producție va începe în momentul în care:*
 - (a) *se realizează cheltuielile aferente activului;*
 - (b) *se generează costurile îndatorării și*
 - (c) *sunt desfășurate activitățile necesare pentru pregătirea activului pentru utilizarea prestabilită sau vânzare.*
21. Cheltuielile pentru un activ cu ciclu lung de producție includ doar cheltuielile care au generat plăți în numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor pasive purtătoare de dobândă. Cheltuielile sunt reduse cu

▼B

valoarea oricăror avansuri și subvenții primite în legătură cu activul (a se vedea IAS 20, Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală). Valoarea contabilă medie a activului în cursul perioadei, incluzând costurile îndatorării capitalizate anterior, reprezintă, în mod normal, o aproximare rezonabilă a cheltuielilor cărora li s-a aplicat rata de capitalizare în cursul perioadei.

22. Activitățile necesare pregătirii activului pentru utilizarea sa prestabilită sau pentru vânzare nu cuprind numai construcția fizică a activului. Ele includ lucrările tehnice și administrative anterioare începerii construcției fizice, cum ar fi activitățile asociate obținerii avizelor. Totuși, asemenea activități nu includ deținerea unui activ în cazul în care nu au loc activități de producție sau de dezvoltare care să modifice starea activului. De exemplu, costurile îndatorării suportate în cursul amenajării terenului sunt capitalizate în perioada în care se desfășoară activitățile legate de amenajare. Cu toate acestea, costurile îndatorării suportate în perioada în care un teren achiziționat în scopul construirii de clădiri este deținut, fără a fi supus unor activități de amenajare, nu sunt acceptate pentru capitalizare.

Întreruperea capitalizării

23. ***Capitalizarea costurilor îndatorării va fi întreruptă în cursul perioadelor prelungite în care nu se lucrează efectiv la realizarea activului respectiv.***
24. Costurile îndatorării pot fi generate în cursul unei perioade prelungite în care activitățile necesare pregătirii unui activ pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare sunt întrerupte. Astfel de costuri reprezintă costuri cu deținerea activelor parțial finalizate și nu se capitalizează. Cu toate acestea, capitalizarea costurilor îndatorării nu se suspendă în cursul unei perioade în care au loc lucrări tehnice și administrative semnificative. De asemenea, capitalizarea costurilor îndatorării nu se suspendă în cazul în care întreruperea lucrărilor este necesară ca parte a procesului de pregătire a unui activ pentru utilizare sau vânzare. De exemplu, capitalizarea continuă în cursul perioadei prelungite necesare pentru ajungerea la maturitate a stocurilor sau în cursul perioadei prelungite în care creșterea nivelului apei întârzie construirea unui baraj, dacă astfel de niveluri ridicate ale apei sunt normale pentru perioada de construcție în zonele geografice implicate.

Încetarea capitalizării

25. ***Capitalizarea costurilor îndatorării va înceta în momentul în care se realizează cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producție în vederea utilizării prestabilite sau a vânzării acestuia.***
26. În mod normal, un activ este pregătit pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare în momentul în care construcția fizică a activului este finalizată, chiar dacă anumite lucrări administrative de rutină sunt încă în curs de execuție. Dacă mai sunt de realizat doar anumite modificări minore, precum decorarea unei proprietăți conform cerințelor cumpărătorului sau ale utilizatorului, acest lucru arată că a fost finalizată cea mai mare parte a activităților.
27. ***În cazul în care un activ cu ciclu lung de producție este construit pe componente și fiecare componentă poate fi folosită în timp ce se lucrează la construirea altora, capitalizarea costurilor îndatorării va înceta în momentul în care a fost finalizată cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea componentei în cauză pentru utilizarea sa prestabilită sau vânzare.***
28. Un complex de afaceri care include mai multe clădiri în cadrul cărora fiecare clădire poate fi folosită individual reprezintă un exemplu de activ cu ciclu lung de producție ale cărui componente pot fi utilizate individual în timp ce se lucrează la construirea altora. Un exemplu de activ cu ciclu lung de producție care trebuie finalizat înainte de a putea folosi orice componentă este un complex industrial care implică mai multe procese de producție desfășurate secvențial în diferite părți ale complexului, în interiorul aceluiași amplasament, cum ar fi un combinat siderurgic.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

29. ***Situațiile financiare vor prezenta următoarele informații:***

▼ B

- (a) *poliția contabilă adoptată pentru costurile îndatorării;*
- (b) *valoarea costurilor îndatorării capitalizate în cursul perioadei și*
- (c) *rata de capitalizare folosită pentru a determina valoarea costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare.*

DISPOZIȚII TRANZITORII

30. *În cazul în care adoptarea prezentului standard constituie o modificare a politicii contabile, o întreprindere este încurajată să își ajusteze situațiile financiare în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile. Alternativ, întreprinderile care aplică tratamentul contabil alternativ permis vor capitaliza doar costurile îndatorării care survin după data intrării în vigoare a prezentului standard și care îndeplinesc criteriile de capitalizare.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

31. *Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1995 sau ulterior acestei date.*

▼ M5

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 24

Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-4
Scopul prezentării informațiilor privind părțile afiliate	5-8
Definiții	9-11
Prezentarea informațiilor	12-22
Data intrării în vigoare	23
Retragerea IAS 24 (reformatat în 1994)	24

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 24 (reformatat în 1994) *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a asigura prezentarea, în situațiile financiare ale unei entități, a informațiilor financiare necesare pentru a atrage atenția asupra posibilității ca poziția sa financiară și profitul sau pierderea să fi fost afectate de existența părților afiliate și de tranzacțiile și soldurile scadente cu aceste părți afiliate.

DOMENIUL DE APLICARE

2. *Prezentul standard se aplică în cazul:*
- (a) *identificării relațiilor și a tranzacțiilor cu părțile afiliate;*
 - (b) *identificării soldurilor scadente între o entitate și părțile sale afiliate;*
 - (c) *identificării împrejurărilor în care se impune prezentarea informațiilor la literele (a) și (b)*
și
 - (d) *stabilirii informațiilor care trebuie prezentate privind aceste elemente.*

▼ **M5**

3. ***Prezentul standard prevede prezentarea informațiilor privind tranzacțiile cu părți afiliate și soldurile scadente ale părților afiliate în situațiile financiare separate ale unei societăți-mamă, ale unui asociat sau ale unui investitor în conformitate cu IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale.***
4. Soldurile scadente și tranzacțiile între părți afiliate cu alte entități din cadrul unui grup sunt prezentate în situațiile financiare ale unei entități. Tranzacțiile și soldurile scadente ale părților afiliate în interiorul grupului sunt eliminate la întocmirea situațiilor financiare consolidate ale grupului.

SCOPUL PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR PRIVIND PĂRȚILE AFILIATE

5. Relațiile cu părți afiliate reprezintă o caracteristică normală a comerțului și a afacerilor. De exemplu, entitățile își desfășoară adesea secțiuni distincte ale activităților lor prin filiale, asocieri în participație și entități asociate. În această situație, capacitatea entității de a influența politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit se manifestă prin prezența controlului, a controlului comun sau a influenței semnificative.
6. Relația de afiliere poate avea efecte asupra profitului sau pierderii și asupra situației financiare a entității. Părțile afiliate pot încheia tranzacții pe care părțile neafiliate nu le-ar putea încheia. De exemplu, o entitate care vinde bunuri societății-mamă la prețul de cost ar putea să nu vândă în aceleași condiții unui alt client. De asemenea, tranzacțiile între părțile afiliate pot fi încheiate la valori diferite comparativ cu cele încheiate de părțile neafiliate.
7. Profitul sau pierderea și poziția financiară a unei entități pot fi afectate de o relație cu părți afiliate chiar dacă între acestea nu se desfășoară tranzacții. 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 la achiziționarea de către societatea-mamă a unei filiale cu același profil ca și 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. Din aceste considerente, cunoașterea tranzacțiilor, a soldurilor scadente și a relațiilor între părți afiliate pot afecta evaluările activităților unei entități de către utilizatorii situațiilor financiare, inclusiv evaluările riscurilor și ale posibilităților cu care se confruntă entitatea.

DEFINIȚII

9. ***În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:***

Parte afiliată: O parte este afiliată unei entități în cazul în care:

(a) direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, partea:

(i) controlează entitatea, este controlată de entitate sau se află sub controlul comun al entității (aceasta include societățile-mamă, filialele sau filialele membre);

(ii) deține un interes într-o entitate care îi conferă o influență semnificativă asupra entității respective

sau

(iii) deține control comun asupra entității;

(b) partea este o entitate asociată (în conformitate cu definiția din IAS 28 Investiții în entități asociate) a entității;

(c) partea reprezintă o asociere în participație în care entitatea reprezintă un asociat (a se vedea IAS 31 Interese în asocierile în participație);

(d) partea reprezintă un membru al personalului-cheie din conducere al entității sau al societății-mamă;

(e) partea reprezintă un membru apropiat al familiei persoanei menționate la litera (a) sau (d);

▼ M5

(f) *partea reprezintă o entitate care este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ de oricare dintre persoanele menționate la litera (d) sau (e) sau pentru care puterea semnificativă de vot într-o astfel de entitate este deținută, direct sau indirect, de oricare din aceste persoane*

sau

(g) *partea reprezintă un plan de beneficii post-angajare în favoarea angajaților entității sau a oricărei entități care este parte afiliată a entității.*

O tranzacție cu părțile afiliate este un transfer de resurse, servicii sau obligații între părțile afiliate, indiferent dacă se percepe sau nu un preț.

Membrii apropiați ai familiei unei persoane sunt membrii familiei care se preconizează că vor influența sau vor fi influențați de persoana respectivă în raporturile lor cu entitatea. Aceștia pot fi:

(a) *partenerul de viață și copiii persoanei;*

(b) *copiii partenerului de viață al persoanei*

și

(c) *persoanele aflate în întreținerea persoanei sau a partenerului de viață al acesteia.*

Compensarea include toate beneficiile angajaților (în conformitate cu definiția din IAS 19 Beneficiile angajaților), inclusiv beneficiile angajaților cărora li se aplică IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni. Beneficiile angajaților reprezintă toate formele de contraprestație plătite, de plată sau oferite de entitate sau în numele său în schimbul serviciilor aduse entității. De asemenea, compensarea include și contraprestațiile plătite în numele societății-mamă a entității pentru entitatea respectivă. Compensația include:

(a) *beneficiile angajaților pe termen scurt, cum ar fi indemnizațiile, salariile și contribuțiile sociale, concediul anual plătit și concediul medical plătit, participarea la profit și prime (în cazul în care se plătesc în decursul a douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei), precum și beneficiile nemonetare (cum ar fi asistența medicală, cazarea, autoturisme, precum și bunuri și servicii gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali;*

(b) *beneficiile post-angajare, cum ar fi pensiile, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață post-angajare și asistență medicală post-angajare;*

(c) *alte beneficii pe termen lung ale angajaților, care includ concediu pe termen lung pentru vechime în funcție sau concediu de studii, beneficii acordate pentru împlinirea unui număr de ani în funcție sau alte beneficii acordate pentru vechime în funcție, beneficii pentru perioada unor indisponibilități pe termen lung și, în cazul în care acestea nu se plătesc integral în decurs de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei, participări la profit, prime și compensații amânate;*

(d) *beneficiile acordate la încetarea contractului de muncă*

și

(e) *plata pe bază de acțiuni.*

Controlul reprezintă autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile sale.

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice.

Personalul-cheie din conducere reprezintă persoanele care dețin autoritatea și responsabilitatea de a planifica, conduce și controla activitățile entității, direct sau indirect, inclusiv orice director (executiv sau având altă titulatură) al entității.

Influența semnificativă este capacitatea de a participa la procesul decizional privind politicile financiare și de exploatare ale unei entități, dar nu conferă control asupra politicilor respective. Influența semnificativă

▼ **M5**

se poate dobândi prin participare la capital, prin statut sau prin contract.

10. Atunci când se ia în considerare fiecare relație posibilă cu părțile afiliate, atenția trebuie să se îndrepte asupra esenței acestei relații și nu numai asupra formei sale juridice.
11. În contextul prezentului standard, următoarele nu constituie, în mod necesar, părți afiliate:
 - (a) două entități care au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere, sub rezerva literelor (d) și (f) ale definiției „părților afiliate”;
 - (b) două entități asociate pentru simplul fapt că exercită controlul în comun asupra unei asocieri în participație;
 - (c) (i) finanțatorii;
 - (ii) sindicatele;
 - (iii) serviciile publice
și
 - (iv) departamentele și agențiile guvernamentale,

numai în baza raporturilor obișnuite pe care le au cu o entitate (deși acestea pot afecta libertatea de acțiune a entității sau pot să participe la procesul decizional al entității)

și
 - (d) un client, furnizor, francizor, distribuitor sau agent general cu care o entitate desfășoară un volum semnificativ de activități economice, numai în virtutea dependenței economice rezultate.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

12. *Relațiile între societățile-mamă și filiale sunt prezentate indiferent dacă au avut sau nu loc tranzacții între părțile afiliate în cauză. O entitate indică denumirea societății-mamă și, în cazul în care este diferită, cea a societății care deține controlul suprem în cadrul grupului. În cazul în care nici societatea-mamă, nici societatea care deține controlul suprem în cadrul grupului nu întocmesc situații financiare care să fie puse la dispoziția publicului, se prezintă și denumirea următoarei societăți-mamă imediat superioare, pe scară ierarhică, care își face publice situațiile financiare.*
13. Pentru a permite utilizatorilor de situații financiare să își formeze o opinie privind efectele relațiilor cu părți afiliate asupra unei entități, este oportun să se prezinte relația cu părți afiliate atunci când există o situație de control, indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între părțile afiliate.
14. Identificarea relațiilor părților afiliate între societățile-mamă și filiale completează cerințele de prezentare a informațiilor din cadrul IAS 27, IAS 28 și IAS 31, care prevăd prezentarea și descrierea adecvată a investițiilor semnificative în filiale, entități asociate și entități controlate în comun.
15. Atunci când nici societatea-mamă, nici societatea care deține controlul suprem în cadrul grupului nu întocmesc situații financiare care să fie puse la dispoziția publicului, entitatea prezintă denumirea următoarei societăți-mamă, pe scară ierarhică, care își face publice aceste situații. Următoarea societate-mamă pe scara ierarhică este prima societate-mamă din grup care este imediat superioară societății-mamă care întocmește situații financiare consolidate ce se pun la dispoziția publicului.
16. *O entitate prezintă informațiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere per total și pentru fiecare dintre categoriile următoare:*
 - (a) *beneficiile pe termen scurt ale angajaților;*
 - (b) *beneficiile post-angajare;*
 - (c) *alte beneficii pe termen lung;*
 - (d) *beneficiile acordate la încetarea contractului de muncă*

▼M5

și

(e) *plata pe bază de acțiuni.*

17. *În cazul în care au existat tranzacții între părți afiliate, o entitate prezintă natura relației dintre părțile afiliate, precum și informații privind tranzacțiile și soldurile scadente necesare pentru înțelegerea efectului potențial al relației asupra situațiilor financiare. Aceste cerințe de prezentare a informațiilor completează cerințele de la punctul 16 privind prezentarea modului de compensare a personalului-cheie din conducere. Următoarele informații constituie minimul de informații care trebuie prezentate:*

(a) *valoarea tranzacțiilor;*(b) *valoarea soldurilor scadente și:*(i) *clauzele și condițiile acestora, inclusiv existența eventualelor garanții, și natura contraprestației care se furnizează la decontare*

și

(ii) *detalii privind orice garanții acordate sau primite;*(c) *provizioanele privind creanțele incerte aferente valorii soldurilor scadente*

și

(d) *cheltuiala recunoscută în cursul perioadei cu privire la creanțele nerecuperabile sau incerte datorate de părțile afiliate.*

18. *Informațiile prevăzute la punctul 17 sunt prezentate separat pentru fiecare dintre următoarele categorii:*

(a) *societatea-mamă;*(b) *entitățile care dețin controlul comun sau exercită o influență semnificativă asupra entității;*(c) *filiale;*(d) *entitățile asociate;*(e) *asocierile în participație în care entitatea este asociată;*(f) *personalul-cheie din conducere al entității sau al societății-mamă*

și

(g) *alte părți afiliate.*

19. *Clasificarea sumelor de plătit sau de încasat de la părți afiliate în diferite categorii, în conformitate cu punctul 18, completează cerința de prezentare din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* pentru informațiile care trebuie prezentate fie în bilanț, fie în note. Categoriile sunt extinse pentru a permite o analiză mai amănunțită a soldurilor părților afiliate și pentru a se aplica tranzacțiilor cu părțile afiliate.*

20. *Următoarele sunt exemple de tranzacții care se prezintă în cazul în care sunt efectuate cu o parte afiliată:*

(a) *cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu);*(b) *cumpărări sau vânzări de proprietăți imobiliare sau de alte active;*(c) *prestări sau achiziții de servicii;*(d) *contracte de leasing;*(e) *transferuri de cercetare și dezvoltare;*(f) *transferuri în cadrul contractelor de licență;*(g) *transferuri în cadrul contractelor de finanțare (inclusiv împrumuturi și aporturi de capital în numerar sau în natură);*(h) *furnizarea de garanții personale și de garanții reale*

și

(i) *decontarea pasivelor în numele entității sau de către entitate în numele altei părți.*

▼ M10

Participarea unei societăți-mamă sau a unei filiale într-un plan de beneficii determinate care împarte riscurile între entitățile unui grup reprezintă o tranzacție între părți aflate în legătură [a se vedea alineatul (34B) din IAS 19].

▼ M5

21. Se prezintă informații cu privire la faptul că tranzacțiile între părți afiliate au fost efectuate în condiții echivalente cu cele care predomină în tranzacțiile derulate în condiții de concurență normală numai în cazul în care aceste condiții pot fi dovedite.
22. *Elementele de natură similară pot fi prezentate agregat, cu excepția cazului în care este necesară prezentarea separată pentru a înțelege efectele tranzacțiilor între părți afiliate asupra situațiilor financiare ale entității.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

23. *O entitate aplică prezentul standard pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA IAS 24 (REFORMATAT ÎN 1994)

24. Prezentul standard înlocuiește IAS 24 *Prezentarea informațiilor referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate* (reformatat în 1994).

▼ **M5**

APENDICE

Modificare la standardul IAS 30

Prezenta modificare se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezenta modificare se aplică și pentru perioada anterioară în cauză.

A1. În IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare*, punctul 58 se modifică după cum urmează:

58. Atunci când banca desfășoară tranzacții cu părți afiliate, se recomandă prezentarea naturii relației cu părțile afiliate, precum și a informațiilor privind tranzacțiile și soldurile exigibile, necesare pentru înțelegerea efectelor potențiale ale relației asupra situațiilor financiare ale băncii. Informațiile sunt prezentate în conformitate cu IAS 24 și cuprind informații privind politica de creditare a unei bănci față de părțile afiliate și, în ceea ce privește tranzacțiile cu părți afiliate, sumele incluse în:

(a) ...

▼ **B****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 26
(REFORMULAT 1994)****Contabilitatea și raportarea planurilor de pensii**

Prezentul standard internațional de contabilitate reformulat înlocuiește standardul aprobat inițial de Consiliu în iunie 1986. Standardul este prezentat în formatul revizuit adoptat pentru standardele internaționale de contabilitate începând cu 1991. Textul aprobat inițial nu a suferit modificări substanțiale. Anumite noțiuni au fost modificate pentru asigurarea consecvenței cu practicile actuale ale IASC.

CUPRINS

	Puncte
Domeniul de aplicare	1-7
Definiții	8-12
Planuri de contribuții determinate	13-16
Planuri de beneficii determinate	17-31
Valoarea curentă actuarială a pensiilor promise	23-26
Frecvența evaluărilor actuariale	27
Conținutul raportului	28-31
Totalitatea planurilor	32-36
Evaluarea activelor planurilor	32-33
Prezentarea informațiilor	34-36
Data intrării în vigoare	37

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

DOMENIUL DE APLICARE

1. ***Prezentul standard se va aplica rapoartelor întocmite de planurile de pensii, în cazul în care se întocmesc astfel de rapoarte.***
2. Planurile de pensii poartă, deseori, diverse alte denumiri, precum „scheme de pensii”, „scheme de anuități” sau „scheme de beneficii aferente pensionării”. Prezentul standard tratează un plan de pensii ca o entitate raportoare distinctă de angajatorii participanților la plan. Toate

▼B

celelalte standarde internaționale de contabilitate se aplică rapoartelor întocmite de planurile de pensii în măsura în care nu sunt înlocuite de prezentul standard.

3. Prezentul standard reglementează contabilitatea și rapoartele pe care un plan le prezintă tuturor participanților, ca grup. Standardul nu reglementează rapoartele prezentate participanților individuali referitoare la drepturile lor la pensii.
4. IAS 19, Beneficiile angajaților, reglementează determinarea costurilor aferente pensiilor în situațiile financiare ale angajatorilor care au planuri de pensii. Prin urmare, prezentul standard completează IAS 19.
5. Planurile de pensii pot fi planuri de contribuții determinate sau planuri de beneficii determinate. Multe dintre aceste planuri impun crearea unor fonduri separate, care pot sau nu pot să aibă personalitate juridică distinctă și care pot sau nu pot să aibă administratori, în care se plătesc contribuțiile și din care sunt plătite pensiile. Prezentul standard se aplică indiferent dacă este creat sau nu un astfel de fond și indiferent dacă există sau nu administratori.
6. Planurile de pensii care au active investite în societăți de asigurări sunt supuse aceluiași cerințe de contabilitate și finanțare ca și acordurile private de investiții. În consecință, ele intră sub incidența prezentului standard, cu excepția cazului în care contractul cu societatea de asigurări este încheiat în numele unui anumit participant sau al unui grup de participanți, iar obligația de plată a pensiilor îi revine exclusiv societății de asigurări.
7. Prezentul standard nu reglementează alte forme de beneficii ale angajaților, precum plățile compensatorii pentru rezilierea contractelor de muncă, contractele de compensare amânată, concediile pentru vechime în muncă, planurile speciale pentru pensionare anticipată sau concediere, fondurile de asigurări medicale sau de protecție socială sau planurile de prime. De asemenea, contractele guvernamentale pentru asigurări sociale nu intră sub incidența prezentului standard.

DEFINIȚII

8. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Planurile de pensii sunt contracte în temeiul cărora o întreprindere acordă beneficii angajaților săi în momentul terminării activității acestora sau ulterior (fie sub forma unui venit anual, fie ca plată unică), în cazul în care beneficiile în cauză sau contribuțiile angajatorului pentru beneficiile în cauză pot fi determinate sau estimate înaintea pensionării conform prevederilor unui document sau conform practicilor întreprinderii.

Planurile de contribuții determinate sunt planuri de pensii în cadrul cărora sumele care urmează a fi plătite ca pensii sunt determinate de contribuțiile la un fond și de câștigurile obținute din investirea acestor contribuții.

Planurile de beneficii determinate sunt planurile de pensii în cadrul cărora sumele care urmează a fi plătite ca pensii sunt determinate printr-o formulă bazată, de obicei, pe câștigurile și/sau anii de serviciu.

Finanțarea reprezintă transferul de active către o entitate (fondul) separată de întreprinderea angajatorului pentru acoperirea obligațiilor viitoare privind plata pensiilor.

În sensul prezentului standard sunt utilizați, de asemenea, următorii termeni:

Participanții sunt membrii unui plan de pensii, precum și alte persoane care au dreptul la beneficii în cadrul planului.

Activele nete disponibile pentru plata pensiilor sunt activele unui plan minus orice pasive altele decât valoarea curentă actuarială a pensiilor promise.

Valoarea curentă actuarială a pensiilor promise este valoarea curentă a plăților previzionate pe care un plan de pensii va trebui să le efectueze către angajații actuali și foștii angajați, în temeiul serviciilor deja prestate.

▼ B

Beneficiile dobândite reprezintă beneficiile a căror plată nu este condiționată de continuitatea angajării, în conformitate cu clauzele planului de pensii.

9. Unele planuri de pensii au sponsori, alții decât angajatorii; prezentul standard se aplică, de asemenea, rapoartelor unor astfel de planuri.
10. Majoritatea planurilor de pensii sunt bazate pe contracte oficiale. Unele planuri sunt neoficiale, dar au dobândit un anumit nivel de obligativitate ca urmare a practicilor stabilite de angajator. În timp ce unele planuri permit angajatorilor să își limiteze obligațiile în cadrul planurilor, de obicei este dificil pentru angajator să anuleze un plan dacă dorește să își păstreze angajații. Planurile neoficiale intră sub incidența metodelor contabile și de raportare aplicabile planurilor oficiale.
11. Multe planuri de pensii prevăd înființarea de fonduri separate în care se varsă contribuțiile și din care se plătesc pensiile. Astfel de fonduri pot fi administrate de părți care acționează independent în gestionarea activelor fondului. Astfel de părți se numesc, în unele țări, administratori. Termenul de administrator este utilizat în prezentul standard pentru a descrie astfel de părți, indiferent dacă a fost sau nu instituit un contract de administrare.
12. Planurile de pensii sunt descrise, în mod normal, fie ca planuri de contribuții determinate, fie ca planuri de beneficii determinate, fiecare având caracteristici distincte. Există totuși, rareori, planuri care prezintă caracteristici ale amândurora. În sensul prezentului standard, astfel de planuri hibride sunt considerate a fi planuri de beneficii determinate.

PLANURI DE CONTRIBUȚII DETERMINATE

13. ***Raportul unui plan de contribuții determinate va conține o situație a activelor nete disponibile pentru plata pensiilor și o descriere a politicii de finanțare.***
14. În cazul unui plan de contribuții determinate, valoarea beneficiilor viitoare la care are dreptul un anumit participant este determinată de contribuțiile plătite de către angajator, de către participant sau de către amândoi, pe de-o parte, și de eficiența operațională și de câștigurile din investiții ale fondului, pe de altă parte. Obligația unui angajator este stinsă, de obicei, prin plata contribuțiilor către fond. În mod normal, nu este necesar să se consulte un actuar, cu toate că serviciile acestuia pot fi utilizate uneori pentru estimarea pensiilor viitoare care ar putea fi obținute pe baza contribuțiilor curente și a unor diverse niveluri ale contribuțiilor viitoare și ale câștigurilor din investiții.
15. Participanții sunt interesați de activitățile planului, deoarece acestea le influențează direct nivelul pensiilor viitoare. Participanții sunt interesați să știe dacă au fost vărsate contribuțiile și dacă s-a efectuat un control adecvat pentru protejarea drepturilor beneficiarilor. Un angajator este interesat de gestionarea eficientă și corectă a planului.
16. Obiectivul raportării unui plan de contribuții determinate este de a furniza periodic informații privind planul și performanțele investițiilor sale. Acest obiectiv este realizat, de obicei, prin întocmirea unui raport care include următoarele elemente:
 - (a) o descriere a principalelor activități desfășurate în cursul perioadei și efectul oricăror modificări ale planului, ale structurii participanților și ale termenilor și condițiilor acestuia;
 - (b) situații privind tranzacțiile și performanțele investiționale din cursul perioadei și poziția financiară a sistemului la sfârșitul acesteia și
 - (c) o descriere a politicilor investiționale.

PLANURI DE BENEFICII DETERMINATE

17. ***Raportul unui plan de beneficii determinate va conține fie:***
 - (a) ***o situație care să prezinte:***
 - (i) ***activele nete disponibile pentru plata pensiilor;***
 - (ii) ***valoarea curentă actuarială a pensiilor promise, defalcată pentru beneficii dobândite și nedobândite și***

▼ **B**

(iii) *excedentul sau deficitul rezultat sau*

(b) *o situație a activelor nete disponibile pentru plata pensiilor, care să cuprindă fie:*

(i) *o notă care să prezinte valoarea curentă actuarială a pensiilor promise, defalcată pentru beneficii dobândite și nedobândite sau*

(ii) *o trimitere la aceste informații în cadrul unui raport actuarial anexat.*

În cazul în care, la data întocmirii raportului, nu a fost realizată o evaluare actuarială, va fi utilizată cea mai recentă evaluare, specificându-se data evaluării.

18. *În sensul punctului 17, valoarea curentă actuarială a pensiilor promise se va determina pe baza pensiilor promise conform planului în schimbul serviciilor prestate la zi, folosindu-se fie nivelurile curente ale salariilor, fie niveluri prognozate și specificându-se baza de calcul. De asemenea, va fi prezentat efectul oricăror modificări ale ipotezelor actuariale care au avut un efect semnificativ asupra valorii curente actuariale a pensiilor promise.*
19. *Raportul va explica relația dintre valoarea curentă actuarială a pensiilor promise și activele nete disponibile pentru plata pensiilor, precum și politica de finanțare a pensiilor promise.*
20. *În cadrul unui plan de beneficii determinate, plata pensiilor promise depinde de poziția financiară a sistemului și de capacitatea participanților de a plăti sistemului contribuții viitoare, precum și de performanțele investiționale și de eficiența operațională a sistemului.*
21. *Este nevoie ca un plan de beneficii determinate să fie supus periodic unei consilieri actuariale pentru evaluarea situației financiare a sistemului, revizuirea ipotezelor și efectuarea de recomandări privind nivelurile viitoare ale contribuțiilor.*
22. *Obiectivul rapoartelor întocmite de sistemele de beneficii determinate este de a oferi periodic informații privind resursele financiare și activitățile sistemului care sunt necesare pentru evaluarea, în timp, a relației dintre acumularea resurselor și pensiile plătite. Acest obiectiv este realizat, de obicei, prin întocmirea unui raport care include următoarele elemente:*
 - (a) *o descriere a principalelor activități desfășurate în cursul perioadei și efectul oricăror modificări ale planului, ale structurii participanților și ale clauzelor și condițiilor acestuia;*
 - (b) *situații privind tranzacțiile și performanțele investiționale din cursul perioadei și poziția financiară a planului la sfârșitul acesteia;*
 - (c) *informații actuariale, fie în situațiile financiare, fie într-un raport separat;*
 - (d) *descrierea politicilor investiționale.*

Valoarea curentă actuarială a pensiilor promise

23. *Valoarea curentă a plăților previzionate de un plan de pensii poate fi calculată și raportată folosind nivelurile curente ale salariilor sau niveluri prognozate ale salariilor până în momentul pensionării participanților.*
24. *Motivele care susțin utilizarea nivelurilor curente ale salariilor includ:*
 - (a) *valoarea curentă actuarială a pensiilor promise poate fi calculată mai obiectiv ca sumă a valorilor care pot fi atribuite în prezent fiecărui participant la plan decât pe baza nivelurilor prognozate ale salariilor, pentru că sunt necesare mai puține ipoteze;*
 - (b) *creșterile pensiilor determinate de o creștere salarială devin o obligație pentru plan în momentul în care are loc creșterea salarială și*
 - (c) *valoarea curentă actuarială a pensiilor promise calculată pe baza nivelurilor curente ale salariilor este, în general, mai apropiată de valoarea care ar trebui plătită în cazul anulării sau suspendării planului.*
25. *Motivele care susțin utilizarea nivelurilor prognozate ale salariilor includ:*

▼B

- (a) informațiile financiare vor fi întocmite conform principiului continuității activității, indiferent de ipotezele și estimările care vor fi efectuate;
 - (b) în cazul planurilor bazate pe salariul final, beneficiile sunt determinate pe baza salariilor plătite în apropierea datei de pensionare sau la data pensionării; prin urmare, salariile, nivelurile contribuțiilor și ratele rentabilității trebuie prognozate și
 - (c) eșecul încorporării salariilor prognozate, în măsura în care cea mai mare parte a finanțării se calculează pe baza prognozelor privind salariile, poate conduce la raportarea unui aparent surplus de finanțare, fără ca planul să beneficieze de un astfel de surplus, sau la raportarea unei finanțări adecvate când planul înregistrează, în realitate, un deficit.
26. Valoarea curentă actuarială a pensiilor promise, calculată pe baza salariilor curente, este prezentată în raportul unui plan pentru a indica obligația privind plata beneficiilor dobândite până la data întocmirii raportului. Valoarea curentă actuarială a pensiilor promise, calculată pe baza salariilor prognozate, este prezentată pentru a indica amploarea obligației potențiale, conform principiului continuității activității care stă, în general, la baza finanțării. În plus față de prezentarea valorii curente actuariale a pensiilor promise, ar putea fi necesare explicații detaliate pentru a indica în mod clar contextul în care va fi interpretată valoarea curentă actuarială a pensiilor promise. Aceste explicații pot fi prezentate ca informații privind adecvarea finanțării planificate pentru viitor și a politicii de finanțare bazate pe prognoze privind salariile. Astfel de explicații pot fi incluse în informațiile financiare sau în raportul elaborat de actuar.

Frecvența evaluărilor actuariale

27. În multe țări, evaluările actuariale nu se realizează mai des decât o dată la fiecare trei ani. În cazul în care nu a fost efectuată o evaluare actuarială la data raportului, se utilizează cea mai recentă evaluare actuarială și se specifică data acesteia.

Conținutul raportului

28. Pentru sistemele de beneficii determinate, informațiile sunt prezentate într-unul dintre următoarele formate care reflectă practicile diferite de întocmire și prezentare a informațiilor actuariale:
- (a) o situație inclusă în raport care prezintă activele nete disponibile pentru plata pensiilor, valoarea curentă actualizată a pensiilor promise și excedentul sau deficitul rezultat. Raportul planului conține, de asemenea, situații privind modificările activelor nete disponibile pentru plata pensiilor și modificările valorii curente actuariale a pensiilor promise. Raportul poate include, de asemenea, un raport separat elaborat de un actuar care să susțină valoarea curentă actuarială a pensiilor promise;
 - (b) un raport care cuprinde o situație a activelor nete disponibile pentru plata pensiilor și o situație a modificărilor acestor active nete. Valoarea curentă actuarială a pensiilor promise este prezentată într-o notă la aceste situații. Raportul poate include, de asemenea, un raport separat elaborat de un actuar care să susțină valoarea curentă actuarială a pensiilor promise și
 - (c) un raport care include o situație a activelor nete disponibile pentru plata beneficiilor și o situație a modificărilor acestor active nete, valoarea curentă actuarială a pensiilor promise fiind prezentată într-un raport actuarial separat.

Pentru fiecare format, situațiile pot fi însoțite de un raport al administratorului de active sau un raport al conducerii sau de gestiune și un raport asupra investiției.

29. Cei care susțin formatele descrise la punctul 28 literele (a) și (b) consideră că cuantificarea pensiilor promise și celelalte informații prevăzute în formatele respective ajută utilizatorii să evalueze situația curentă a planului și probabilitatea ca obligațiile sistemului să fie respectate. Ei susțin, de asemenea, că rapoartele financiare trebuie să fie complete și nu trebuie să se bazeze pe situații anexate. Cu toate acestea, unii consideră că formatul descris la punctul 28 litera (a) poate lăsa impresia că există un pasiv, în timp ce valoarea curentă

▼B

actuarială a pensiilor promise nu prezintă, în opinia lor, toate caracteristicile unui element de pasiv.

30. Cei care susțin formatul descris la punctul 28 litera (c) consideră că valoarea curentă actuarială a pensiilor promise nu trebuie inclusă în situația activelor nete disponibile pentru plata pensiilor, ca în formatul descris la punctul 28 litera (a) și nici nu trebuie prezentată într-o notă, în conformitate cu formatul de la punctul 28 litera (b), deoarece aceasta va fi comparată direct cu activele planului, iar o astfel de comparație ar putea să nu fie validă. Ei susțin că actuarii nu compară în mod necesar valoarea curentă actuarială a pensiilor promise cu valoarea de piață a investițiilor, ci evaluează, mai degrabă, valoarea curentă a fluxurilor de numerar prognozate a fi obținute din investiții. Prin urmare, cei care susțin acest format consideră că este puțin probabil ca o astfel de comparație să reflecte evaluarea generală a planului de către actuar și ar putea fi înțeleasă greșit. De asemenea, unii consideră că, indiferent dacă sunt cuantificate sau nu, informațiile privind pensiile promise vor fi prezentate doar într-un raport actuarial separat, în care se pot furniza explicațiile necesare.
31. Prezentul standard acceptă păreri favorabile furnizării de informații privind pensiile promise într-un raport actuarial separat. Prezentul standard respinge argumentele împotriva cuantificării valorii curente actuariale a pensiilor promise. În consecință, formatele descrise la punctul 28 literele (a) și (b) sunt considerate acceptabile în temeiul prezentului standard, la fel ca formatul descris la punctul 28 litera (c), cu condiția ca informațiile financiare să conțină o trimitere la un raport actuarial care prezintă valoarea curentă actuarială a pensiilor promise și să fie însoțite de raportul în cauză.

TOTALITATEA PLANURILOR

Evaluarea activelor planului

32. ***Investițiile planurilor de pensii vor fi contabilizate la valoarea justă. În cazul titlurilor de plasament, valoarea justă este valoarea de piață. În cazul în care planul are investiții pentru care nu este posibilă o estimare a valorii juste, se va specifica motivul pentru care nu se utilizează valoarea justă.***
33. În cazul titlurilor de plasament, valoarea justă este, în general, valoarea de piață, deoarece aceasta este considerată cea mai utilă evaluare atât a titlurilor la data elaborării rapoartelor, cât și a rentabilității investițiilor în cursul perioadei. Titlurile care au o valoare fixă de răscumpărare și care au fost achiziționate pentru a face față obligațiilor planului de pensii, sau unei anumite părți a acestora, pot fi contabilizate la o valoare bazată pe valoarea lor finală de răscumpărare, presupunând o rată de rentabilitate constantă până la scadență. În cazul în care planul are investiții pentru care nu este posibilă o estimare a valorii juste, se specifică motivele pentru care nu se utilizează valoarea justă. În cazul în care investițiile sunt contabilizate la alte valori decât valoarea de piață sau valoarea justă, se menționează, de asemenea, valoarea lor justă. Activele utilizate pentru funcționarea fondului sunt contabilizate în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate aplicabile.

Prezentarea informațiilor

34. ***Raportul unui sistem de pensii, indiferent dacă este un plan de contribuții determinate sau un plan de beneficii determinate, va conține următoarele informații:***
- (a) ***o situație a modificărilor activelor nete disponibile pentru plata pensiilor;***
 - (b) ***o sinteză a politicilor contabile semnificative și***
 - (c) ***o descriere a planului și efectele oricăror modificări ale planului intervenite în cursul perioadei.***
35. Rapoartele prezentate de planurile de pensii includ următoarele elemente, după caz:
- (a) o situație a activelor nete disponibile pentru plata pensiilor, care prezintă:
 - (i) activele la sfârșitul perioadei, clasificate corespunzător;

▼B

- (ii) baza de evaluare a activelor;
 - (iii) detalii privind orice investiție individuală care depășește fie 5 % din activele nete disponibile pentru plata pensiilor, fie 5 % din orice clasă sau tip de titluri;
 - (iv) detalii privind orice investiții în întreprinderea angajatoare și
 - (v) pasivele, altele decât valoarea curentă actuarială a pensiilor promise;
- (b) o situație a modificărilor activelor nete disponibile pentru plata pensiilor, care prezintă:
- (i) contribuțiile angajatorilor;
 - (ii) contribuțiile angajaților;
 - (iii) venituri din investiții, precum dobânzi și dividende;
 - (iv) alte venituri;
 - (v) pensiile plătite sau de plătit (defalcate pe categorii, de exemplu: pensii, ajutoare în caz de deces sau pensii de invaliditate, plăți forfetare);
 - (vi) cheltuieli administrative;
 - (vii) alte cheltuieli;
 - (viii) impozite pe profit;
 - (ix) profitul sau pierderea la cesionarea investițiilor și modificări ale valorii investițiilor și
 - (x) transferuri de la și către alte planuri;
- (c) o descriere a politicilor de finanțare;
- (d) pentru planurile de beneficii determinate, valoarea curentă actuarială a pensiilor promise (care pot fi defalcate în drepturi dobândite sau nedobândite încă), calculată pe baza pensiilor promise conform clauzelor planului în schimbul serviciilor prestate la zi, folosind fie nivelurile curente ale salariilor, fie nivelurile prognozate ale salariilor; aceste informații pot fi incluse într-un raport actuarial anexat, care va fi citit împreună cu informațiile financiare aferente și
- (e) pentru planurile de beneficii determinate, o descriere a ipotezelor actuariale semnificative și a metodei utilizate pentru calcularea valorii curente actuariale a pensiilor promise.
36. Raportul unui plan de pensii conține o descriere a sistemului, fie în cadrul informațiilor financiare, fie într-un raport separat. Descrierea poate conține următoarele elemente:
- (a) numele angajatorilor și grupurile de salariați incluși în plan;
 - (b) numărul participanților care primesc beneficii și numărul altor participanți, clasificați în mod adecvat;
 - (c) tipul planului – plan de contribuții determinate sau plan de beneficii determinate;
 - (d) o notă din care să rezulte dacă participanții contribuie la plan;
 - (e) o descriere a beneficiilor promise participanților;
 - (f) descrierea condițiilor în care planul poate fi lichidat și
 - (g) modificări ale elementelor menționate la literele (a)-(f) survenite în cursul perioadei de raportare.

Pot exista trimiteri la alte documente care sunt ușor disponibile utilizatorilor și în care este descris sistemul, iar în raport să fie prezentate doar informații privind modificările ulterioare ale raportului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

37. *Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare ale planurilor de pensii aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1988 sau ulterior acestei date.*

▼ **M5****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 27****Situații financiare consolidate și individuale**

CUPRINS

	Puncte
Domeniul de aplicare	1-3
Definiții	4-8
Prezentarea situațiilor financiare consolidate	9-11
Domeniul de aplicare al situațiilor financiare consolidate	12-21
Proceduri de consolidare	22-36
Contabilizarea investițiilor în filiale, entități controlate în comun și entități asociate în situațiile financiare individuale	37-39
Prezentarea informațiilor	40-42
Data intrării în vigoare	43
Retragerea altor prevederi	44-45

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 27 (revizuit în 2000) *Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

DOMENIUL DE APLICARE

1. ***Prezentul standard trebuie aplicat la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate pentru un grup de entități aflate sub controlul unei societăți-mamă.***
2. Prezentul standard nu reglementează metodele de contabilizare pentru combinările de întreprinderi și efectele lor asupra consolidării, inclusiv fondul comercial care rezultă dintr-o combinare de întreprinderi (a se vedea IAS 22 *Combinări de întreprinderi*).
3. ***Prezentul standard se aplică, de asemenea, în cazul contabilizării investițiilor în filiale, entități controlate în comun și entități asociate atunci când entitatea alege să prezinte situații financiare individuale sau atunci când reglementările locale o impun.***

DEFINIȚII

4. ***În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:***

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup prezentate ca situații ale unei entități economice unice.

Controlul este autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei entități, cu scopul de a obține beneficii din activitățile sale.

Metoda costului este o metodă de contabilizare a unei investiții prin care investiția este recunoscută la cost. Investitorul recunoaște venitul din investiție numai în măsura în care îi sunt distribuite sume din profiturile cumulate ale entității în care s-a investit, apărute după data achiziției. Sumele distribuite care depășesc valoarea profiturilor cumulate sunt considerate o recuperare a investiției și sunt recunoscute ca o reducere a costului investiției.

Grupul cuprinde o societate-mamă și toate filialele ei.

Interesul minoritar este acea parte din profitul sau pierderea și din activele nete ale unei filiale care poate fi atribuită participațiilor la capitalurile proprii care nu sunt deținute, direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, de societatea-mamă.

Societatea-mamă este o entitate care are una sau mai multe filiale.

▼ **M5**

Situațiile financiare individuale sunt situațiile financiare prezentate de o societate-mamă, un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt înregistrate pe baza participării directe în capitalurile proprii și nu pe baza rezultatelor și a activelor nete raportate ale entităților în care s-a investit.

Filiala este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (denumită societate-mamă).

5. O societate-mamă sau o filială a acesteia poate fi un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun. În astfel de cazuri, situațiile financiare consolidate întocmite și prezentate în conformitate cu prezentul standard sunt, de asemenea, întocmite astfel încât să fie conforme cu IAS 28 *Investiții în entități asociate* și IAS 31 *Interese în asocierile în participație*.
6. În cazul unei entități descrise la punctul 5, situațiile financiare individuale sunt cele întocmite și prezentate suplimentar față de situațiile financiare menționate la punctul 5. Nu este necesar ca la situațiile respective să se anexeze situații financiare individuale sau să fie însoțite de situații financiare individuale.
7. Situațiile financiare ale unei entități care nu are o filială, o entitate asociată sau un interes de participație într-o entitate controlată în comun nu constituie situații financiare individuale.
8. O societate-mamă care este scutită, în conformitate cu punctul 10, de obligația de a prezenta situații financiare consolidate, poate prezenta numai situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare.

PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE

9. *O societate-mamă, cu excepția celeia menționate la punctul 10, prezintă situații financiare consolidate în care își consolidează investițiile în filiale în conformitate cu dispozițiile prezentului standard.*
10. *O societate-mamă nu este obligată să prezinte situații financiare consolidate numai în cazul în care:*
 - (a) *societatea-mamă este, la rândul ei, o filială deținută integral sau parțial de o altă entitate, iar ceilalți proprietari ai săi, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost informați cu privire la faptul că societatea-mamă nu prezintă situații financiare consolidate și nu au obiecții cu privire la această situație;*
 - (b) *instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale societății-mamă nu sunt tranzacționate pe o piață publică [o bursă de valori națională sau străină sau o piață extrabursieră nereglementată (OTC), inclusiv piețele locale și regionale];*
 - (c) *societatea-mamă nu a depus și nici nu este în curs să depună situațiile financiare proprii la o comisie pentru valori mobiliare sau alt organism de reglementare, în vederea emiterii unui anumit tip de instrumente pe o piață publică*
și
 - (d) *societatea-mamă care deține controlul suprem în cadrul grupului sau orice societate-mamă intermediară întocmește situații financiare consolidate în vederea punerii la dispoziția publicului, întocmite în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară.*
11. O societate-mamă care optează, în conformitate cu punctul 10, să nu prezinte situații financiare consolidate și să prezinte numai situații financiare individuale trebuie să îndeplinească cerințele de la punctele 37-42.

DOMENIUL DE APLICARE AL SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE

12. *Situațiile financiare consolidate includ toate filialele societății-mamă, cu excepția celor menționate la punctul 16.*

▼ M5

13. Se presupune că există control atunci când societatea-mamă deține, direct sau indirect, prin filiale, mai mult de jumătate din numărul de voturi ale unei entități, cu excepția situațiilor excepționale în care se poate demonstra în mod clar că acest tip de proprietate nu constituie control. Controlul există și atunci când societatea-mamă deține jumătate sau mai puțin din numărul de voturi ale unei entități, atunci când (*):
- (a) deține peste jumătate din drepturile de vot, în baza unui acord cu alți investitori;
 - (b) deține autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale entității prin statut sau contract;
 - (c) deține autoritatea de a numi sau a înlocui majoritatea membrilor din consiliul de administrație sau un organ de conducere echivalent cu acesta, iar controlul entității este exercitat de consiliu sau de acel organism echivalent
sau
 - (d) deține majoritatea drepturilor de vot la adunările consiliului de administrație sau ale organului de conducere echivalent, iar controlul entității este exercitate de consiliu sau de organul de conducere echivalent.
14. O entitate poate să dețină bonuri de subscriere (warante) de acțiuni, opțiuni de cumpărare de acțiuni, instrumente de datorie sau de capitaluri proprii care sunt convertibile în acțiuni ordinare sau poate deține alte instrumente similare care au capacitatea, în cazul exercitării sau al convertirii, de a conferi entității drept de vot sau de a reduce dreptul de vot al altor părți asupra politicilor financiare și de exploatare ale unei alte entități (drepturi potențiale de vot). Existența și efectul drepturilor potențiale de vot care se pot exercita sau converti la momentul actual, inclusiv drepturile potențiale de vot deținute de o altă entitate, sunt luate în considerare la evaluarea autorității unei entități de a controla politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități. Drepturile potențiale de vot nu se pot exercita sau converti la momentul actual atunci când, de exemplu, nu se pot exercita sau converti până la o anumită dată ulterioară sau până la producerea unui anumit eveniment din viitor.
15. Atunci când evaluează dacă drepturile potențiale de vot contribuie la control, entitatea examinează toate faptele și evenimentele (inclusiv condițiile de exercitare a drepturilor potențiale de vot și a oricăror alte angajamente contractuale, luate în considerare individual sau în combinație) care afectează drepturile potențiale de vot, cu excepția intenției conducerii și a capacității sale financiare de a exercita sau converti.
16. ***O filială este exclusă de la consolidare atunci când există dovezi din care să reiasă că (a) intenția este ca acest control să fie temporar deoarece filiala este achiziționată și deținută strict în scopul cedării în termen de douăsprezece luni de la achiziție și (b) conducerea caută în mod activ un cumpărător. Investițiile în astfel de filiale sunt clasificate ca investiții deținute pentru tranzacționare și sunt contabilizate în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare.***
17. Atunci când o filială exclusă anterior de la consolidare în conformitate cu punctul 16 nu este cedată în termen de douăsprezece luni, ea este consolidată cu începere de la data achiziției (a se vedea IAS 22). Situațiile financiare pentru perioadele ulterioare achiziției sunt retratate în consecință.
18. O situație excepțională este cea în care o entitate poate să își fi găsit un cumpărător pentru o filială exclusă de la consolidare în conformitate cu punctul 16, însă poate să nu fi finalizat vânzarea în termen de douăsprezece luni de la achiziție din cauza necesității de a obține acordul autorităților de reglementare sau al altor autorități. Entitatea nu este obligată să consolideze o astfel de filială în cazul în care vânzarea este în curs de desfășurare la data bilanțului și nu există nici un motiv pentru a considera că nu va fi finalizată în scurt timp după data bilanțului.
19. O filială nu este exclusă de la consolidare numai pentru simplu motiv că investitorul este o organizație de capital de risc, un fond mutual, un fond de investiții sau o entitate similară.

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-12 Consolidare - Entități cu scop special.

▼M5

20. O filială nu este exclusă de la consolidare pentru motivul că activitățile ei diferă de activitățile celorlalte entități din cadrul grupului. Prin consolidarea unor astfel de filiale și prezentarea în situațiile financiare consolidate a informațiilor suplimentare privind diversele activități economice ale filialelor se furnizează informații relevante pentru utilizatori. De exemplu, informațiile prevăzute în cadrul IAS 14 *Raportarea pe segmente* contribuie la explicarea semnificației diferitelor activități economice din cadrul grupului.
21. O societate-mamă pierde controlul atunci când pierde autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale entității în care a investit pentru a obține beneficii din activitățile acesteia. Pierderea controlului poate coincide sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de participare. De exemplu, pierderea poate surveni atunci când o filială se supune controlului efectuat de stat, o instanță, un administrator judiciar sau un organism de reglementare. De asemenea, ea poate surveni în urma unui acord contractual.

PROCEDURI DE CONSOLIDARE

22. La întocmirea situațiilor financiare consolidate, o entitate combină situațiile financiare ale societății-mamă cu cele ale filialelor sale element cu element, prin însumarea elementelor similare de active, pasive, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli. Pentru ca situațiile financiare consolidate să prezinte informațiile financiare privind grupul ca o entitate economică unică, se parcurg următoarele etape:
- (a) se elimină valoarea contabilă a investiției societății-mamă în fiecare filială și partea societății-mamă din capitalurile proprii ale fiecărei filiale (a se vedea IAS 22, care descrie modul de tratare a fondului comercial rezultat);
 - (b) se identifică interesele minoritare în profitul sau pierderea filialelor consolidate pentru perioada de raportare
și
 - (c) se identifică interesele minoritare în activele nete ale filialelor consolidate separat de capitalurile proprii ale societății-mamă. Interesele minoritare în activele nete constau în:
 - (i) valoarea intereselor minoritare respective la data combinării inițiale, calculată în conformitate cu IAS 22
și
 - (ii) partea acționarilor minoritari din variațiile capitalurilor proprii de la data combinării.
23. Atunci când există drepturi potențiale de vot, cotele-parte din profit sau pierdere și din variațiile în capitalurile proprii alocate societății-mamă și intereselor minoritare se determină pe baza participațiilor actuale în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor potențiale de vot.
24. ***Se elimină în totalitate soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile din interiorul grupului.***
25. Se elimină în totalitate soldurile și tranzacțiile din cadrul grupului, inclusiv veniturile, cheltuielile și dividendele. Se elimină în totalitate profiturile și pierderile rezultate din tranzacțiile în cadrul grupului, care sunt recunoscute în active, cum ar fi stocurile și activele imobilizate. Pierderile din cadrul grupului pot indica o depreciere care trebuie recunoscută în situațiile financiare consolidate. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică diferențelor temporare care apar din eliminarea profiturilor și a pierderilor rezultate din tranzacții în cadrul grupului.
26. ***Situațiile financiare ale societății-mamă și ale filialelor sale utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate sunt întocmite pentru aceeași dată de raportare. Atunci când datele de raportare ale societății-mamă și ale filialei sunt diferite, filiala întocmește, în vederea consolidării, situații financiare suplimentare, pentru aceeași dată de raportare ca și situațiile financiare ale societății-mamă, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.***
27. ***În cazul în care, în conformitate cu punctul 26, situațiile financiare ale unei filiale folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate sunt***

▼ **M5**

întocmite la o dată de raportare diferită de data de raportare a societății-mamă, se operează ajustări pentru a ține seama de tranzacții sau evenimente semnificative care au loc între data respectivă și data situațiilor financiare ale societății-mamă. În orice caz, diferența dintre data de raportare a filialei și cea a societății-mamă nu trebuie să depășească trei luni. Durata perioadelor de raportare și orice diferențe între datele de raportare trebuie să fie identice de la o perioadă la alta.

28. *Situațiile financiare consolidate sunt întocmite prin utilizarea unor politici contabile uniforme pentru tranzacții similare și alte evenimente în situații similare.*
29. În cazul în care un membru al grupului folosește alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare consolidate pentru tranzacții și alte evenimente asemănătoare, în împrejurări similare, situațiile sale financiare sunt ajustate în mod adecvat în momentul în care sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate.
30. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate de la data achiziției acesteia, astfel cum este definită aceasta în IAS 22. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate până la data la care societatea-mamă nu mai deține controlul asupra filialei. Diferența dintre încasările obținute din cedarea filialei și valoarea sa contabilă de la data cedării, inclusiv valoarea cumulată a eventualelor diferențe de curs valutar aferente filialei recunoscute în capitalurile proprii în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, este recunoscută în contul de profit și pierdere consolidat ca pierdere sau câștig din cedarea filialei.
31. *O investiție financiară într-o entitate este contabilizată în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, de la data la care aceasta încetează să mai fie o filială, cu condiția să nu devină o entitate asociată, în conformitate cu definiția din IAS 28, sau o entitate controlată în comun, în conformitate cu definiția din IAS 31.*
32. *Valoarea contabilă a investiției la data la care entitatea încetează să mai fie o filială este considerată drept cost, la evaluarea inițială, al unui activ financiar, în conformitate cu IAS 39.*
33. *Interesele minoritare sunt prezentate în bilanțul consolidat ca element de capitaluri proprii separat de capitalurile proprii ale acționarilor societății-mamă. Interesele minoritare în profitul sau pierderea grupului se prezintă, de asemenea, separat.*
34. Profitul sau pierderea sunt atribuite acționarilor societății-mamă și intereselor minoritare. Dat fiind că ambele sunt componente ale capitalurilor proprii, valoarea atribuită intereselor minoritare nu reprezintă venit sau cheltuială.
35. Pierderile care revin și acționarilor minoritari într-o filială consolidată pot depăși interesul minoritar în capitalurile proprii ale filialei. Surplusul și orice alte pierderi care revin și acționarilor minoritari se impută interesului majoritar, cu excepția cazului în care acționarii minoritari au o obligație irevocabilă și capacitatea de a face o investiție suplimentară pentru a acoperi pierderile. În cazul în care, ulterior, filiala raportează profituri, aceste profituri se alocă interesului majoritar până la recuperarea părții din pierdere aferentă acționarilor minoritari care a fost anterior absorbită de acționarii majoritari.
36. În cazul în care o filială are acțiuni preferențiale cumulative în circulație, deținute de interese minoritare și clasificate drept capitaluri proprii, societatea-mamă își calculează partea din profituri sau pierderi după ajustările necesare pentru a ține seama de dividendele aferente acestor acțiuni, indiferent dacă acestea au fost declarate sau nu.

CONTABILIZAREA INVESTIȚIILOR ÎN FILIALE, ENTITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN ȘI ENTITĂȚI ASOCIATE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE INDIVIDUALE

37. *La întocmirea situațiilor financiare individuale, investițiile în filiale, entități controlate în comun și entități asociate sunt contabilizate:*

(a) *la cost*

sau

▼ M5

(b) *în conformitate cu IAS 39.*

Aceeași metodă contabilă se aplică pentru fiecare categorie de investiții.

38. Prezentul standard nu specifică entitățile care întocmesc situații financiare individuale pentru a fi puse la dispoziția publicului. Punctele 37 și 39-42 se aplică atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale care sunt în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară. De asemenea, entitatea întocmește situații financiare consolidate care se pun la dispoziția publicului în conformitate cu cerințele punctului 9, cu excepția cazului în care se aplică excepția prevăzută la punctul 10.
39. *Investițiile în entități controlate în comun și entități asociate care sunt contabilizate în conformitate cu IAS 39 în situațiile financiare consolidate sunt contabilizate în același fel și în situațiile financiare individuale ale investitorului.*

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

40. *În situațiile financiare consolidate sunt prezentate următoarele informații:*
- (a) *faptul că o filială nu este consolidată în conformitate cu punctul 16;*
 - (b) *[eliminat]*
 - (c) *natura relației dintre societatea-mamă și o filială în cadrul căreia societatea-mamă nu deține, direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, mai mult de jumătate din drepturile de vot;*
 - (d) *motivele pentru care deținerea în proprietate, direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, a mai mult de jumătate din numărul de voturi sau din drepturile potențiale de vot ale unei entități în care se investește, nu constituie control;*
 - (e) *data de raportare a situațiilor financiare ale unei filiale, atunci când situațiile financiare sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate și sunt întocmite la o dată de raportare sau pentru o perioadă contabilă diferită de cele ale societății-mamă și motivul pentru utilizarea unei perioade contabile sau a unei date de raportare diferite*
și
 - (f) *natura și amploarea restricțiilor semnificative (de exemplu cele ce rezultă din angajamente de împrumut sau cerințe reglementare) cu privire la capacitatea filialelor de a transfera fonduri societății-mamă, sub forma dividendelor în numerar sau de a rambursa împrumuturi sau avansuri.*
41. *La întocmirea situațiilor financiare individuale ale unei societăți-mamă care, în conformitate cu punctul 10, optează să nu întocmească situații financiare consolidate, situațiile financiare individuale prezintă următoarele informații:*
- (a) *faptul că situațiile financiare sunt situații financiare individuale; că s-a făcut uz de excepția de la consolidare; denumirea și țara de înregistrare sau de reședință ale entității ale cărei situații financiare consolidate, care sunt în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară, au fost întocmite în vederea punerii la dispoziția publicului; și adresa de la care pot fi obținute situațiile financiare consolidate în cauză;*
 - (b) *o listă cu investițiile semnificative în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, inclusiv denumirea, țara de înregistrare sau de reședință, cota-parte a participării la capitalurile proprii și, în cazul în care există diferențe, cota-parte din drepturile de vot deținute*
și
 - (c) *o descriere a metodei utilizate pentru a contabiliza investițiile enumerate la litera (b).*

▼ M5

42. *Atunci când o societate-mamă (cu excepția celei reglementate la punctul 41), un asociat cu o participare într-o entitate controlată în comun sau un investitor într-o entitate asociată întocmește situații financiare individuale, situațiile financiare individuale în cauză prezintă următoarele informații:*
- (a) *faptul că situațiile respective sunt situații financiare individuale și motivele pentru care sunt întocmite situațiile financiare respective, deși acest lucru nu este prevăzut de reglementări;*
 - (b) *o listă cu investițiile semnificative în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, inclusiv denumirea, țara de înregistrare sau de reședință, cota-parte a participării la capitalurile proprii și, în cazul în care există diferențe, cota-parte din drepturile de vot deținute*
și
 - (c) *o descriere a metodei folosite pentru contabilizarea investițiilor enumerate la litera (b)*
- și identifică situațiile financiare, întocmite în conformitate cu punctul 9 din prezentul standard, IAS 28 și IAS 31, la care se referă.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

43. *O entitate aplică prezentul standard pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

44. *Prezentul standard înlocuiește IAS 27 Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale (revizuit în 2000).*
45. *Prezentul standard înlocuiește SIC-33 Consolidarea și metoda punerii în echivalență - Drepturi potențiale de vot și alocarea participațiilor în capitalurile proprii.*

▼ **M5***APENDICE***Modificări aduse altor prevederi**

Modificările din prezentul apendice se aplică pe perioadelor de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

A1. În IAS 22 *Combinări de întreprinderi*, punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. În sensul prezentului standard, următoarele noțiuni au următorul înțeles:

...

O filială este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (denumită societatea-mamă).

Interesul minoritar este acea parte din profitul sau pierderea și din activele nete ale unei filiale care poate fi atribuită participațiilor la capitalurile proprii care nu sunt deținute, în mod direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, de către societatea-mamă.

A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A3. SIC-12 *Consolidare - Entități cu scop special* se modifică după cum urmează.

Trimiterea se modifică după cum urmează:

Trimitere: IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*

Punctele 9, 10 și 11 se modifică după cum urmează:

9. În contextul unei ESS, controlul poate apărea prin predeterminarea activităților acesteia (funcționarea în regim de „pilot automat”) sau în alt mod. IAS 27.13 indică anumite situații care determină deținerea controlului chiar în cazurile în care o entitate deține jumătate sau mai puțin din drepturile de vot ale unei entități. În mod similar, controlul poate exista și în cazurile în care o entitate deține o parte nesemnificativă sau nu deține nimic din capitalurile proprii ale ESS. Aplicarea conceptului de control necesită, în fiecare caz, utilizarea raționamentului profesional ținând seama de toți factorii relevanți.

10. Pe lângă situațiile descrise în IAS 27.13, următoarele împrejurări, de exemplu, pot indica o relație în care o entitate controlează o ESS și, în consecință, trebuie să consolideze ESS (în apendicele la prezenta interpretare sunt furnizate îndrumări suplimentare):

- (a) în esență, activitățile ESS se derulează în numele entității, în funcție de necesitățile economice specifice, astfel încât entitatea să obțină beneficii din activitatea desfășurată de ESS;
- (b) în esență, entitatea deține puterea de decizie pentru a obține majoritatea beneficiilor rezultate din activitatea ESS sau, prin instituirea unui mecanism de tipul „pilot automat”, entitatea a delegat dreptul de luare a deciziilor;
- (c) în esență, entitatea are dreptul de a obține majoritatea beneficiilor ESS și, prin urmare, poate fi expusă riscurilor aferente activităților desfășurate de ESS

sau

- (d) în esență, entitatea reține majoritatea riscurilor reziduale sau aferente drepturilor de proprietate aferente ESS sau activelor acesteia, pentru a obține beneficii în urma activităților sale.

11. [Eliminat]

A4. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările acestora, care erau în vigoare în decembrie 2003, trimiterea la versiunea curentă a IAS 27 *Situații financiare consolidate și contabilizarea investițiilor în filiale* se modifică și devin trimiteri la IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*.

▼ **M5****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 28****Investiții în entitățile asociate**

CUPRINS

	Puncte
Domeniul de aplicare	1
Definiții	2-12
Influență semnificativă	6-10
Metoda punerii în echivalență	11-12
Aplicarea metodei punerii în echivalență	13-36
Pierderi din deprecieri	31-34
Situații financiare individuale	35-36
Prezentarea informațiilor	37-40
Data intrării în vigoare	41
Retragerea altor prevederi	42-43

Prezentul standard înlocuiește IAS 28 (revizuit în 2000) *Contabilitatea investițiilor în entitățile asociate* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

DOMENIUL DE APLICARE

1. *Prezentul standard se aplică la contabilizarea investițiilor în entitățile asociate. Cu toate acestea, standardul nu se aplică investițiilor în entitățile asociate deținute de:*

(a) *organizații de capital de risc*

sau

(b) *fonduri mutuale, fonduri de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurări cu componentă de investiții*

care, la recunoașterea inițială, sunt considerate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere sau sunt clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare și contabilizate în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare. Astfel de investiții sunt evaluate la valoarea justă în conformitate cu IAS 39, cu modificările în valoarea justă recunoscute în contul de profit și pierdere din perioada modificărilor.

DEFINIȚII

2. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

O entitate asociată este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, asupra căreia investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici o filială a investitorului, nici o participație într-o asocieră în participație.

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup, prezentate ca și cele ale unei entități economice unice.

Controlul este autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile acesteia.

Metoda punerii în echivalență este o metodă contabilă conform căreia investiția este înregistrată inițial la cost și ajustată ulterior ținând seama de schimbările survenite după achiziție în cota ce revine investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota investitorului din profitul și pierderea entității în care a investit.

▼ **M5**

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice.

Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate de o societate-mamă, un investitor într-o entitate asociată sau de un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt contabilizate pe baza participației directe în capitalurile proprii și nu pe baza rezultatelor și a activelor nete raportate ale entităților în care s-a investit.

Influența semnificativă este autoritatea de a participa la procesul de luare a deciziilor privind politica financiară și de exploatare a entității în care s-a investit, dar nu reprezintă control sau control comun asupra acestor politici.

O filială este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (denumită societate-mamă).

3. Situațiile financiare în care se aplică metoda punerii în echivalență nu sunt situații financiare individuale, după cum nu sunt nici situații financiare ale unei entități care nu are o filială, entități asociate sau participații într-o asocieră în participație.
4. Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate în plus față de situațiile financiare consolidate, situațiile financiare în care investițiile sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență și situațiile financiare în care participațiile asociaților într-o asocieră în participație sunt consolidate proporțional. Situațiile financiare individuale pot sau nu să însoțească situațiile financiare respective sau să fie anexate sau nu acestora.
5. Entitățile care sunt exceptate de la consolidare, în conformitate cu punctul 10 din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, de la aplicarea consolidării proporționale, în conformitate cu punctul 2 din IAS 31 *Interese în asocierile în participație* sau de la aplicarea metodei punerii în echivalență, în conformitate cu punctul 13 litera (c) din prezentul standard, pot prezenta situații financiare individuale ca situații financiare unice.

Influență semnificativă

6. În cazul în care un investitor deține, direct sau indirect (de exemplu, prin intermediul unor filiale), cel puțin 20 % din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că investitorul exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar că nu este cazul. Invers, în cazul în care investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu prin intermediul unor filiale), mai puțin de 20 % din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că investitorul nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care poate fi clar demonstrată o astfel de influență. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca un investitor să exercite o influență semnificativă.
7. Existența influenței semnificative exercitate de către un investitor este semnalată, de obicei, prin una sau mai multe din următoarele modalități:
 - (a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care a investit;
 - (b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor privind dividendele și alte distribuții;
 - (c) tranzacții semnificative între investitor și entitatea în care a investit;
 - (d) schimbul de personal de conducere
sau
 - (e) furnizarea unor informații tehnice esențiale.
8. O entitate poate deține bonuri de subscriere (warante) de acțiuni, opțiuni de cumpărare de acțiuni, instrumente de capitaluri proprii sau de datorii care pot fi convertite în acțiuni ordinare sau alte instrumente financiare similare care au potențialul, dacă sunt exercitate sau convertite, să îi confere entității drepturi de vot suplimentare sau să reducă ponderea de vot a altei părți cu privire la politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități (adică drepturi de vot potențiale). Existența și efectul drepturilor potențiale de vot care se pot exercita sau converti la

▼ **M5**

momentul prezent, inclusiv drepturile potențiale de vot deținute de alte entități, se iau în considerare atunci când se evaluează dacă o entitate are sau nu o influență semnificativă. Drepturile de vot potențiale nu se pot exercita sau converti la momentul prezent în cazul în care, de exemplu, ele nu pot fi exercitate sau convertite până la o anumită dată din viitor sau până la apariția unui eveniment viitor.

9. Atunci când evaluează dacă drepturile potențiale de vot contribuie la exercitarea unei influențe semnificative, entitatea analizează toate faptele și împrejurările (inclusiv condițiile de exercitare a drepturilor potențiale de vot și alte acorduri contractuale, analizate separat sau în combinație) care afectează drepturile potențiale, mai puțin intenția conducerii și capacitatea financiară de a exercita sau de a converti aceste drepturi.
10. O entitate își pierde influența semnificativă asupra unei entități în care a investit atunci când își pierde autoritatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care a investit. Pierderea influenței semnificative poate coincide sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de participare. De exemplu, pierderea poate apărea atunci când o entitate asociată face obiectul unui control efectuat de stat, justiție, un administrator judiciar sau un organism de reglementare. De asemenea, ea poate să apară în urma unui acord contractual.

Metoda punerii în echivalență

11. În conformitate cu metoda punerii în echivalență, investiția într-o entitate asociată este înregistrată inițial la cost, iar valoarea contabilă este majorată sau redusă pentru a reflecta cota investitorului din profiturile sau pierderile entității în care a investit după data achiziției. Cota investitorului din profiturile sau pierderile entității în care a investit este recunoscută în pierderea sau profitul investitorului. Sumele distribuite din profit și 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 participației proporționale a investitorului în entitatea în care a investit, survenite în urma unor variații ale capitalurilor proprii ale entității în care a investit care nu au fost incluse în profitul sau pierderea acesteia. Printre astfel de variații se numără și cele rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale și din diferențele rezultate din conversia într-o valută. Partea investitorului din aceste variații este recunoscută direct în capitalurile proprii ale investitorului.
12. În cazul în care există drepturi potențiale de vot, partea investitorului din profiturile sau pierderile entității în care a investit și din variațiile apărute în capitalurile proprii ale entității în care a investit se stabilește pe baza intereselor actuale în capitalurile proprii și nu reflectă eventuala exercitare sau conversie a drepturilor potențiale de vot.

APLICAREA METODEI PUNERII ÎN ECHIVALENȚĂ

13. ***O investiție într-o entitate asociată este contabilizată prin metoda punerii în echivalență, cu excepția cazurilor în care:***
 - (a) ***există dovezi din care rezultă că investiția este achiziționată și deținută strict în vederea vânzării în termen de douăsprezece luni de la data achiziției și conducerea caută în mod activ un cumpărător;***
 - (b) ***se aplică excepția de la punctul 10 din IAS 27, prin care se permite unei societăți-mamă care deține o investiție într-o entitate asociată să nu prezinte situații financiare consolidate***
sau
 - (c) ***se aplică toate criteriile următoare:***
 - (i) ***investitorul este o filială deținută integral sau parțial de către o altă entitate, iar ceilalți proprietari, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost informați cu privire la faptul că investitorul nu aplică metoda punerii în echivalență și au nici o obiecție cu privire la aceasta;***
 - (ii) ***instrumentele de datorie și de capitaluri proprii ale investitorului nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de***

▼ M5

valori locală sau străină sau o piață extrabursieră nereglementată, inclusiv piețe locale și regionale);

- (iii) *investitorul nu a depus și nu urmează să depună situațiile financiare la o comisie de valori mobiliare sau un alt organism de reglementare, în vederea emiterii unui tip de instrumente pe o piață publică*

și

- (iv) *o societate-mamă care deține controlul suprem în cadrul unui grup sau o societate-mamă intermediară a investitorului întocmește situații financiare consolidate care să se pună la dispoziția publicului și care să fie conforme cu standardele internaționale de raportare financiară.*

14. *Investițiile descrise la punctul 13 litera (a) sunt clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării și sunt contabilizate în conformitate cu IAS 39.*
15. Atunci când o investiție într-o entitate asociată clasificată anterior în conformitate cu IAS 39 nu este cedată în decurs de douăsprezece luni, aceasta este contabilizată prin metoda punerii în echivalență cu începere de la data achiziției (a se vedea IAS 22 *Combinări de întreprinderi*). Situațiile financiare pentru perioadele anterioare achiziției sunt retratate în consecință.
16. O situație excepțională este cea în care o entitate poate să fi găsit un cumpărător pentru o entitate asociată descrisă la punctul 13 litera (a), dar poate să nu fi finalizat vânzarea în termen de douăsprezece luni din cauza necesității de a obține aprobarea autorităților de reglementare sau a altor autorități. Entitatea nu are obligația să aplice metoda punerii în echivalență pentru o investiție într-o astfel de entitate asociată în cazul în care vânzarea este în curs la data bilanțului și nu există motive să se considere că nu va fi finalizată în scurt timp după data bilanțului.
17. Recunoașterea veniturilor pe baza sumelor distribuite primite poate să nu constituie o măsură adecvată a veniturilor obținute de către un investitor din investiția într-o entitate asociată, deoarece sumele repartizate primite ar putea să nu aibă un raport semnificativ cu performanța entității asociate. Dat fiind că investitorul are o influență semnificativă asupra entității asociate, acesta este interesat de performanța entității asociate și, implicit, de rentabilitatea investiției sale. Investitorul contabilizează interesul respectiv prin extinderea domeniului de aplicare al situațiilor sale financiare pentru a include partea sa din profitul sau pierderea unei astfel de entități asociate. Prin urmare, aplicarea metodei punerii în echivalență furnizează mai multe informații cu privire la activele nete și profitul sau pierderea investitorului.
18. *Un investitor încetează să utilizeze metoda punerii în echivalență de la data la care nu mai exercită o influență semnificativă asupra unei entități asociate și, începând de la data respectivă, contabilizează investiția în conformitate cu IAS 39, cu condiția ca entitatea asociată să nu devină filială sau asociere în participație în conformitate cu definiția din IAS 31.*
19. *Valoarea contabilă a investiției la data la care aceasta încetează să fie o entitate asociată este considerată ca și cost al acesteia la recunoașterea inițială ca activ financiar în conformitate cu IAS 39.*
20. Multe din procedurile adecvate pentru aplicarea metodei punerii în echivalență sunt similare procedurilor de consolidare descrise în cadrul IAS 27. De asemenea, conceptele care stau la baza procedurilor folosite la contabilizarea achiziției unei filiale sunt, de asemenea, adoptate la contabilizarea achiziției unei investiții într-o entitate asociată.
21. Partea unui grup într-o entitate asociată este valoarea agregată a pachetelor de acțiuni deținute de societatea-mamă și de filialele sale în entitatea asociată respectivă. Acțiunile altor entități asociate ale grupului sau ale asocierilor prin participație nu sunt luate în considerare. Atunci când o entitate asociată deține filiale, entități asociate sau asocieri în participație, profitul sau pierderea și activele nete luate în considerare la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt cele recunoscute în situațiile financiare ale entității asociate (inclusiv cota de profit sau pierdere a entității asociate, precum și activele nete ale entităților sale asociate și asocierilor în participație) după efectuarea ajustărilor necesare

▼ M5

- pentru a se putea pune în aplicare politici contabile uniforme (a se vedea punctele 26 și 27).
22. Profiturile și pierderile ce rezultă din tranzacțiile „în aval” și „în amonte” dintre un investitor (inclusiv filialele sale consolidate) și o entitate asociată sunt recunoscute în situațiile financiare ale investitorului numai în funcție de participațiile altor investitori neafiliați în entitatea asociată în cauză. Tranzacțiile „în amonte” sunt, de exemplu, vânzările de active de la o entitate asociată către un investitor. Tranzacțiile „în aval” sunt, de exemplu, vânzările de active de la un investitor către o entitate asociată. Cota investitorului din profitul sau pierderea entității asociate rezultate din aceste tranzacții este eliminată.
23. O investiție într-o entitate asociată este contabilizată prin metoda punerii în echivalență de la data la care devine entitate asociată. În momentul achiziționării investiției, orice diferență (pozitivă sau negativă) dintre costul investiției și partea investitorului din valorile juste ale activelor nete identificabile ale entității asociate este tratată ca fond comercial (a se vedea IAS 22). Fondul comercial aferent unei entități asociate este inclus în valoarea contabilă a investiției. Se efectuează ajustări adecvate pentru partea investitorului din profiturile sau pierderile în urma achiziției pentru a contabiliza, de exemplu, amortizarea activelor amortizabile, pe baza valorilor lor juste la data achiziției.
24. *Atunci când aplică metoda punerii în echivalență, investitorul utilizează cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate. În cazul în care datele de raportare ale investitorului și ale entității asociate sunt diferite, entitatea asociată întocmește, în vederea utilizării de către investitor, situații financiare la aceeași dată ca și situațiile financiare ale investitorului, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil.*
25. *Atunci când, în conformitate cu punctul 24, situațiile financiare ale unei entități asociate utilizate la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a investitorului, se efectuează ajustări în ceea ce privește efectele tranzacțiilor sau ale evenimentelor semnificative care survin între data respectivă și data situațiilor financiare ale investitorului. În orice caz, diferența între data de raportare a entității asociate și cea a investitorului nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Durata perioadelor de raportare și orice diferențe care apar între datele de raportare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.*
26. *Situațiile financiare ale investitorului sunt întocmite prin utilizarea unor politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente similare care apar în împrejurări similare.*
27. În cazul în care o entitate asociată utilizează politici contabile diferite de cele ale investitorului pentru tranzacții sau evenimente similare care apar în împrejurări similare, se efectuează ajustări astfel încât politicile contabile ale entității asociate să fie conforme cu cele ale investitorului atunci când investitorul utilizează situațiile financiare ale entității asociate la aplicarea metodei punerii în echivalență.
28. În cazul în care o entitate asociată are acțiuni preferențiale cumulative în circulație care sunt deținute de alte părți decât investitorul și sunt clasificate ca făcând parte din capitalurile proprii, investitorul își calculează cota de profit sau pierdere după ce efectuează ajustări care să țină seama de dividendele aferente unor astfel de acțiuni, indiferent dacă dividendele au fost declarate sau nu.
29. În cazul în care partea investitorului din pierderile unei entități asociate este egală sau mai mare decât participația sa în entitatea asociată, investitorul încetează să recunoască cota sa din pierderile viitoare. Participația într-o entitate asociată este valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată, în conformitate cu metoda punerii în echivalență, precum și orice interese pe termen lung care, în fond, fac parte din investiția netă a investitorului în entitatea asociată. De exemplu, un element a cărui decontare nu este nici planificată și nici preconizată să aibă loc într-un viitor apropiat este, în fond, o extindere a investiției entității în entitatea asociată respectivă. Astfel de elemente pot să includă acțiuni preferențiale, creanțe sau împrumuturi pe termen lung, însă nu includ creanțe comerciale, datorii comerciale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute în conformitate cu metoda punerii în echivalență ca depășind investiția investitorului în acțiuni ordinare se

▼ **M5**

aplică celorlalte componente ale participației investitorului într-o entitate asociată în ordinea inversă a vechimii lor (prioritatea la lichidare).

30. După ce participația investitorului este redusă la zero, pierderile suplimentare fac obiectul unui provizion și se recunoaște un pasiv doar în măsura în care investitorul și-a asumat obligații legale sau implicite sau a efectuat plăți în numele entității asociate. În cazul în care, ulterior, entitatea asociată înregistrează profituri, investitorul reia contabilizarea cotei sale din profiturile respective numai după ce aceasta acoperă cota din pierderile nerecunoscute.

Pierderi din depreciere

31. După aplicarea metodei punerii în echivalență, inclusiv după recunoașterea pierderilor entității asociate în conformitate cu punctul 29, investitorul aplică cerințele din IAS 39 pentru a stabili dacă este necesară recunoașterea vreunei pierderi suplimentare din depreciere cu privire la investiția netă a investitorului în entitatea asociată.
32. De asemenea, investitorul aplică cerințele din IAS 39 pentru a determina dacă este recunoscută vreoa pierdere suplimentară din depreciere cu privire la participația investitorului în entitatea asociată, care nu face parte din investiția netă, precum și suma respectivei pierderi din depreciere.
33. În cazul în care aplicarea cerințelor din IAS 39 indică faptul că investiția se poate deprecia, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*. Pentru determinarea valorii de utilitate a investiției, o entitate estimează:

(a) cota sa din valoarea curentă a fluxurilor viitoare estimate de trezorerie, preconizate a fi generate de către entitatea în care s-a investit, inclusiv fluxurile de trezorerie rezultate din activitățile entității în care s-a investit și încasările din eventuala cedare a investiției

sau

(b) valoarea curentă a fluxurilor viitoare estimate de trezorerie, preconizate a fi generate de dividendele care urmează a fi primit pentru investiție și de eventuala cedare a acesteia.

Folosind prezumții adecvate, ambele metode furnizează același rezultat. Orice pierdere din depreciere rezultată în ceea ce privește investiția este alocată în conformitate cu IAS 36. Prin urmare, pierderea este alocată, mai întâi, fondului comercial rezidual (a se vedea punctul 23).

34. Valoarea recuperabilă a unei investiții într-o entitate asociată este evaluată pentru fiecare entitate asociată în parte, cu excepția cazului în care o entitate asociată nu generează, din activități continue, intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active ale entității.

Situații financiare individuale

35. ***O investiție într-o entitate asociată este contabilizată în situațiile financiare individuale ale unui investitor în conformitate cu punctele 37-42 din IAS 27.***
36. Prezentul standard nu numește entitățile care întocmesc situații financiare individuale în vederea punerii lor la dispoziția publicului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

37. ***Sunt prezentate următoarele informații:***
- (a) ***valoarea justă a investițiilor în entitățile asociate pentru care există cotații de preț publicate;***
- (b) ***informații financiare rezumate ale entităților asociate, inclusiv valorile agregate ale activelor, ale pasivelor, ale veniturilor și ale profitului sau pierderii;***
- (c) ***motivele pentru care este infirmată prezumția că un investitor nu exercită o influență semnificativă în cazul în care investitorul deține, în mod direct sau indirect, prin intermediul filialelor, mai puțin de 20 % din drepturile reale sau potențiale de vot ale entității***

▼ M5

în care s-a realizat investiția, însă concluzionează că deține o influență semnificativă;

- (d) *motivele pentru care este infirmată prezumția că un investitor exercită o influență semnificativă în cazul în care investitorul deține, în mod direct sau indirect, prin intermediul filialelor, 20 % sau mai mult din drepturile de vot reale sau potențiale ale entității în care s-a realizat investiția, însă concluzionează că nu exercită o influență semnificativă;*
 - (e) *data de raportare a situațiilor financiare ale unei entități asociate, atunci când aceste situații financiare se utilizează la aplicarea metodei punerii în echivalență și sunt întocmite de la o dată de raportare sau pentru o perioadă diferită de cele a investitorului, precum și motivul utilizării unei date de raportare sau a unei perioade diferite;*
 - (f) *natura și amploarea restricțiilor semnificative (de exemplu, cele care rezultă din acorduri de împrumut sau din cerințe reglementare) privind capacitatea entităților asociate de a transfera fonduri către investitor sub formă de dividende în numerar sau de rambursări de împrumuturi sau avansuri;*
 - (g) *cota nerecunoscută din pierderile unei entități asociate, atât pentru perioada respectivă, cât și cumulată, în cazul în care un investitor a încetat recunoașterea cotei sale din pierderile entității asociate;*
 - (h) *faptul că o entitate asociată nu este contabilizată prin metoda punerii în echivalență în conformitate cu punctul 13*
și
 - (i) *informații financiare rezumate ale entităților asociate, fie individual, fie pe grupuri, care nu sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență, inclusiv valorile activelor totale, ale pasivelor totale, ale veniturilor și ale profiturilor sau pierderilor.*
38. *Investițiile în entități asociate contabilizate prin metoda punerii în echivalență sunt clasificate ca active imobilizate. Cota investitorului din profiturile sau pierderile unor astfel de entități asociate, precum și valoarea contabilă a acestor investiții, sunt prezentate separat. Cota investitorului din activitățile întrerupte ale unor astfel de entități asociate sunt, de asemenea, prezentate separat.*
39. *Cota investitorului din modificările recunoscute direct în capitalul propriu ale entității asociate este recunoscută de către investitor direct în capitalul propriu și este prezentată în declarația privind modificările în capitalurile proprii, în conformitate cu cerințele din IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare.*
40. *În conformitate cu IAS 37 Provizioane, pasive contingente și active contingente, investitorul prezintă următoarele informații*
- (a) *cota proprie din pasivele contingente ale unei entități asociate asumate împreună cu alți investitori*
și
 - (b) *acele pasive contingente care apar pentru că investitorul este solidar responsabil pentru toate sau pentru o parte din pasivele entității asociate.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

41. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

42. *Prezentul standard înlocuiește IAS 28 Contabilitatea investițiilor în entitățile asociate (revizuit în 2000).*
43. *Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:*

▼ **M5**

- (a) SIC-3 *Eliminarea profiturilor și a pierderilor nerealizate din tranzacțiile cu entitățile asociate;*
- (b) SIC-20 *Aplicarea metodei punerii în echivalență - recunoașterea pierderilor*
și
- (c) SIC-33 *Consolidarea și metoda punerii în echivalență - drepturi de vot potențiale și alocarea participațiilor în capitalurile proprii.*

▼ **M5**

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Prezentele modificări din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, prezentele modificări se aplică și pentru perioada anterioară respectivă.

- A1. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările acestora, în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea actualizată a IAS 28 *Contabilitatea investițiilor în entitățile asociate* se interpretează ca trimeri la IAS 28 *Investiții în entitățile asociate*.

▼ **B**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 29

(REFORMULAT 1994)

Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste

Prezentul standard internațional de contabilitate reformulat înlocuiește standardul aprobat inițial de Consiliu în aprilie 1989. Standardul este prezentat în formatul revizuit adoptat pentru standardele internaționale de contabilitate începând cu 1991. Textul aprobat inițial nu a suferit modificări substanțiale. Anumite noțiuni au fost modificate pentru asigurarea consecvenței cu practicile actuale ale IASC.

Următoarele interpretări SIC se referă la IAS 29:

- SIC-19: Moneda de raportare – evaluarea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu IAS 21 și IAS 29,
- SIC-30: Moneda de raportare – conversia din moneda de evaluare în moneda de prezentare.

CUPRINS

	Puncte
Domeniul de aplicare	1-4
Retratarea situațiilor financiare	5-10
Situații financiare la cost istoric	11-28
Bilanț	11-25
Cont de profit și pierdere	26
Câștig sau pierdere din poziția monetară netă	27-28
Situații financiare la costul curent	39-31
Bilanț	29
Cont de profit și pierdere	30
Câștig sau pierdere din poziția monetară netă	31
Impozite	32
Situația fluxurilor de numerar	33
Valori comparative	34
Situații financiare consolidate	35-36
Alegerea și utilizarea indicelui general al prețurilor	37
Economii care încetează să fie hiperinflaționiste	38
Prezentarea informațiilor	39-40
Data intrării în vigoare	41

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”.

▼B

Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente ne semnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

DOMENIUL DE APLICARE

1. ***Prezentul standard se va aplica situațiilor financiare primare, inclusiv situațiilor financiare consolidate ale oricărei întreprinderi care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste.***
2. Într-o economie hiperinflaționistă, nu este utilă raportarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare în moneda locală, fără a fi retratate. Banii își pierd puterea de cumpărare într-un ritm atât de accelerat, încât compararea valorilor unor tranzacții și ale altor evenimente care au avut loc în momente diferite, chiar și în cursul 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 se decide printr-un raționament profesional. Hiperinflația este indicată de caracteristici ale mediului economic al unei țări, care includ, printre altele:
 - (a) majoritatea populației preferă să-și păstreze averea în active nemonetare sau într-o valută relativ stabilă. Sumele în moneda locală sunt investite imediat pentru menținerea puterii de cumpărare;
 - (b) majoritatea populației apreciază valorile monetare în raport cu o valută relativ stabilă și nu cu moneda locală. Prețurile pot fi exprimate în acea valută;
 - (c) vânzările și cumpărările pe credit au loc la prețuri care compensează pierderea preconizată a puterii de cumpărare în perioada de creditare, chiar dacă perioada de creditare este scurtă;
 - (d) ratele dobânzilor, salariile și prețurile sunt corelate cu un indice al prețurilor și
 - (e) rata cumulată a inflației pe trei ani consecutivi se apropie de sau depășește 100 %.
4. Este de preferat ca toate întreprinderile 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 întreprinderi, de la începutul perioadei de raportare în care întreprinderea a identificat existența hiperinflației în țara în a cărei monedă își întocmește rapoartele.

RETRATAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

5. Prețurile variază în timp ca rezultat al unor factori variați, speciali sau generali, de natură politică, economică și socială. Factorii speciali, cum ar fi modificări ale cererii și ofertei și schimbările tehnologice, pot cauza majorări sau reduceri, semnificative și independente, ale unor prețuri individuale. De asemenea, factorii generali pot genera variații ale nivelului general al prețurilor și, prin urmare, variații ale puterii generale de cumpărare a banilor.
6. În majoritatea țărilor, situațiile financiare primare sunt întocmite pe baza metodei costului istoric, fără a ține seama de variațiile nivelului general al prețurilor sau de creșterea prețurilor specifice ale activelor deținute, exceptând cazul în care imobilizările corporale și investițiile pot fi reevaluate. Cu toate acestea, unele întreprinderi prezintă situații financiare primare bazate pe metoda costului curent, care reflectă efectele variației prețurilor specifice ale activelor deținute.
7. Într-o economie hiperinflaționistă, situațiile financiare, indiferent dacă sunt întocmite conform metodei costului istoric sau a costului curent, sunt utile doar dacă sunt exprimate în unitatea de măsură curentă de la data bilanțului. În consecință, prezentul standard se aplică situațiilor financiare primare ale întreprinderilor care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste. Prezentarea informațiilor cerute de prezentul standard ca o anexă la situații financiare care nu au fost retratate nu este permisă. De asemenea, prezentarea separată a situațiilor financiare înainte de retratare este descurajată.
8. ***Situațiile financiare ale unei întreprinderi care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste, indiferent dacă sunt întocmite***

▼ B

conform metodei costului istoric sau a costului curent, vor fi exprimate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului. Cifrele corespondente din perioada anterioară, a căror prezentare este impusă de IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare, și orice informații privind perioadele anterioare vor fi, de asemenea, retratate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului.

9. *Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă va fi inclus(ă) în rezultatul net și prezentat(ă) separat.*
10. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard necesită aplicarea anumitor proceduri, precum și un raționament profesional. Aplicarea consecventă a acestor proceduri și raționamente de la o perioadă la alta este mai importantă decât acuratețea absolută a valorilor rezultate incluse în situațiile financiare retratate.

Situații financiare la cost istoric

Bilanț

11. Valorile din bilanț care nu sunt deja exprimate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului sunt retratate aplicând un indice general al prețurilor.
12. Elementele monetare nu sunt retratate, întrucât ele sunt deja exprimate în unitatea monetară curentă la data bilanțului. Elementele monetare sunt disponibilitățile bănești și elementele de încasat sau de plătit în bani.
13. Activele și pasivele corelate prin contract cu variațiile prețurilor, precum obligațiunile și împrumuturile indexate, sunt ajustate în conformitate cu contractul pentru a stabili valoarea exigibilă la data bilanțului. Astfel de elemente sunt contabilizate la această valoare ajustată în bilanțul retratat.
14. Toate celelalte active și pasive sunt nemonetare. Unele elemente nemonetare sunt contabilizate la valori curente la data bilanțului ca, de exemplu, la valoarea realizabilă netă sau la valoarea de piață, deci nu trebuie retratate. Toate celelalte active și pasive nemonetare sunt retratate.
15. Majoritatea elementelor nemonetare sunt contabilizate la cost sau la cost minus amortizarea; prin urmare, ele sunt exprimate la valori curente la data achiziției lor. Costul retratat sau costul minus amortizarea pentru fiecare element este determinat aplicând la costul istoric și la amortizarea acumulată variația unui indice general al prețurilor de la data achiziției până la data bilanțului. Prin urmare, imobilizările corporale, investițiile, stocurile de materii prime și mărfuri, fondul comercial, brevetele, mărcile înregistrate și activele similare sunt retratate de la data cumpărării lor. Stocurile de produse semifinite și produse finite sunt retratate de la data la care sunt suportate costurile de achiziție și de prelucrare.
16. Este posibil ca înregistrările detaliate ale datelor de achiziție ale imobilizărilor corporale să nu fie disponibile sau posibil de estimat. În astfel de cazuri rare, ar putea fi necesar să se utilizeze, în prima perioadă de aplicare a prezentului standard, o evaluare profesională independentă a valorii elementelor în cauză ca bază pentru retratare.
17. Este posibil ca un indice general al prețurilor să nu fie disponibil pentru perioadele pentru care retratarea imobilizărilor corporale este impusă de prezentul standard. În astfel de cazuri rare, ar putea fi necesar să se utilizeze o estimare bazată, de exemplu, pe fluctuațiile cursului de schimb dintre moneda de raportare și o monedă străină relativ stabilă.
18. Unele elemente nemonetare sunt contabilizate la valori curente la alte date decât data achiziției sau data bilanțului, de exemplu, imobilizările corporale care au fost reevaluate anterior. În aceste cazuri, valorile contabile sunt retratate de la data reevaluării.
19. Valoarea retratată a unui element nemonetar este redusă în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate relevante, în cazul în care depășește valoarea recuperabilă din utilizarea viitoare a elementului în cauză (inclusiv vânzarea sau o altă formă de ieșire). Prin urmare, în astfel de cazuri, valorile retratate ale imobilizărilor corporale, ale fondului comercial, ale brevetelor și mărcilor înregistrate sunt reduse la valoarea recuperabilă, valorile retratate ale stocurilor sunt diminuate la valoarea realizabilă netă, iar valorile retratate ale investițiilor pe termen scurt sunt diminuate la valoarea de piață.

▼B

20. Este posibil ca o întreprindere în care s-a efectuat o investiție, contabilizată prin metoda punerii în echivalență, să își întocmească situațiile financiare în moneda unei economii hiperinflaționiste. Bilanțul și contul de profit și pierdere ale unei astfel de întreprinderi sunt retratate în conformitate cu prezentul standard pentru a determina cota investitorului din activele sale nete și din rezultatele sale din exploatare. În cazul în care situațiile financiare retratate ale întreprinderii în care s-a efectuat investiția sunt exprimate în valută, ele sunt convertite la cursurile de închidere.
21. Impactul inflației este, de obicei, recunoscut în costurile îndatorării. Nu este oportun ca în cursul aceleiași perioade să fie retratate cheltuielile de capital finanțate prin împrumuturi și să fie capitalizată acea parte din costurile îndatorării care compensează inflația. Această parte a costurilor de îndatorare este recunoscută drept cheltuială în perioada în care sunt suportate costurile.
22. O întreprindere poate dobândi active printr-un contract care îi permite să amâne plata fără a suporta o dobândă explicită. În cazul în care nu se poate determina valoarea dobânzii, astfel de active sunt retratate de la data plății, și nu de la data achiziționării.
23. IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar, permite unei întreprinderi să includă diferențele de curs valutar din împrumuturi în valoarea contabilă a activelor în cazul unei devalorizări severe recente. O astfel de practică nu este adecvată pentru o întreprindere care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste în cazul în care valoarea contabilă a activului este retrată de la data achiziției.
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 în cauză au fost apportate sau obținute în alt fel. Orice surplus din reevaluare apărut în perioadele anterioare este eliminat. Rezultatul reportat retratat derivă din toate celelalte valori din bilanțul retratat.
25. La sfârșitul primei perioade și în perioadele ulterioare, toate componentele capitalurilor proprii sunt retratate aplicând un indice general al prețurilor de la începutul perioadei sau de la data aportului, dacă acesta a avut loc ulterior. Mișcările de capitaluri proprii din cursul perioadei sunt prezentate în conformitate cu IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare.

Cont de profit și pierdere

26. Prezentul standard impune ca toate elementele din contul de profit și pierdere să fie exprimate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului. Prin urmare, 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 întreprindere care deține mai multe active monetare decât pasive monetare pierde putere de cumpărare, iar o întreprindere care are mai multe pasive monetare decât active monetare câștigă putere de cumpărare, în măsura în care activele și pasivele în cauză nu sunt corelate cu un nivel al prețurilor. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă poate deriva din diferența rezultată din retratarea activelor nemonetare, a capitalurilor proprii și a elementelor din contul de profit și pierdere și din ajustarea activelor și pasivelor indexate. Câștigul sau pierderea se poate estima aplicând variația unui indice general al prețurilor la media ponderată a diferenței dintre activele și pasivele monetare pentru perioada respectivă.
28. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă este inclus în rezultatul net. Ajustarea activelor și pasivelor care sunt corelate prin contract cu variația prețurilor, efectuată în conformitate cu punctul 13, este compensată cu câștigul sau pierderea din poziția monetare nete. Alte elemente din contul de profit și pierdere, precum veniturile 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, prezentarea lor în contul de profit și pierdere împreună cu câștigul sau pierderea din poziția monetară netă poate fi utilă.

▼B*Situații financiare la costul curent***Bilanț**

29. Elementele înregistrate la costul curent nu sunt retratate, ele fiind deja exprimate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului. Alte elemente din bilanț sunt retratate în conformitate cu punctele 11-25.

Cont de profit și pierdere

30. Contul de profit și pierdere întocmit la costul curent, înainte de retratare, prezintă, în general, costuri curente la data la care au avut loc tranzacțiile sau evenimentele subiacente. Costul vânzărilor și amortizarea sunt contabilizate la costurile curente din momentul consumului; vânzările și alte cheltuieli sunt înregistrate la valorile lor monetare de la data la care au avut loc. Prin urmare, toate valorile trebuie să fie retratate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului, utilizând un indice general al prețurilor.

Câștig sau pierdere din poziția monetară netă

31. Câștigul sau pierderea din poziția monetară netă se contabilizează în conformitate cu punctele 27 și 28. Cu toate acestea, contul de profit și pierdere întocmit la costul curent poate să includă deja o ajustare care reflectă efectele variației prețurilor asupra elementelor monetare, în conformitate cu punctul 16 din IAS 15, Informații care reflectă efectele variației prețurilor. O astfel de ajustare face parte din câștigul sau pierderea din poziția monetară netă.

Impozite

32. Retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard poate da naștere unor diferențe între rezultatul fiscal și rezultatul contabil. Astfel de diferențe sunt contabilizate în conformitate cu IAS 12, Impozitul pe profit.

Situația fluxurilor de numerar

33. Prezentul standard impune ca toate elementele din situația fluxurilor de numerar să fie exprimate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului.

Valori comparative

34. Valorile comparative pentru perioada de raportare precedentă, indiferent dacă au fost determinate conform metodei costului istoric sau a costului curent, sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor astfel încât situațiile financiare comparative să fie prezentate în unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare. Informațiile prezentate pentru perioadele anterioare sunt, de asemenea, exprimate în unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare.

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 unei astfel de filiale sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor din țara în a cărei monedă raportează filiala, înainte de a fi incluse în situațiile financiare consolidate emise de societatea-mamă. În cazul unei astfel de filiale din străinătate, situațiile sale financiare retratate sunt convertite la cursurile de închidere. Situațiile financiare ale filialelor care nu raportează în monedele unor economii hiperinflaționiste sunt tratate în conformitate cu IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar.
36. Dacă se consolidează situații financiare întocmite la date diferite de raportare, toate elementele, indiferent dacă sunt monetare sau nemonetare, sunt retratate în unitatea de măsură curentă la data întocmirii situațiilor financiare consolidate.

Alegerea și utilizarea indicelui general al prețurilor

37. Pentru retratarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard este necesară utilizarea unui indice general al prețurilor care să reflecte modificările puterii generale de cumpărare. Este de preferat ca toate întreprinderile care raportează în moneda aceleiași economii să folosească același indice.

▼B**ECONOMIILE CARE ÎNCETEAZĂ SĂ MAI FIE HIPERINFLAȚIONISTE**

38. *Atunci când o economie încetează să mai fie hiperinflaționistă și o întreprindere întrerupe întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu prezentul standard, întreprinderea în cauză va trata valorile exprimate în unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare anterioare ca bază pentru valorile contabile din situațiilor sale financiare ulterioare.*

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

39. *Vor fi prezentate următoarele informații ⁽¹⁾:*
- (a) *faptul că situațiile financiare și valorile comparative pentru perioadele anterioare au fost retratate pentru a reflecta variația puterii generale de cumpărare a monedei de raportare și, în consecință, sunt exprimate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului;*
 - (b) *dacă situațiile financiare sunt întocmite conform metodei costului istoric sau a costului curent și*
 - (c) *denumirea și nivelul indicelui prețurilor la data bilanțului, precum și variația indicelui în cursul perioadei curente și al perioadelor anterioare de raportare.*
40. Informațiile a căror prezentare este impusă de prezentul standard sunt necesare pentru a clarifica baza utilizată pentru contabilizarea efectelor inflației în situațiile financiare. Ele sunt menite, de asemenea, să furnizeze alte informații necesare înțelegerii acestei baze și a valorilor rezultate.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

41. *Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1990 sau ulterior acestei date.*

▼M12**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 7****Instrumente financiare: Informații prezentate****OBIECTIV**

- (1) Obiectivul prezentului standard este de a impune entităților obligația de a furniza informații în situațiile lor financiare pentru a le permite utilizatorilor să evalueze:
- (a) importanța instrumentelor financiare pentru situația financiară și activitatea financiară a entității
 - și
 - (b) natura și amploarea riscurilor care decurg din instrumentele financiare și la care entitatea este expusă în timpul exercițiului financiar și la data închiderii acestuia, precum și modul în care entitatea gestionează aceste riscuri.
- (2) Principiile expuse în prezentul standard completează principiile de recunoaștere, evaluare și prezentare a activelor și datoriilor financiare menționate în IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentarea informațiilor* și IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare*.

DOMENIU DE APLICARE

- (3) Prezentul standard se aplică de către toate entitățile tuturor tipurilor de instrumente financiare, cu următoarele excepții:
- (a) investițiile în filiale, entități asociate și asociații în participațiune contabilizate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 *Investiții în entitățile asociate sau*

⁽¹⁾ A se vedea, de asemenea, SIC-30: Moneda de raportare – conversia din moneda de evaluare în moneda de prezentare.

▼ **M12**

IAS 31 *Interese în asociațiile în participațiune*. Cu toate acestea, în unele cazuri, IAS 27, IAS 28 sau IAS 31 permit unei entități să contabilizeze o investiție într-o filială, o entitate asociată sau asociație în participațiune în conformitate cu IAS 39; în aceste cazuri, entitățile vor aplica prevederile în materie de raportare menționate în IAS 27, IAS 28 sau IAS 31, în plus față de cele din prezentul standard. Entitățile aplică, de asemenea, prezentul standard instrumentelor derivate pentru o investiție într-o filială, o entitate asociată sau o asociație în participațiune, cu excepția cazului în care instrumentul derivat corespunde definiției unui instrument de capitaluri proprii al entității din IAS 32;

- (b) drepturile și obligațiile angajatorilor din cadrul planurilor de beneficii ale angajaților pentru care se aplică IAS 19 *Beneficiile angajaților*;
 - (c) contractele pentru contraprestații contingente într-o combinație de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*). Această excepție se aplică numai dobânditorului;
 - (d) contractele de asigurări definite în IFRS 4 *Contracte de asigurări*. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică instrumentelor derivate care sunt încorporate în contracte de asigurare, în cazul în care IAS 39 cere unei entități să contabilizeze aceste instrumente separat;
 - (e) instrumentele financiare, contractele și obligațiile din cadrul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cărora li se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, ținând seama că prezentul standard se aplică contractelor care intră sub incidența alineatelor (5)–(7) din IAS 39.
- (4) Prezentul standard se aplică instrumentelor financiare care sunt sau nu sunt contabilizate. Instrumentele financiare contabilizate includ activele și datoriile financiare care intră sub incidența IAS 39. Instrumentele financiare necontabilizate includ anumite instrumente financiare care, deși fac parte din domeniul de aplicare al IAS 39, intră sub incidența prezentului standard (precum anumite angajamente de creditare).
- (5) Prezentul standard se aplică contractelor de cumpărare sau de vânzare a unui element nefinanciar care intră sub incidența IAS 39 [a se vedea alineatele (5)–(7) din IAS 39].

CATEGORII DE INSTRUMENTE FINANCIARE ȘI NIVELUL INFORMAȚIILOR PREZENTATE

- (6) Atunci când prezentul standard cere ca o informație să fie prezentată pe categorii de instrumente financiare, o entitate va clasifica instrumentele financiare în categorii adaptate la natura informațiilor prezentate și ținând seama de caracteristicile acestor instrumente. O entitate furnizează informații suficiente pentru a permite o reconciliere cu posturile prezentate în bilanț.

IMPORTANȚA INSTRUMENTELOR FINANCIARE PENTRU SITUAȚIA ȘI ACTIVITATEA FINANCIARĂ

- (7) **O entitate prezintă informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze importanța instrumentelor financiare pentru situația și activitatea sa financiară.**

Bilanțul

Categoriile de active financiare și de datorii financiare

- (8) Valoarea contabilă a fiecăreia dintre următoarele categorii, astfel cum sunt definite în IAS 39, va fi indicată fie în bilanț, fie în notele anexate la situațiile financiare:
- (a) active financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, indicând separat (i) elementele desemnate ca atare la recunoașterea lor inițială și (ii) elementele desemnate ca fiind deținute pentru tranzacționare în conformitate cu IAS 39;
 - (b) investiții păstrate până la scadență;
 - (c) împrumuturi și creanțe;
 - (d) active financiare disponibile pentru vânzare;

▼ **M12**

(e) datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, indicând separat (i) elementele desemnate ca atare la recunoașterea lor inițială și (ii) elementele desemnate ca fiind deținute pentru tranzacționare în conformitate cu IAS 39

și

(f) datorii financiare evaluate la costul amortizat.

Activele financiare sau datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere

(9) Dacă o entitate a desemnat un împrumut sau o creanță (sau un grup de împrumuturi sau creanțe) ca fiind la valoare justă prin contul de profit și pierdere, ea va indica:

(a) expunerea maximă la *riscul de credit* [a se vedea alineatul (36) litera (a)] a împrumutului sau a creanței (sau a grupului de împrumuturi sau de creanțe) la data încheierii exercițiului financiar;

(b) valoarea la care orice derivat de credit asociat sau instrumente similare limitează această expunere maximă la riscul de credit;

(c) valoarea variației valorii juste a împrumutului sau a creanței (sau a grupului de împrumuturi sau creanțe), pe parcursul exercițiului financiar și cumulată, care poate fi atribuită variațiilor riscului de credit al activului financiar, determinată:

(i) sub forma sumei reprezentând variația valorii sale juste care nu poate fi atribuită fluctuațiilor condițiilor de piață care dau naștere *riscului de piață*

sau

(ii) recurgând la o metodă alternativă care, în opinia entității, prezintă în modul cel mai fidel suma variației valorii juste a activului financiar care poate fi atribuită variațiilor *riscului de credit* al acestuia.

Fluctuațiile condițiilor de piață care dau naștere riscului de piață includ variațiile unei rate a dobânzii (de referință) observate, ale prețului bunurilor de larg consum, ale cursurilor de schimb valutar sau ale unui indice al prețurilor sau al ratelor;

(d) suma reprezentând variația valorii juste a oricărui derivat de credit asociat sau al instrumentelor similare survenită în cursul exercițiului financiar sau cumulată de la desemnarea împrumutului sau a creanței.

(10) Dacă o entitate a desemnat o datorie financiară ca fiind la valoarea justă prin contul de profit și pierdere în conformitate cu alineatul (9) din IAS 39, ea va indica:

(a) valoarea variației valorii juste a respectivei datorii financiare, în cursul exercițiului financiar și cumulată, care poate fi atribuită variațiilor riscului de credit al respectivei datorii financiare, determinată:

(i) sub forma sumei reprezentând variația valorii sale juste care nu poate fi atribuită fluctuațiilor condițiilor de piață care dau naștere *riscului de piață* [a se vedea alineatul (B4) din apendicele B]

sau

(ii) recurgând la o metodă alternativă care prezintă, în opinia entității, în modul cel mai fidel, suma variației valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuită variațiilor riscului de credit al acesteia.

Fluctuațiile condițiilor de piață care dau naștere riscului de piață includ variațiile unei rate a dobânzii de referință, ale prețului unui instrument financiar al unei alte entități, ale prețurilor bunurilor de larg consum, ale cursurilor de schimb valutar sau ale unui indice al prețurilor sau al ratelor. Pentru contractele care includ un element de capital variabil, fluctuațiile condițiilor de piață cuprind variațiile activității fondului de investiții intern sau extern asociat;

(b) diferența dintre valoarea contabilă a datoriei financiare și suma pe care entitatea are obligația contractuală să o achite, la scadență, deținătorului obligației.

(11) O entitate va furniza următoarele informații:

▼ **M12**

- (a) metodele utilizate pentru a îndeplini cerințele prevăzute la alineatele (9) litera (c) și (10) litera (a);
- (b) dacă entitatea estimează că informațiile furnizate în conformitate cu prevederile alineatelor (9) litera (c) sau (10) litera (a) nu prezintă, în mod fidel, variația valorii juste a activului financiar sau a datoriei financiare care poate fi atribuită fluctuațiilor riscului de credit, motivele care au permis să se ajungă la această concluzie și factorii pe care entitatea îi consideră relevanți.

Reclasificarea

- (12) Dacă o entitate a reclasificat un activ financiar ca fiind evaluat:

- (a) la cost sau la cost amortizat și nu la valoarea justă

sau

- (b) la valoarea justă și nu la cost sau la cost amortizat,

ea va indica suma reclasificată astfel dintr-o categorie în alta și motivele reclasificării [a se vedea alineatele (51) – (54) din IAS 39].

Derecunoașterea

- (13) O entitate poate să transfere active financiare astfel încât toate sau o parte din aceste active să nu îndeplinească condițiile pentru derecunoaștere [a se vedea alineatele (15)–(37) din IAS 39]. Entitatea indică pentru fiecare categorie de active în cauză:

- (a) natura activelor;
 - (b) natura riscurilor și avantajelor asociate proprietății asupra acestor active, la care entitatea rămâne expusă;
 - (c) dacă entitatea continuă să recunoască ansamblul acestor active, valorile contabile ale acestora și ale datoriilor asociate
- și
- (d) dacă entitatea continuă să recunoască activele în măsura implicării sale continue, valoarea contabilă totală a activelor originale, suma activelor pe care entitatea continuă să le contabilizeze și valoarea contabilă a datoriilor asociate.

Instrumentul de garanție

- (14) O entitate va indica:

- (a) valoarea contabilă a activelor financiare cu care se garantează datorii sau eventuale datorii, inclusiv sumele reclasificate în conformitate cu alineatul (37) litera (a) din IAS 39

și

- (b) termenul și condițiile acestei utilizări în calitate de garanție.

- (15) În cazul în care o entitate deține o garanție (a unui activ financiar sau nefinanciar) pe care este autorizată să o vândă sau să o ofere în garanție în condițiile în care proprietarul garanției își respectă obligațiile, ea va indica:

- (a) valoarea justă a garanției deținute;
- (b) valoarea justă a oricărei garanții de acest gen vândute sau oferite ca garanție dacă entitatea are obligația să o restituie

și

- (c) termenul și condițiile asociate cu utilizarea ei în calitate de garanție.

Contul de corectare a valorii pentru pierderile din credite

- (16) Atunci când activele financiare pierd din valoare din cauza pierderilor din credite, iar entitatea înregistrează pierderile de valoare într-un cont de corectare a valorii separat (care înregistrează, de exemplu, pierderile de valoare ale unor active individuale sau pierderile de valoare referitoare la un ansamblu de active) în loc să reducă direct valoarea contabilă a activelor în cauză, ea furnizează o reconciliere a variațiilor acestui cont pe durata exercițiului financiar pentru fiecare categorie de active financiare.

▼ **M12***Instrumente financiare compuse cuprinzând elemente derivate încorporate multiple*

- (17) În cazul în care o entitate a emis un instrument care conține o componentă de datorii și o componentă de capitaluri proprii [a se vedea alineatul (28) din IAS 32], iar acest instrument cuprinde multiple elemente derivate încorporate ale căror valori sunt interdependente (de exemplu, un instrument de împrumut convertibil), ea va indica existența acestor elemente.

Neîndeplinirea obligațiilor

- (18) Pentru *împrumuturile nedecontate* recunoscute la data închiderii exercițiului financiar, o entitate prezintă următoarele informații:
- (a) informații detaliate privind orice neplată a principalului, dobânzilor, fondului de amortizare sau orice încălcare a prevederilor de răscurm-părare a împrumuturilor respective în decursul exercițiului financiar;
 - (b) valoarea contabilă a împrumuturilor pentru care nu s-au îndeplinit obligațiile la data închiderii exercițiului financiar
și
 - (c) dacă obligațiile de plată au fost îndeplinite sau dacă termenele împrumutului neachitat au fost renegociate înainte de data autorizării în vederea publicării situațiilor financiare.
- (19) În cazul în care, în cursul exercițiului financiar, intervin nereguli în executarea contractului de creditare, altele decât cele menționate la alineatul (18), entitatea prezintă informațiile prevăzute la alineatul (18) dacă respectivele încălcări au permis împrumutătorului să solicite o rambursare anticipată (cu excepția cazului în care neregulile au fost remediate sau termenele împrumutului au fost renegociate la data închiderii exercițiului financiar sau înainte de această dată).

Contul de profit și pierdere și capitalurile proprii*Elemente de venituri, cheltuieli, câștiguri sau pierderi*

- (20) O entitate va prezenta informații privind următoarele elemente de venituri, cheltuieli, câștiguri sau pierderi în situațiile sale financiare sau în notele anexate acestora:
- (a) câștigurile nete sau pierderile nete generate de:
 - (i) active financiare sau datorii financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, indicând separat câștigurile și pierderile referitoare la activele sau datoriile desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere la recunoașterea lor inițială și câștigurile și pierderile referitoare la activele sau datoriile desemnate ca fiind deținute pentru tranzacționare în conformitate cu IAS 39;
 - (ii) activele financiare disponibile pentru vânzare, indicând separat suma câștigurilor sau pierderilor recunoscute direct în capitalurile proprii în cursul exercițiului financiar și suma ieșirilor din capitalurile proprii recunoscută în contul de profit și pierdere al exercițiului financiar;
 - (iii) investițiile păstrate până la scadență;
 - (iv) împrumuturile și creanțele
și
 - (v) datoriile financiare evaluate la cost amortizat;
 - (b) câștigul total din dobânzi și cheltuiala totală cu dobânzile (calculate prin metoda dobânzii efective) pentru activele financiare sau datoriile financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere;
 - (c) câștigurile și pierderile cu comisioanele (cu excepția sumelor luate în considerare pentru determinarea dobânzii efective) asociate cu:
 - (i) activele și datoriile financiare care nu sunt desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere
și

▼ **M12**

- (ii) activitățile fiduciare și alte activități similare care conduc entitatea la deținerea sau plasarea activelor în numele unor persoane fizice, fonduri fiduciare, planuri de pensii cu beneficii și alte instituții;
- (d) câștiguri din dobânzi acumulate din activele financiare care au suferit o pierdere a valorii, în conformitate cu IAS 39 alineatul (AG93) și
- (e) suma pierderilor de valoare pentru fiecare categorie de activ financiar.

Alte informații prezentate*Politicile contabile*

- (21) În conformitate cu alineatul (108) din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, o entitate prezintă, în rezumatul principalelor politici contabile, informații privind baza sau bazele de evaluare utilizate pentru redactarea situațiilor financiare, precum și alte politici contabile utilizate care sunt necesare pentru o bună înțelegere a situațiilor financiare.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

- (22) O entitate va prezenta separat următoarele informații pentru fiecare tip de acoperire împotriva riscurilor prevăzut de IAS 39 (de exemplu: acoperirea valorii juste, acoperirea fluxurilor de trezorerie și acoperirea unei investiții nete într-o entitate din străinătate):

- (a) o descriere a fiecărui tip de acoperire;
- (b) o descriere a instrumentelor financiare desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor și valoarea lor justă la data închiderii exercițiului financiar și
- (c) natura riscurilor acoperite.

- (23) Pentru acoperirea fluxurilor de trezorerie, o entitate indică:

- (a) perioadele în cursul cărora se așteaptă să aibă loc variații ale fluxurilor de trezorerie care să afecteze contul de profit și pierdere;
- (b) o descriere a tuturor tranzacțiilor prevăzute pentru care se aplica anterior o contabilitate de acoperire împotriva riscurilor, dar care nu va mai interveni conform estimărilor;
- (c) suma care a fost contabilizată în capitaluri proprii în cursul exercițiului financiar;
- (d) suma care a fost decontabilizată din capitalurile proprii și contabilizată în contul de profit și pierdere al exercițiului financiar, arătând sumele incluse în fiecare element-rând al contului de profit și pierdere și
- (e) suma care a fost decontabilizată din capitalurile proprii în cursul exercițiului financiar și adăugată la costul inițial sau altă valoare contabilă a unui activ sau datorie nefinanciar(ă) a căror achiziție sau apariție constituia o tranzacție acoperită împotriva riscurilor prevăzută și foarte probabilă.

- (24) O entitate va indica separat:

- (a) în acoperirea valorii juste, câștigurile sau pierderile:
 - (i) din instrumentul de acoperire împotriva riscurilor și
 - (ii) din elementul acoperit împotriva riscurilor care poate fi atribuit riscului acoperit;
- (b) ineficiența recunoscută în contul de profit și pierdere care decurge din acoperirile fluxurilor de trezorerie și

▼ **M12**

- (c) ineficiența recunoscută în contul de profit și pierdere care decurge din acoperirile unor investiții nete în entități din străinătate.

Valoarea justă

- (25) Cu excepția prevederilor alineatului (29), pentru fiecare categorie de active și datorii financiare [a se vedea alineatul (6)], o entitate va indica valoarea justă a respectivei categorii de active și datorii pentru a permite compararea cu valoarea sa contabilă.
- (26) Atunci când furnizează informații privind valoarea justă, o entitate regroupează activele financiare și datoriile financiare în categorii, dar nu le compensează decât în măsura în care valorile lor contabile sunt compensate în bilanț.
- (27) O entitate va indica:
- (a) metodele și, în cazul în care se utilizează o tehnică de evaluare, ipotezele aplicate în determinarea valorii juste a fiecărei categorii de active financiare sau de datorii financiare. De exemplu, o entitate va prezenta, după caz, informații privind ipotezele referitoare la ratele rambursării anticipate, ratele estimate ale pierderilor din creanțe și ratele dobânzilor sau ratele de actualizare;
- (b) dacă valorile juste sunt determinate în totalitate sau parțial, prin trimitere directă la prețurile publicate pe o piață activă sau estimate folosind o tehnică de evaluare [a se vedea IAS 39 alineatele (AG71) – (AG79)];
- (c) dacă valorile juste recunoscute sau prezentate în situațiile financiare sunt determinate în totalitate sau parțial conform unei tehnici de evaluare bazate pe ipoteze care nu sunt sprijinite de prețurile tranzacțiilor curente ce pot fi observate pe piață pentru același instrument (adică, fără modificare sau recondiționare) și nu se bazează pe datele care pot fi observate pe piață. Pentru valorile juste care sunt recunoscute în situațiile financiare, dacă substituirea uneia sau mai multor ipoteze de acest gen cu una sau mai multe alternative posibile în mod rezonabil determină o modificare importantă a valorii juste, entitatea va menționa acest fapt și va arăta efectele acestei substituiri. În acest sens, importanța modificării va fi apreciată în funcție de rezultat și pentru ansamblul activelor și datoriilor sau, atunci când variațiile valorii juste sunt recunoscute în capitalurile proprii, în funcție de ansamblul capitalurilor proprii;
- (d) în cazul în care se aplică litera (c), suma totală a variației valorii juste, estimată cu ajutorul unei tehnici de evaluare, care a fost recunoscută în contul de profit și pierdere al exercițiului financiar.
- (28) Dacă piața unui instrument financiar nu este activă, entitatea stabilește valoarea justă a instrumentului respectiv cu ajutorul unei tehnici de evaluare [a se vedea alineatele (AG74) – (AG79) din IAS 39]. Cu toate acestea, cea mai bună indicație a valorii juste a unui instrument financiar la recunoașterea sa inițială este prețul tranzacției (valoarea justă a contraprestației efectuate sau primite), dacă nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alineatul (AG76) din IAS 39. Prin urmare, ar putea exista o diferență între valoarea justă la data recunoașterii inițiale și suma care ar fi stabilită la acea dată cu ajutorul tehnicii de evaluare. Dacă există o astfel de diferență, o entitate va prezenta următoarele informații, pe categorii de instrumente financiare:
- (a) metoda pe care o aplică pentru recunoașterea diferenței în contul de profit și pierdere, astfel încât să reflecte o modificare a factorilor (inclusiv a factorului timp) pe care operatorii de pe piață i-ar lua în considerare la stabilirea unui preț [a se vedea alineatul (AG76A) din IAS 39]
- și
- (b) diferența maximă care rămâne a fi recunoscută în contul de profit și pierdere la începutul și sfârșitul exercițiului financiar și o reconciliere a variațiilor soldului acestei diferențe.
- (29) Nu se impune prezentarea de informații privind valoarea justă:
- (a) în cazul în care valoarea contabilă corespunde unei aproximări rezonabile a valorii juste, de exemplu pentru instrumente financiare cum sunt creanțele clienților și datoriile furnizorilor pe termen scurt;

▼ **M12**

- (b) în cazul investițiilor în instrumente de capitaluri proprii pentru care nu există prețuri cotate pe o piață activă sau în instrumente derivate asociate cu aceste instrumente de capitaluri proprii, care sunt evaluate la cost în conformitate cu IAS 39 deoarece valoarea lor justă nu poate fi evaluată în mod credibil
- sau
- (c) în cazul unui contract conținând un element de participare discreționară (prevăzut în IFRS 4), dacă valoarea justă a acestui element nu poate fi evaluată în mod credibil.
- (30) În cazurile menționate la alineatul (29) literele (b) și (c), o entitate va prezenta informații pentru a ajuta utilizatorii situațiilor financiare să își facă singuri o părere despre măsura diferențelor posibile între valoarea contabilă a acestor active și datorii financiare și valoarea lor justă, inclusiv:
- (a) faptul că nu a fost prezentată nici o informație privind valoarea justă a acestor instrumente deoarece aceasta nu poate fi evaluată în mod credibil;
- (b) o descriere a instrumentelor financiare, valoarea lor contabilă, precum și motivele pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod credibil;
- (c) informații privind piața instrumentelor respective;
- (d) informații despre eventualitatea și modul în care entitatea intenționează să lichideze instrumentele financiare respective
- și
- (e) în cazul în care instrumentele financiare a căror valoare justă nu putea fi evaluată anterior în mod credibil sunt derecunoscute, acest fapt trebuie indicat, precum și valoarea lor contabilă la momentul derecunoașterii și suma recunoscută a câștigului sau pierderii.

NATURA ȘI AMPLOAREA RISCURILOR PROVENITE DIN INSTRUMENTELE FINANCIARE

- (31) **O entitate va prezenta informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și amploarea riscurilor provenite din instrumente financiare la care aceasta se expune la data închiderii exercițiului financiar.**
- (32) Informațiile prevăzute la alineatele (33) – (42) se referă la riscurile provenite din instrumente financiare și la modul în care sunt gestionate acestea. Riscurile respective includ, în general, dar nu numai, riscul de credit, *riscul de lichiditate* și riscul de piață.

Informații calitative

- (33) Pentru fiecare tip de risc provenit din instrumente financiare, o entitate va prezenta:
- (a) expunerile la risc și modul în care apar acestea;
- (b) obiectivele sale, politicile și procedurile de gestionare a riscului, precum și metodele utilizate pentru evaluarea acestuia
- și
- (c) orice variație a informațiilor de la literele (a) sau (b) în raport cu exercițiul financiar precedent.

Informații cantitative

- (34) Pentru fiecare tip de risc provenit din instrumente financiare, o entitate va prezenta:
- (a) o sinteză a informațiilor cantitative privind expunerea sa la risc la data închiderii exercițiului financiar. Aceste informații se bazează pe informațiile prezentate în interiorul entității, conducerii de vârf a entității (în conformitate cu IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate*), de exemplu Consiliului de administrație sau directorului executiv al entității;

▼ **M12**

- (b) informațiile prevăzute la alineatele (36) – (42), în măsura în care acestea nu sunt prezentate în temeiul literei (a), cu excepția cazului în care riscul nu este semnificativ [a se vedea alineatele (29) – (31) din IAS 1 pentru o evaluare a noțiunii de risc semnificativ].
 - (c) informații privind gradul de concentrare a riscului, dacă acestea nu rezultă din (a) și (b).
- (35) Dacă informațiile cantitative prezentate la data închiderii exercițiului financiar nu sunt reprezentative în ceea ce privește expunerea unei entități la risc în timpul exercițiului financiar în cauză, entitatea va prezenta informații reprezentative suplimentare.

Riscul de credit

- (36) O entitate va furniza următoarele informații, pe categorii de instrumente financiare:
- (a) suma care reprezintă cel mai bine expunerea sa maximă la riscul de credit la data închiderii exercițiului financiar, fără a ține seama de vreo garanție deținută sau de alte creșteri ale creditului (de exemplu acordurile de compensare care nu îndeplinesc cerințele de compensare în conformitate cu IAS 32);
 - (b) referitor la suma prezentată la litera (a), o descriere a garanțiilor deținute și a altor creșteri ale creditului;
 - (c) informații privind calitatea creditului activelor financiare care nu sunt nedecontate sau depreciate
și
 - (d) valoarea contabilă a activelor financiare care ar fi altfel nedecontate sau depreciate, dar ale căror condiții au fost renegociate.

Activele financiare care sunt fie nedecontate, fie depreciate

- (37) O entitate va furniza următoarele informații, pe categorii de instrumente financiare:
- (a) o analiză a vechimii activelor financiare care sunt nedecontate la data închiderii exercițiului financiar, dar nu sunt depreciate;
 - (b) o analiză a activelor financiare evaluate în mod individual ca fiind depreciate la data închiderii exercițiului financiar, inclusiv factorii pe care entitatea i-a luat în considerare pentru a determina deprecierea
și
 - (c) pentru sumele prezentate la literele (a) și (b), o descriere a garanțiilor deținute de entitate și a celorlalte creșteri ale creditului, precum și o estimare a valorii lor juste, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil.

Garanții și alte creșteri ale creditului obținute

- (38) În cazul în care o entitate obține active financiare sau nefinanciare în cursul exercițiului financiar intrând în posesia unor garanții sau apelând la alte forme de creștere a creditului (de exemplu un gaj), iar aceste active îndeplinesc criteriile de recunoaștere prevăzute de alte standarde, entitatea va indica:
- (a) natura și valoarea contabilă a activelor obținute
și
 - (b) în cazul în care aceste active nu pot fi convertite imediat în lichidități, politica sa privind cedarea acestor active sau utilizarea lor în cadrul activităților sale.

Riscul de lichiditate

- (39) O entitate va prezenta următoarele informații:
- (a) o analiză a scadențelor datoriilor financiare care arată scadențele contractuale rămase
și

▼ **M12**

- (b) o descriere a modului în care gestionează riscul de lichiditate inerent situației de la litera (a).

Riscul de piață**Analiza sensibilității**

- (40) Cu excepția cazurilor care intră sub incidența alineatului (41), o entitate va prezenta următoarele informații:
- (a) o analiză a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care se expune entitatea la data închiderii exercițiului financiar, arătând modul în care contul de profit și pierdere și capitalurile proprii ar fi fost influențate de fluctuațiile variabilelor de risc pertinente care erau posibile în mod rezonabil la acea dată;
- (b) metodele și ipotezele utilizate în elaborarea analizei sensibilității și
- (c) modificările intervenite în metodele și ipotezele utilizate față de perioada precedentă, precum și motivele care se află la originea acestor modificări.
- (41) Dacă o entitate elaborează o analiză a sensibilității precum valoarea la risc, care ține seama de interdependențele între valorile de risc (de exemplu ratele dobânzii și cursurile de schimb valutar) și le utilizează pentru a gestiona riscurile financiare, ea poate înlocui această analiză a sensibilității cu analiza prevăzută la alineatul (40). Entitatea va prezenta, de asemenea:
- (a) o explicație a metodei utilizate în pregătirea acestei analize a sensibilității, precum și principalii parametri și principalele ipoteze care stau la baza datelor furnizate și
- (b) o explicație a obiectivului metodei utilizate și a limitărilor care pot avea drept rezultat situația în care informațiile nu reflectă integral valoarea justă a activelor și a datoriilor în cauză.

Alte informații privind riscul de piață

- (42) În cazul în care analizele sensibilității furnizate în conformitate cu alineatul (40) sau (41) nu sunt reprezentative în ceea ce privește un risc inerent pentru un instrument financiar (de exemplu, pentru că expunerea la sfârșitul exercițiului financiar nu reflectă expunerea în cursul exercițiului financiar), entitatea indică acest fapt și motivele pentru care consideră că analizele sensibilității nu sunt reprezentative.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚIILE TRANZITORII

- (43) O entitate aplică prezentul standard pentru exercițiile financiare cu începere de la 1 ianuarie 2007. Aplicarea anterior acestei date este încurajată. Dacă o entitate aplică prezentul standard unui exercițiu anterior acestei date, ea va prezenta acest fapt.
- (44) Dacă o entitate aplică prezentul standard unor exerciții financiare cu începere înainte de 1 ianuarie 2006, nu este necesar să prezinte informații comparative pentru raportările prevăzute în temeiul alineatelor (31) – (42) privind natura și amploarea riscurilor referitoare la instrumentele financiare.

RETRAGEREA IAS 30

- (45) Prezentul standard înlocuiește IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și instituțiilor financiare similare*.

▼ **M12***APENDICELE A***Definiții**

Prezentul apendice este parte integrantă a prezentului standard.

Risc de credit	Riscul ca o parte deținătoare a unui instrument financiar să nu își îndeplinească una dintre obligațiile care îi revin și să provoace astfel o pierdere financiară pentru cealaltă parte.
Risc de schimb valutar	Riscul ca valoarea justă sau viitoarele fluxuri de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor cursului monedelor străine.
Risc al ratei dobânzii	Riscul ca valoarea justă sau viitoarele fluxuri de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor ratelor dobânzii de pe piață.
Risc de lichiditate	Riscul ca o entitate să întâmpine dificultăți în onorarea angajamentelor legate de datoriile financiare.
Împrumuturi	Împrumuturile sunt datorii financiare, altele decât creanțele comerciale pe termen scurt supuse condițiilor normale de creditare.
Risc de piață	Riscul ca valoarea justă sau viitoarele fluxuri de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor prețurilor pe piață. Riscul de piață include trei tipuri de riscuri: riscul de schimb valutar, riscul ratei dobânzii și alt risc de preț.
Alt risc de preț	Riscul ca valoarea justă sau viitoarele fluxuri de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor prețurilor de pe piață (altele decât cele provenite din riscul ratei dobânzii sau din riscul de schimb valutar), ca aceste variații să fie cauzate de factori proprii instrumentului în cauză sau emitentului său sau de factori care afectează toate instrumentele financiare similare negociate pe piață.
Nedecontat	Un activ financiar este nedecontat atunci când o parte nu a efectuat o plată la data scadenței contractuale a acesteia.

Următorii termeni sunt definiți la alineatul (11) din IAS 32 sau la alineatul (9) din IAS 39 și se utilizează în prezentul standard cu semnificația prevăzută în IAS 32 și IAS 39:

- cost amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare;
- active financiare disponibile pentru vânzare;
- derecunoaștere;
- instrumente derivate;
- metoda dobânzii efective;
- instrument de capitaluri proprii;
- valoarea justă;
- activ financiar;
- instrument financiar;
- datorie financiară;
- activ financiar sau datorie financiară evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere;
- activ financiar sau datorie financiară deținute pentru tranzacționare;
- tranzacție prevăzută;
- instrument de acoperire împotriva riscurilor;

▼ **M12**

- investiții păstrate până la scadență;
- împrumuturi și creanțe;
- cumpărare sau vânzare standard.

▼ **M12***APENDICELE B***Îndrumări privind aplicarea**

Prezentul appendice este parte integrantă din prezentul standard.

CATEGORII DE INSTRUMENTE FINANCIARE ȘI NIVELUL INFORMAȚIILOR PREZENTATE [ALINEATUL (6)]

- B1. Alineatul (6) prevede că o entitate trebuie să grupeze instrumentele financiare în categorii adaptate naturii informațiilor prezentate și ținând seama de caracteristicile instrumentelor respective. Categoriile prevăzute la alineatul (6) sunt determinate de către entitate și sunt, prin urmare, distincte de categoriile de instrumente financiare menționate în IAS 39 (care determină modul în care sunt evaluate instrumentele financiare și unde sunt recunoscute variațiile valorii juste).
- B2. Pentru a determina categoriile de instrumente financiare, o entitate trebuie, cel puțin:
- (a) să facă distincția între instrumentele evaluate la costul amortizat și cele evaluate la valoarea justă;
 - (b) să trateze drept o categorie distinctă sau categorii distincte instrumentele financiare care nu intră sub incidența prezentului standard.
- B3. O entitate decide, în funcție de situația sa, cât de detaliate vor fi informațiile pe care le prezintă pentru a îndeplini cerințele prezentului standard, importanța pe care o acordă diverselor aspecte ale acestor cerințe și modul în care grupează informațiile pentru a prezenta imaginea de ansamblu fără să combine informații cu caracteristici diferite. Este necesar să se găsească un echilibru între încărcarea situațiilor financiare cu detalii excesive care nu îi ajută pe utilizatori și plasarea în umbră a unor informații importante ca rezultat al unei grupări prea mari a informațiilor. De exemplu, o entitate nu va ascunde informații importante prin poziționare într-un număr mare de detalii nesemnificative. De asemenea, o entitate nu va prezenta informații grupate astfel încât să pună în umbră diferențe importante între tranzacțiile individuale sau riscurile asociate.

IMPORTANȚA INSTRUMENTELOR FINANCIARE PENTRU SITUAȚIA ȘI ACTIVITATEA FINANCIARĂ

Datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere [alineatele (10) și (11)]

- B4. Dacă o entitate desemnează o datorie financiară ca fiind evaluată la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, alineatul (10) litera (a) o obligă să indice suma variației valorii juste a datoriei financiare care se poate imputa fluctuațiilor riscului de credit al datoriei respective. Alineatul (10) litera (a) punctul (i) autorizează o entitate să determine această sumă ca sumă a variației valorii juste a datoriei care nu poate fi imputată fluctuațiilor condițiilor de piață care dau naștere riscului de piață. Dacă singurele fluctuații pertinente ale condițiilor de piață pentru o datorie sunt fluctuațiile ratei dobânzii (de referință) observate, această sumă poate fi estimată după cum urmează:
- (a) În primul rând, entitatea calculează rata randamentului intern al datoriei la începutul exercițiului financiar utilizând prețul pieței observat al datoriei, precum și fluxurile de trezorerie contractuale ale datoriei la începutul exercițiului financiar. Ea deduce din această rată a randamentului rata dobânzii observate (de referință) la începutul perioadei pentru a ajunge la o componentă a ratei interne a randamentului specifică instrumentului.
 - (b) Ulterior, entitatea calculează valoarea actuală a fluxurilor de trezorerie asociate datoriei utilizând fluxurile de trezorerie contractuale ale datoriei la sfârșitul perioadei și o rată de actualizare egală cu suma dintre (i) rata dobânzii observate (de referință) la sfârșitul exercițiului financiar și (ii) componenta ratei interne de randament specifice instrumentului, în conformitate cu litera (a).
 - (c) Diferența dintre prețul pieței observat al datoriei la sfârșitul exercițiului financiar și suma stabilită la litera (b) constituie variația valorii

▼ **M12**

juste care nu poate fi imputată fluctuațiilor ratei dobânzii observate (de referință). Aceasta este suma care trebuie prezentată.

Acest exemplu presupune că variațiile valorii juste determinate de alți factori decât fluctuațiile riscului de credit al instrumentului sau fluctuațiile ratei dobânzii nu sunt semnificative. Dacă instrumentul menționat în exemplu conține un instrument derivat încorporat, variațiile valorii juste a instrumentului derivat încorporat sunt excluse la stabilirea sumei care trebuie prezentată în conformitate cu alineatul (10) litera (a).

Alte informații prezentate – metode comparabile [alineatul (21)]

- B5. Alineatul (21) prevede prezentarea informațiilor pe baza evaluării utilizate pentru redactarea situațiilor financiare, precum și pe baza altor politici contabile utilizate care sunt necesare unei bune înțelegeri a situațiilor financiare. Pentru instrumentele financiare, aceste informații pot să includă:
- (a) pentru activele financiare sau datoriile financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere:
 - (i) natura activelor financiare sau a datoriilor financiare pe care entitatea le-a desemnat ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere;
 - (ii) criteriile reținute pentru a desemna în acest mod aceste active financiare sau datorii financiare la recunoașterea inițială și
 - (iii) modul în care entitatea îndeplinește condițiile prevăzute la alineatele (9), (11A) sau (12) din IAS 39 pentru o astfel de desemnare. Pentru instrumentele desemnate în conformitate cu litera (b) punctul (i) din definiția unui activ financiar sau a unei datorii financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere în IAS 39, aceste informații includ o descriere narativă a circumstanțelor care stau la originea incoerenței evaluării sau recunoașterii care ar apărea în caz contrar. Pentru instrumentele desemnate în conformitate cu litera (b) punctul (ii) din definiția unui activ financiar sau a unei datorii financiare la valoarea justă prin contul de profit și pierdere în IAS 39, aceste informații includ o descriere narativă a coerenței între desemnarea la valoarea justă prin contul de profit și pierdere și strategia documentată a entității privind gestionarea riscurilor sau investițiile;
 - (b) criteriile pentru desemnarea activelor financiare ca fiind disponibile pentru vânzare;
 - (c) dacă activitățile standard de cumpărare și de vânzare de active financiare sunt recunoscute în funcție de data tranzacției sau de data decontării [a se vedea alineatul (38) din IAS 39];
 - (d) în cazul în care un cont de corectare a valorii este utilizat pentru a reduce valoarea contabilă a activelor financiare depreciate prin pierderile din credite:
 - (i) criteriile prin care se determină când valoarea contabilă a activelor financiare depreciate se reduce direct (sau crește direct, în caz de redresare a unei depreciere) și când se utilizează contul de corectare a valorii și
 - (ii) criteriile aplicate pentru a transfera la pierderi sumele înscrise în contul de corectare a valorii în ceea ce privește valoarea contabilă a activelor financiare depreciate [a se vedea alineatul (16)];
 - (e) modul de determinare a câștigurilor nete sau a pierderilor nete pentru fiecare categorie de instrument financiar [a se vedea alineatul (20) litera (a)], de exemplu dacă câștigurile nete sau pierderile nete din instrumente desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere conțin sau nu dobânzile sau dividendele primite;
 - (f) criteriile pe care le aplică entitatea pentru a stabili dacă există dovezi obiective ale unei pierderi de valoare [a se vedea alineatul (20) litera (e)];

▼ **M12**

- (g) în cazul în care termenele activelor financiare care ar fi, în alte condiții, nedecontate sau depreciate au fost renegociate, metoda recunoașterii activelor financiare care fac obiectul termenelor renegociate [a se vedea alineatul (36) litera (d)].

Alineatul (113) din IAS 1 prevede, între altele, obligația entităților de a prezenta, în sinteza politicilor contabile semnificative sau în alte note, criteriile pe care le utilizează conducerea, cu excepția celor care implică estimări, la aplicarea politicilor contabile ale entității și care au impactul cel mai semnificativ asupra sumelor recunoscute în situațiile financiare.

NATURA ȘI AMPLOAREA RISCURILOR PROVENITE DIN INSTRUMENTELE FINANCIARE [ALINEATELE (31) – (42)]

- B6. Informațiile prevăzute la alineatele (31) – (42) vor fi prezentate fie în cadrul situațiilor financiare, fie încorporate în acestea prin trimitere la o altă situație, precum un comentariu al conducerii sau un raport privind riscurile, care poate fi consultat de către utilizatorii situațiilor financiare în aceleași condiții ca și situațiile financiare și în același timp. În absența acestor informații încorporate prin trimitere, situațiile financiare sunt incomplete.

Informații cantitative [alineatul (34)]

- B7. Alineatul (34) litera (a) prevede prezentarea unei sinteze de informații cantitative privind expunerea unei entități la risc, care se bazează pe informațiile prezentate, în interiorul entității, conducerii de vârf a acesteia. În cazul în care o entitate aplică mai multe metode pentru gestionarea expunerii la risc, ea va prezenta informațiile conform metodei sau metodelor care furnizează informațiile cele mai pertinente și mai credibile. IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* pune în discuție pertinența și credibilitatea.
- B8. Alineatul (34) litera (c) prevede prezentarea informațiilor privind concentrările riscului. Concentrările riscului rezultă din instrumentele financiare care prezintă caracteristici similare și sunt influențate, în mod asemănător, de fluctuațiile situației economice și de alți factori. Identificarea acestor concentrări ale riscului necesită un exercițiu al rațiunii care să țină seama de caracteristicile entității. Informațiile referitoare la concentrările riscului vor conține:
- (a) o descriere a modului în care conducerea determină concentrările;
 - (b) o descriere a caracteristicii comune fiecărei concentrări (de exemplu, părțile implicate, zona geografică, moneda sau piața)
 - și
 - (c) valoarea expunerii la risc asociată cu ansamblul instrumentelor financiare care prezintă aceeași caracteristică.

Expunerea maximă la riscul de credit [alineatul (36) litera (a)]

- B9. Alineatul (36) litera (a) prevede prezentarea informațiilor privind suma care reprezintă cel mai bine expunerea maximă a entității la riscul de credit. Pentru un activ financiar este vorba, în general, de valoarea brută contabilă, din care se scade:
- (a) orice sumă compensată în conformitate cu IAS 32
 - și
 - (b) orice pierdere de valoare recunoscută în conformitate cu IAS 39.
- B10. Activitățile care atrag un risc de credit și expunerea maximă la riscul de credit aferentă acestuia sunt, în special, dar nu exclusiv, următoarele:
- (a) acordarea de împrumuturi și alte credite clienților și efectuarea unor depozite la alte entități. În asemenea cazuri, expunerea maximă la riscul de credit este valoarea contabilă a activelor financiare corespunzătoare;
 - (b) semnarea unor contracte de instrumente derivate, de exemplu contracte de schimb valutar, swap pe rata dobânzii și instrumente derivate de credit. În cazul în care activul care rezultă din acestea este evaluat la valoarea justă, expunerea maximă la riscul de credit la

▼ **M12**

data închiderii exercițiului financiar este echivalentă cu valoarea contabilă;

- (c) acordarea de garanții financiare. În astfel de cazuri, expunerea maximă la riscul de credit corespunde sumei maxime pe care entitatea ar trebui să o plătească dacă ar trebui să se recurgă la garanție și care ar putea fi mult mai mare decât suma recunoscută ca datoric;
- (d) contractarea unui împrumut care este irevocabil pe durata vieții facilității sau este revocabil numai ca răspuns la o schimbare semnificativă nefavorabilă. Dacă emitentul nu își poate îndeplini obligațiile de împrumut printr-o decontare netă în numerar sau în alt instrument financiar, expunerea maximă la riscul de credit corespunde sumei totale a împrumutului. Acest fapt se datorează lipsei de certitudine că suma unei părți neutilizate ar putea fi utilizată în viitor. Aceasta poate fi mult mai mare decât suma recunoscută ca datoric.

Analiza scadențelor contractuale [alineatul (39) litera (a)]

- B11. La elaborarea analizei scadențelor contractuale ale datoriilor financiare prevăzute la alineatul (39) litera (a), o entitate definește un număr corespunzător de intervale de timp. Ea poate, de exemplu, să decidă că următoarele intervale de timp sunt pertinente:
 - (a) cel mult o lună;
 - (b) mai mult de o lună, dar mai puțin de trei luni;
 - (c) mai mult de trei luni, dar mai puțin de un an
și
 - (d) mai mult de un an, dar mai puțin de cinci ani.
- B12. În cazul în care una dintre părți poate să aleagă data plății unei sume, datoria se recunoaște pe baza datei celei mai apropiate la care entitatea poate fi obligată să plătească. De exemplu, datoriile financiare pe care o entitate poate fi obligată să le ramburseze la vedere (de exemplu depozite la vedere) sunt recunoscute la termenul cel mai scurt.
- B13. În cazul în care o entitate s-a angajat să pună la dispoziție sumele sub formă de plăți eșalonate, fiecărei plăți eșalonate îi revine termenul cel mai scurt în care entitatea poate fi obligată să plătească. De exemplu, un angajament de creditare neutilizat este recunoscut la termenul care include data cea mai apropiată la care respectivul împrumut ar putea fi utilizat.
- B14. Sumele prezentate în analiza scadențelor corespund unor fluxuri de trezorerie contractuale neactualizate, de exemplu:
 - (a) obligațiile brute asociate unui contract de leasing financiar (înainte de deducerea cheltuielilor financiare);
 - (b) prețurile specificate în contractele la termen pentru achiziționarea unor active financiare în numerar;
 - (c) sumele nete aferente contractelor swap pe rata dobânzii fixe-variabile pentru care are loc un schimb de fluxuri de trezorerie nete;
 - (d) sumele contractuale care fac obiectul unui schimb în cadrul unui instrument financiar derivat (de exemplu un swap valutar) pentru care are loc un schimb de fluxuri de trezorerie brute
și
 - (e) angajamentele de creditare brute.

Aceste fluxuri de trezorerie neactualizate diferă de suma înscrisă în bilanț deoarece suma din bilanț se bazează pe fluxuri de trezorerie actualizate.

- B15. După caz, o entitate va prezenta, în analiza scadențelor contractuale ale datoriilor financiare prevăzută la alineatul (39) litera (a), analiza instrumentelor financiare derivate separat de cea a instrumentelor financiare nederivate. De exemplu, ar trebui să se facă distincție între fluxurile de trezorerie provenite din instrumentele financiare derivate de cele provenite din instrumentele financiare nederivate dacă fluxurile de trezorerie provenite din instrumentele financiare derivate fac obiectul

▼ **M12**

unei decontări brute. Aceasta se explică prin faptul că ieșirea de trezorerie brută poate fi însoțită de o intrare aferentă.

- B16. În cazul în care suma de plată nu este fixă, suma prezentată se stabilește prin trimitere la condițiile existente la data închiderii exercițiului financiar. De exemplu, în cazul în care suma de plată variază în funcție de un indice, suma prezentată poate să se bazeze pe nivelul indicelui la data închiderii exercițiului financiar.

Riscul de piață – analiza sensibilității [alineatele (40) și (41)]

- B17. Alineatul (40) litera (a) prevede obligația efectuării unei analize a sensibilității pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea. În conformitate cu alineatul B3, o entitate stabilește modul în care clasifică informațiile pentru a prezenta o privire de ansamblu, fără să combine informații cu diferite caracteristici în ceea ce privește expunerea la riscurile inerente unor medii economice foarte diferite. De exemplu:

- (a) o entitate care negociază instrumente financiare poate prezenta această informație făcând distincția între instrumentele financiare pe care le deține pentru tranzacționare și cele pe care le deține în alte scopuri;
- (b) o entitate nu ar trebui să combine expunerea sa la riscuri de piață în zone de hiperinflație cu expunerea sa la aceleași riscuri de piață în zone cu inflație foarte slabă.

O entitate care este expusă unui singur tip de risc de piață, într-un singur mediu economic, nu trebuie să prezinte informațiile împărțite pe categorii de instrumente financiare.

- B18. Alineatul (40) litera (a) cere ca analiza sensibilității să arate efectul asupra contului de profit și pierdere și asupra capitalurilor proprii al fluctuațiilor posibile în mod rezonabil ale variabilei de risc pertinente (de exemplu ratele dobânzii pe piață, cursurile de schimb, prețul instrumentelor de capitaluri proprii sau prețul bunurilor de larg consum). În acest sens:

- (a) entitățile nu sunt obligate să determine care ar fi fost profitul sau pierderea exercițiului financiar dacă variabila de risc pertinentă ar fi fost diferită. În schimb, entitățile indică efectul asupra contului de profit și pierdere și asupra capitalurilor proprii, la data închiderii exercițiului financiar, al unei fluctuații posibile în mod rezonabil a variabilei de risc pertinente care ar fi avut loc la acea dată și ar fi afectat expunerile la risc existente la acea dată. De exemplu, dacă o entitate are o datorie cu rata dobânzii variabilă la sfârșitul exercițiului financiar, ea trebuie să indice efectul asupra contului de profit și pierdere (cheltuielile cu dobânda), pentru exercițiul financiar în curs, al unei fluctuații a ratei dobânzii cu sume posibile în mod rezonabil;
- (b) entitățile nu sunt obligate să arate efectul asupra contului de profit și pierdere și asupra capitalurilor proprii al oricărei modificări a seriei de fluctuații posibile în mod rezonabil ale variabilei de risc pertinente. Ar fi suficient să se prezinte efectele modificărilor la limitele seriei de fluctuații rezonabil posibile.

- B19. Pentru a stabili ce este o fluctuație posibilă în mod rezonabil a variabilei de risc pertinente, o entitate trebuie să țină seama:

- (a) de mediile economice în care își desfășoară activitatea. O fluctuație posibilă în mod rezonabil nu trebuie să se identifice cu o ipoteză puțin probabilă, cu ipoteza cea mai improbabilă sau cu o situație de criză. De asemenea, dacă rata fluctuației variabilei de risc de bază este stabilă, entitatea nu este obligată să modifice fluctuația posibilă în mod rezonabil reținută pentru respectiva variabilă de risc. De exemplu, presupunând că rata dobânzii este de 5 %, entitatea stabilește că o fluctuație a variabilei respective de ± 50 de puncte de bază este posibilă în mod rezonabil. Entitatea trebuie să indice efectul asupra contului de profit și pierdere și asupra capitalurilor proprii al unei modificări a ratei dobânzii la 4,5 % sau la 5,5 %. În exercițiul financiar următor, ratele dobânzii au crescut la 5,5 %. Entitatea continuă să creadă că acestea pot fluctua cu ± 50 de puncte de bază (ceea ce înseamnă că rata fluctuației lor este stabilă). Entitatea trebuie să indice efectul asupra contului de profit și pierdere și asupra capitalurilor proprii al unei modificări a ratei

▼ **M12**

dobânzii la 5 % sau la 6 %. Entitatea nu este obligată să revizuiască estimarea conform căreia ratele dobânzii pot fluctua cu ± 50 de puncte de bază, cu excepția cazului în care deține informații din care rezultă că aceste rate au devenit mult mai volatile;

(b) perioada de timp pentru care își efectuează analiza. Analiza sensibilității va arăta efectele fluctuațiilor care sunt considerate posibile în mod rezonabil pe o perioadă care se întinde până la momentul în care entitatea își prezintă din nou informațiile și care corespunde, în general, cu următoarea dată a publicării raportului său anual.

B20. În temeiul alineatului (41), o entitate poate să recurgă la o analiză a sensibilității care să reflecte relațiile de interdependență între variabilele de risc, precum un model de valoare la risc, dacă aceasta utilizează analiza respectivă pentru a gestiona expunerea sa la riscuri financiare. Ea poate să facă acest lucru, chiar dacă modelul în cauză evaluează doar posibilitatea de pierdere și nu evaluează posibilitatea de câștig. Entitatea poate să respecte prevederile alineatului (41) litera (a) indicând tipul modelului de valoare la risc pe care îl utilizează (de exemplu dacă acesta se bazează sau nu pe simulările de la Monte Carlo), modul în care funcționează modelul și principalele ipoteze pe care se bazează (de exemplu perioada de deținere și pragul de încredere). Entitatea poate, de asemenea, să indice perioada de observație și criteriile de ponderare aplicate observațiilor în această perioadă, modul în care opțiunile sunt luate în considerare pentru calcule și ce volatilități și corelări (sau, ca alternativă, simulări de distribuție a probabilităților de la Monte Carlo) se folosesc.

B21. O entitate prezintă analize ale sensibilității pentru ansamblul activităților sale, dar poate prezenta diferite tipuri de analize ale sensibilității pentru diferite categorii de instrumente financiare.

Riscul ratei dobânzii

B22. *Riscul ratei dobânzii* este inerent instrumentelor financiare purtătoare de dobânzi recunoscute în bilanț (de exemplu împrumuturile, creanțele și instrumentele de împrumut emise) și anumitor instrumente financiare nerecunoscute în bilanț (de exemplu anumite angajamente de creditare).

Riscul de schimb valutar

B23. *Riscul de schimb valutar* este inerent instrumentelor financiare evaluate într-o monedă străină, adică în altă monedă decât moneda funcțională în care sunt măsurate. În sensul prezentului standard, riscul de schimb valutar nu decurge din instrumentele financiare care constituie elemente nemonetare sau instrumente financiare evaluate în moneda funcțională.

B24. Se prezintă o analiză a sensibilității pentru fiecare monedă în care expunerea entității este importantă.

Alte riscuri de preț

B25. *Alt risc de preț* afectează instrumentele financiare din cauza fluctuațiilor, de exemplu fluctuațiile prețurilor bunurilor de larg consum sau ale prețurilor instrumentelor de capitaluri proprii. Pentru a respecta prevederile alineatului (40), o entitate poate arăta efectul unei scăderi a unui anumit indice bursier, a unui preț al bunurilor de larg consum sau a unei alte variabile de risc. De exemplu, dacă o entitate oferă garanții de valoare reziduală sub forma unor instrumente financiare, ea trebuie să indice orice creștere sau orice scădere a valorii activelor pentru care se aplică garanția.

B26. Deținerea de instrumente de capitaluri proprii într-o altă entitate sau o investiție într-un fond fiduciar care deține el însuși investiții în instrumente de capitaluri proprii constituie două exemple de instrumente financiare care dau naștere unui risc de preț pentru instrumentele de capitaluri proprii. Alte exemple cuprind contractele la termen, opțiunile de cumpărare sau de vânzare a unor cantități specificate dintr-un instrument de capitaluri proprii și contractele swap indexate la prețurile instrumentelor de capitaluri proprii. Valoarea justă a acestor instrumente financiare este afectată de fluctuațiile prețurilor pe piață ale instrumentelor de capitaluri proprii de bază.

▼ M12

- B27. În conformitate cu alineatul (40) litera (a), sensibilitatea contului de profit și pierdere (care provine, de exemplu, din instrumentele clasificate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere și pierderile de valoare ale activelor financiare disponibile pentru vânzare) se indică separat de sensibilitatea capitalurilor proprii (care provine, de exemplu, din instrumentele clasificate ca fiind disponibile pentru vânzare).
- B28. Instrumentele financiare pe care o entitate le clasifică ca fiind instrumente de capitaluri proprii nu se revaluează. Nici contul de profit și pierdere, nici capitalurile proprii nu sunt afectate de riscul de preț inerent acestor instrumente de capitaluri proprii. Prin urmare, nu este necesară o analiză a sensibilității.

▼ **M12***APENDICELE C***Amendamente la alte IFRS**

Amendamentele din prezentul apendice se aplică cu începere de la 1 ianuarie 2007. Dacă o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente se aplică pentru acea perioadă anterioară. În alineatele modificate, pasajele noi sunt subliniate, iar cele eliminate sunt barate.

C1. În Standardele Internaționale de Raportare Financiară, inclusiv Standardele Internaționale de Contabilitate, și în Interpretări trimiterile la IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentare și descriere* se înlocuiesc cu trimiteri la IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentarea informațiilor*, excepție făcând prevederile contrare de mai jos.

C2. IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentare și descriere* (revizuit în 2003) se modifică după cum urmează.

Titlul se înlocuiește cu „IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentarea informațiilor*”.

Alineatul (1) se elimină, iar alineatele (2) – (4) litera (a) se modifică după cum urmează:

(2) Obiectivul prezentului standard este de a stabili principiile care reglementează prezentarea instrumentelor financiare drept datorii sau capitaluri proprii, precum și compensarea activelor financiare și a datoriilor financiare. Standardul se aplică clasificării instrumentelor financiare, din punctul de vedere al emitentului, în active financiare, datorii financiare și instrumente de capitaluri proprii, clasificării dobânzilor, a dividendelor, a câștigurilor și pierderilor, precum și circumstanțelor în care activele și datoriile financiare trebuie compensate.

(3) Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaștere și evaluare a activelor financiare și datoriilor financiare prevăzute în IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare*, precum și principiile care reglementează prezentarea informațiilor privind instrumentele financiare prevăzute în IFRS 7 *Instrumente financiare: Informații prezentate*.

DOMENIU DE APLICARE

(4) **Prezentul standard se aplică de către toate entitățile tuturor tipurilor de instrumente financiare, cu excepția:**

(a) **acelor participații în filiale, entități asociate și asociații în participațiune contabilizate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 *Investiții în entități asociate* sau IAS 31 *Interese în asociațiile în participațiune*. Cu toate acestea, în anumite cazuri, IAS 27, IAS 28 sau IAS 31 permit unei entități să contabilizeze o participație într-o filială, entitate asociată sau asociație în participațiune în conformitate cu IAS 39; în aceste cazuri, entitățile aplică cerințele de prezentare a informațiilor din IAS 27, IAS 28 sau IAS 31, în plus față de cele din prezentul standard. De asemenea, entitățile aplică prezentul standard tuturor instrumentelor financiare derivate asociate participațiilor în filiale, entități asociate sau asociații în participațiune.**

Alineatele (5) și (7) se elimină.

A doua teză de la alineatul (40) se modifică după cum urmează:

(40) ... În afară de prevederile prezentului standard, prezentarea dobânzilor și dividendelor este reglementată de prevederile IAS 1 și IFRS 7.

Ultima teză de la alineatul (47) se modifică după cum urmează:

(47) ... În cazul în care o entitate are dreptul la compensare, dar nu intenționează să deconteze valoarea netă sau să realizeze activul și să stingă obligația simultan, efectul acestui drept asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu alineatul (36) din IFRS 7.

Ultima teză de la alineatul (50) se modifică după cum urmează:

▼ **M12**

(50) ... În cazul în care activele financiare și datoriile financiare supuse unui contract de compensare globală nu sunt compensate, efectul acordului asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu alineatul (36) din IFRS 7.

Alineatele (51) – (95) se elimină.

La alineatul (98) se adaugă următoarea notă de subsol:

În august 2005, IASB a deplasat toate dispozițiile privind informațiile prezentate cu privire la instrumentele financiare spre IFRS 7 *Instrumente financiare: Informații prezentate*.

În apendice (Îndrumări privind aplicarea), alineatele (AG24) și (AG40) și ultima teză de la alineatul (AG39) se elimină.

C3. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* se modifică după cum urmează:

Alineatul (4) se elimină.

La alineatul (56), „IAS 32” se înlocuiește cu „*IFRS 7 Instrumente financiare: Informații prezentate*”, iar la alineatele (105) litera (d) punctul (ii) și (124), „IAS 32” se înlocuiește cu „IFRS 7”.

Ultima teză de la alineatul (71) litera (b) se modifică după cum urmează:

(71)(b) ... De exemplu, o instituție financiară poate modifica descrierile menționate în cele ce urmează pentru a prezenta informații adaptate activităților unei instituții financiare.

A patra teză de la alineatul (84) se modifică după cum urmează:

(84) ... De exemplu, o instituție financiară poate modifica descrierile menționate în cele ce urmează pentru a prezenta informații adaptate activităților unei instituții financiare.

C4. IAS 14 *Raportarea pe segmente* se modifică după cum urmează.

La alineatele (27) literele (a) și (b), (31), (32), (46) și (74), expresia „către consiliul de administrație și directorul executiv” se înlocuiește cu expresia „către conducerea de vârf”.

La alineatele (27) litera (b), (30) și (32), expresia „directorii și conducerea” se înlocuiește cu expresia „conducerea de vârf”.

Prima teză de la alineatul (27) se modifică după cum urmează:

(27) Structura organizațională și managerială internă a unei entități, precum și sistemul său de raportare financiară internă către conducerea de vârf (de exemplu, Consiliul de administrație și directorul executiv) constituie, în mod normal, baza de identificare a sursei și a naturii predominante a riscurilor și ratelor diferite de rentabilitate cu care se confruntă entitatea pentru a determina nivelul primar și secundar de prezentare a informațiilor pe segmente, cu excepția celor prevăzute la literele (a) și (b) din cele ce urmează: ...

A treia teză de la alineatul (28) se modifică după cum urmează:

(28) ... În consecință, cu excepția unor cazuri rare, o entitate va raporta informațiile pe segmente în situațiile sale financiare pe aceeași bază pe care se face și raportarea internă către conducerea de vârf. ...

Prima teză de la alineatul (33) se modifică după cum urmează:

(33) În conformitate cu prezentul standard, majoritatea entităților vor identifica segmentele de activitate și segmentele geografice ca unități organizaționale pentru care informațiile se raportează către conducerea de vârf sau către principalul factor de decizie operațional, care poate fi reprezentat, în anumite cazuri, de un grup format din mai multe persoane, pentru evaluarea activității trecute a fiecărei unități și luarea deciziilor cu privire la alocarea viitoare a resurselor. ...

C5. La alineatul (31) din IAS 17 *Contracte de leasing*, „IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere*” se înlocuiește cu „*IFRS 7 Instrumente financiare: Informații prezentate*”, iar la alineatele (35), (47) și (56) „IAS 32” se înlocuiește cu „IFRS 7”.

C6. La alineatul (72) din IAS 33 *Rezultatul pe acțiune*, „IAS 32” se înlocuiește cu „*IFRS 7 Instrumente financiare: Informații prezentate*”.

▼ **M12**

- C7. IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare* (modificat în aprilie 2005) se modifică după cum urmează.

Alineatul (1) se modifică după cum urmează:

- (1) Obiectivul prezentului standard este de a stabili principiile pentru recunoașterea și evaluarea activelor financiare, a datoriilor financiare și a anumitor contracte de cumpărare sau vânzare a elementelor nefinanciare. Cerințele referitoare la prezentarea informațiilor despre instrumentele financiare sunt prevăzute în IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentarea informațiilor*. Cerințele referitoare la prezentarea informațiilor despre instrumentele financiare sunt prevăzute în IFRS 7: *Instrumente financiare: Informații prezentate*.

La alineatul (45), „IAS 32” se înlocuiește cu „IFRS 7”.

Alineatul (48) se modifică după cum urmează:

- (48) **Pentru determinarea valorii juste a unui activ financiar sau a unei datorii financiare în sensul aplicării prezentului standard, a IAS 32 sau a IFRS 7, o entitate aplică alineatele (AG69) – (AG82) din apendicele A.**

- C8. IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare* (modificat în iunie 2005) se modifică după cum urmează.

La alineatul (9), definiția unui activ financiar sau a unei datorii financiare la valoarea justă prin contul de profit și pierdere se modifică după cum urmează:

... Alineatele (9) – (11) și B4 din IFRS 7 impun entității să furnizeze informații privind activele financiare și datoriile financiare pe care aceasta le-a desemnat ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, ...

- C9. Alineatul (36A) din IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară* se modifică și se adaugă un nou titlu și alineatul (36C) după cum urmează:

- (36A) În primele sale situații financiare, o entitate care adoptă IFRS-urile înainte de 1 ianuarie 2006 va prezenta cel puțin timp de un an informații comparative, dar aceste informații comparative nu trebuie să respecte neapărat IAS 32, IAS 39 sau IFRS 4. O entitate care alege să prezinte informații comparative care nu îndeplinesc prevederile IAS 32, IAS 39 sau IFRS 4 în primul său an de tranziție:

- (a) va aplica cerințele în materie de recunoaștere și evaluare din îndrumarul financiar-contabil anterior informațiilor comparative referitoare la instrumentele financiare care intră sub incidența IAS 32 și IAS 39 și contractele de asigurare reglementate de IFRS 4;

...

În cazul unei entități care decide să prezinte informații comparative care nu îndeplinesc prevederile IAS 32, IAS 39 și IFRS 4, trimiterea la „data tranziției la IFRS” semnifică, numai în cazul acestor standarde, deschiderea primului exercițiu financiar conform IFRS. Entitățile respective sunt obligate să respecte prevederile alineatului (15) litera (c) din IAS 1 pentru a prezenta informații suplimentare atunci când îndeplinirea cerințelor specifice ale IFRS nu este suficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul unor anumite tranzacții, al altor evenimente sau condiții asupra situației financiare a entității și asupra activității sale financiare.

Scutirea de obligația de prezenta informații comparative în sensul IFRS 7

- (36C) O entitate care adoptă IFRS înainte de 1 ianuarie 2006 și alege să aplice IFRS 7 *Instrumente financiare: Informații prezentate* în primele sale situații financiare în conformitate cu IFRS nu este obligată să prezinte informațiile comparative prevăzute de IFRS 7 în situațiile financiare respective.

- C10. IFRS 4 *Contracte de asigurări* se modifică după cum urmează.

Alineatul (2) litera (b) se modifică după cum urmează:

▼ **M12**

(b) instrumentele financiare pe care le emite cu o *caracteristică de participare discreționară* [a se vedea alineatul (35)]. IFRS 7 *Instrumente financiare: Informații prezentate* prevede prezentarea informațiilor despre instrumentele financiare, inclusiv cele care conțin astfel de caracteristici.

Se adaugă alineatul (35) litera (d) după cum urmează:

(d) deși aceste contracte sunt instrumente financiare, emitentul care aplică alineatul (19) litera (b) din IFRS 7 contractelor prezentând caracteristici de participare discreționară indică suma totală a cheltuielilor cu dobânzile recunoscute în contul de profit și pierdere, dar nu este obligat să calculeze aceste cheltuieli prin metoda dobânzii efective.

După alineatul (37), titlul și alineatele (38) și (39) se modifică și se adaugă alineatul (39A) după cum urmează:

Natura și amploarea riscurilor ce rezultă din contractele de asigurare

(38) Un asigurător va furniza informații care să permită utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și amploarea riscurilor ce rezultă din contractele de asigurare.

(39) Pentru a respecta prevederile alineatului (38), un asigurător va prezenta următoarele informații:

(a) obiectivele, politicile și procedurile sale de gestionare a riscurilor ce rezultă din contractele de asigurare, precum și metodele utilizate pentru evaluarea acestor riscuri;

(b) [eliminat];

(c) informații privind *riscul de asigurare* (atât înainte, cât și după diminuarea riscului prin reasigurare), inclusiv următoarele informații despre:

(i) sensibilitatea la riscul de asigurare [a se vedea alineatul (39A)];

(ii) concentrările de risc de asigurare, inclusiv o descriere a modului în care conducerea determină concentrările și o descriere a caracteristicii generale care identifică fiecare concentrare (de exemplu, tip de eveniment asigurat, zonă geografică sau monedă);

(iii) despăgubirile concrete comparate cu estimările anterioare (adică evoluția despăgubirilor). Prezentarea informațiilor privind evoluția despăgubirilor trebuie să înceapă de la data la care a apărut cea mai veche pretenție materială pentru care există încă incertitudini referitoare la valoarea și scadențele plăților, dar nu este necesar să trateze informații mai vechi de zece ani. Nu este nevoie ca un asigurător să prezinte aceste informații despre despăgubirile în privința cărora incertitudinile referitoare la valoarea și scadențele plăților daunelor se rezolvă, în general, în cursul unui an;

(d) informațiile despre riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață pe care le-ar impune alineatele (31)–(42) din IFRS 7 dacă contractele de asigurare ar intra sub incidența IFRS 7. Cu toate acestea:

(i) un asigurător nu este obligat să furnizeze o analiză a scadențelor prevăzută la alineatul (39) litera (a) din IFRS 7 dacă prezintă, în locul acesteia, informații privind calendarul prevăzut al ieșirilor nete de trezorerie ce rezultă din datoriile de asigurări recunoscute. Aceste informații se pot prezenta sub forma unei analize, în funcție de scadențele prevăzute, a sumelor recunoscute în bilanț;

(ii) dacă asigurătorul utilizează o altă metodă pentru a gestiona sensibilitatea la condițiile de pe piață, precum analiza valorii încorporate, el poate utiliza această analiză a sensibilității pentru a îndeplini cerințele prevăzute la alineatul (40) litera (a) din IFRS 7. Respectivul asigurător va

▼ M12

- prezenta, de asemenea, informațiile prevăzute la alineatul (41) din IFRS 7;
- (e) informații privind expunerile la riscul de piață generate de instrumentele derivate încorporate care sunt cuprinse într-un contract de asigurare-gazdă dacă asigurătorul nu este obligat să evalueze și nu evaluează instrumentele derivate încorporate la valoarea justă.
- (39A) Pentru a respecta prevederile alineatului (39) litera (b) litera (i), un asigurător va prezenta fie informațiile menționate la litera (a), fie pe cele menționate la litera (b), după cum urmează:
- (a) o analiză a sensibilității care arată modul în care contul de profit și pierdere și capitalurile proprii ar fi fost influențate dacă ar fi intervenit fluctuațiile variabilei de risc pertinente care ar fi fost posibile în mod rezonabil la data bilanțului, metodele și ipotezele utilizate în elaborarea analizei sensibilității și orice modificare a metodelor și ipotezelor utilizate față de perioada anterioară. Cu toate acestea, dacă un asigurător utilizează o altă metodă pentru a gestiona sensibilitatea la condițiile pieței, precum analiza valorii încorporate, acesta poate să îndeplinească obligațiile menționate în cele ce urmează prezentând informații despre cealaltă analiză a sensibilității, precum și informațiile prevăzute la alineatul (41) din IFRS 7;
 - (b) informații calitative privind sensibilitatea și informații despre termenele și condițiile contractelor de asigurare care au un impact semnificativ asupra valorii, scadenței și incertitudinii fluxurilor de trezorerie viitoare ale asigurătorului.

▼ **M12**

APENDICELE D

Amendamente la IFRS 7 în cazul în care nu au fost aplicate amendamentele la IAS 39 Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare – Opțiunea valorii juste

În iunie 2005, Consiliul a publicat amendamentele la IAS 39 Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare – Opțiunea valorii juste, care urmau a fi aplicate exercițiilor financiare cu începere de la 1 ianuarie 2006. În cazul în care o entitate aplică IFRS 7 unui exercițiu financiar cu începere înainte de 1 ianuarie 2006 și nu aplică amendamentele la IAS 39 menționate anterior, ea va modifica IFRS 7 pentru respectivul exercițiu financiar după cum urmează. În alineatele modificate, pasajele noi sunt subliniate, iar pasajele eliminate sunt barate.

D1. Titlul ce precede alineatele (9) și (11) se modifică după cum urmează, iar alineatul (9) se elimină.

Datorii financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere

(11) O entitate va prezenta următoarele informații:

- (a) metodele utilizate pentru a îndeplini cerințele prevăzute la alineatul (10) litera (a).
- (b) dacă entitatea estimează că informațiile prezentate pentru a respecta prevederile alineatului (10) litera (a) nu reprezintă, în mod fidel, variațiile valorii juste a datoriei financiare care poate fi atribuită fluctuațiilor riscului de credit al acesteia, motivele care au permis să se ajungă la această concluzie și factorii pe care entitatea îi consideră relevanți.

Alineatul B5 litera (a) se modifică după cum urmează:

- (a) criteriile reținute pentru desemnarea, la recunoașterea inițială, a activelor financiare sau a datoriilor financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.

▼ **M5**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 31

Participații în asocierile în participație

CUPRINS

	Puncte
Domeniul de aplicare	1
Definiții	3-12
Forme de asocieri în participație	7
Control comun	8
Înțelegeri contractuale	9-12
Activități controlate în comun	13-17
Active controlate în comun	18-23
Entități controlate în comun	24-47
Situațiile financiare ale unui asociat	30-45
Consolidarea proporțională	30-37
Metoda punerii în echivalență	38-41
Excepții de la consolidarea proporțională și de la metoda punerii în echivalență	42-45
Situațiile financiare individuale ale unui asociat	46-47
Tranzacții între un asociat și o asocierie în participație	48-50
Raportarea participațiilor în asocierile în participație în situațiile financiare ale unui investitor	51
Administratorii asocierilor în participație	52-53

▼ **M5**

Prezentarea informațiilor	54-57
Data intrării în vigoare	58
Retragerea standardului IAS 31 (revizuit în 2000)	59

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 31 (revizuit în 2000) Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație și ar trebui aplicat pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

DOMENIUL DE APLICARE

1. *Prezentul standard se aplică la contabilizarea intereselor în asocierile în participație și la raportarea activelor, a pasivelor, a veniturilor și a cheltuielilor în situațiile financiare ale asociaților și ale investitorilor, indiferent de structurile sau formele sub care se desfășoară activitățile asocierii în participație. Cu toate acestea, el nu se aplică participațiilor asociaților în entități controlate în comun deținute de:*

(a) *organizații de capital de risc*
sau

(b) *fonduri mutuale, fonduri de investiții sau entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investiții, la recunoașterea inițială, sunt desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere sau sunt clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare și contabilizate în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare. Acest tip de investiții este evaluat la valoarea justă în conformitate cu IAS 39, cu modificările în valoarea justă recunoscute în profit sau pierdere pentru perioada în care s-a produs modificarea.*

2. *Un asociat cu o participație într-o entitate controlată în comun este exceptat de la punctele 30 (consolidare proporțională) și 38 (metoda punerii în echivalență) în cazul în care îndeplinește următoarele condiții:*

(a) *există dovezi din care rezultă că participația este achiziționată și deținută strict în vederea cedării în termen de douăsprezece luni de la achiziție și conducerea caută în mod activ un cumpărător;*

(b) *se aplică excepția de la punctul 10 din IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale care permite unei societăți-mamă ce deține și o participație într-o entitate controlată în comun să nu prezinte situații financiare consolidate*

sau

(c) *se aplică toate criteriile următoare:*

(i) *asociatul este o filială deținută integral sau parțial de către o altă entitate și proprietarii săi, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost informați cu privire la neaplicarea de către asociat a consolidării proporționale sau a metodei punerii în echivalență și nu au nici o obiecție cu privire la această situație;*

(ii) *instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale asociatului nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață extrabursieră nereglementată – OTC – inclusiv piețele locale și regionale);*

(iii) *asociatul nu a prezentat și nu urmează să își prezinte situațiile financiare unei comisii pentru valori mobiliare sau altui organism de reglementare, în vederea emisiunii unei categorii de instrumente pe o piață publică*

și

(iv) *societatea-mamă care deține controlul suprem în cadrul grupului sau orice societate-mamă intermediară a asociatului întocmește situații financiare consolidate disponibile publicului în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară.*

▼ **M5**

DEFINIȚII

3. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Controlul este autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei activități economice în scopul obținerii de beneficii.

Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilitate prin intermediul căreia o participație într-o entitate controlată în comun este înregistrată inițial la cost și ajustată ulterior în funcție de variația ulterioară achiziției a cotei asociatului din activele nete ale entității controlate în comun. Profitul sau pierderea unui asociat includ cota acestuia din profitul sau pierderea entității controlate în comun.

Un investitor într-o asocierie în participație este un participant la o asocierie în participație care nu deține control comun asupra asocierii în cauză.

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice.

O asocierie în participație este o înțelegere contractuală în baza căreia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă controlului comun.

Consolidarea proporțională este o metodă de contabilizare prin care cotele unui asociat din activele, pasivele, veniturile și cheltuielile unei entități controlate în comun sunt combinate, element cu element, cu elemente similare din situațiile financiare ale asociatului sau sunt raportate ca elemente-rând separate în situațiile financiare ale asociatului.

Situațiile financiare individuale sunt situațiile prezentate de o societate-mamă, un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt contabilizate mai mult pe baza participației directe în capitalurile proprii decât pe baza rezultatelor și a activelor nete raportate ale entității în care s-a investit.

Influența semnificativă este autoritatea de a participa la procesul de luare a deciziilor privind politica financiară și de exploatare a unei activități economice, dar nu reprezintă control sau control comun asupra politicilor în cauză.

Un asociat este un participant la o asocierie în participație care participă la controlul comun asupra asocierii în cauză.

4. Situațiile financiare în care se aplică consolidarea proporțională sau metoda punerii în echivalență nu sunt situații financiare individuale, după cum nu sunt nici situații financiare ale unei entități care nu deține o filială, o entitate asociată sau o participație într-o entitate controlată în comun.
5. Situațiile financiare individuale sunt situațiile prezentate suplimentar față de situațiile financiare consolidate, situațiile financiare în care investițiile sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență și situațiile financiare în care participațiile asociaților în asocierile în participație sunt consolidate proporțional. Nu este necesar ca situațiile financiare individuale să fie anexate la situațiile respective sau să le însoțească.
6. Entitățile care sunt exceptate de la consolidare în conformitate cu punctul 10 din IAS 27, de la aplicarea metodei punerii în echivalență în conformitate cu punctul 13 litera (c) din IAS 28 sau de la aplicarea consolidării proporționale sau a metodei punerii în echivalență în conformitate cu punctul 2 din prezentul standard pot prezenta situații financiare individuale ca singurele situații financiare pe care le prezintă.

Forme de asocieri în participație

7. Asocierile în participație pot avea mai multe forme și structuri diferite. Prezentul standard identifică trei tipuri principale – activități controlate în comun, active controlate în comun și entități controlate în comun – care, de obicei, sunt cunoscute ca asocieri în participație și întrunesc definiția acestora. Următoarele caracteristici sunt comune tuturor asocierilor în participație:

▼ **M5**

- (a) doi sau mai mulți asociați sunt angajați printr-o înțelegere contractuală
- și
- (b) înțelegerea contractuală stabilește controlul comun.

Control comun

8. Controlul comun poate fi înlăturat atunci când o entitate în care s-a investit se află în curs de reorganizare judiciară sau de faliment sau își desfășoară activitatea sub restricții severe pe termen lung în ceea ce privește capacitatea sa de a transfera fonduri asociatului. În cazul în care controlul comun continuă, aceste evenimente nu reprezintă, în sine, un temei suficient pentru necontabilizarea asocierilor în participație în conformitate cu prezentul standard.

Înțelegeri contractuale

9. Existența unei înțelegeri contractuale face distincția între participațiile care implică controlul comun și investițiile în entități asociate asupra cărora investitorul exercită o influență semnificativă (a se vedea IAS 28). În sensul prezentului standard, activitățile care nu au la bază o înțelegere contractuală care să instituie controlul comun nu sunt asocieri în participație.
10. Înțelegerea contractuală poate fi probată în mai multe moduri, de exemplu printr-un contract între asociați sau prin procesele verbale ale discuțiilor dintre asociați. În anumite cazuri, înțelegerea este încorporată în statut sau alte acte de constituire ale asocierii în participație. Indiferent de forma sa, înțelegerea contractuală este realizată, de obicei, în scris și reglementează aspecte precum:
- (a) activitatea, durata și obligațiile de raportare ale asocierii în participație;
 - (b) numirea membrilor consiliului de administrație sau ai organului de conducere echivalent al asocierii în participație, precum și drepturile de vot ale asociaților;
 - (c) aporturile de capital ale asociaților
 - și
 - (d) repartizarea de către asociați a producției, a veniturilor, a cheltuielilor sau a rezultatelor asocierii în participație.
11. Înțelegerea contractuală stabilește controlul comun asupra asocierii în participație. O astfel de cerință face posibil ca un singur asociat să nu fie în măsură să controleze unilateral activitatea. Înțelegerea identifică acele decizii din domenii esențiale pentru scopurile asocierii în participație care necesită consimțământul tuturor asociaților și acele decizii pentru care poate fi necesar consimțământul unei majorități specificate a asociaților.
12. Înțelegerea contractuală poate identifica un asociat ca administrator sau director al asocierii în participație. Administratorul nu controlează asocierea în participație, dar acționează în spiritul politicilor financiare și de exploatare asupra căreia au convenit asociații în conformitate cu înțelegerea contractuală și care au fost delegate administratorului. În cazul în care are autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale activității economice, administratorul controlează asociația în participație și aceasta este o filială a administratorului, nu o asociere în participație.

ACTIVITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN

13. Activitatea unor asocieri în participație implică mai degrabă folosirea activelor și a altor resurse ale asociaților decât înființarea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități, ori a unei structuri financiare separate de cea a asociaților. Fiecare asociat își folosește propriile imobilizări corporale, precum și propriile stocuri. De asemenea, fiecare asociat are propriile cheltuieli și pasive și își procură fonduri proprii, reprezentând obligații proprii. Activitatea asocierii în participație poate fi desfășurată de angajații asociatului în paralel cu

▼M5

activitățile similare ale asociatului. Contractul de asociere în participație prevede, de obicei, o modalitate prin care veniturile din vânzarea produsului comun, precum și orice cheltuieli făcute în comun, sunt repartizate între asociați.

14. Un exemplu de activitate controlată în comun este situația în care doi sau mai mulți asociați își combină activitățile, resursele și competențele pentru a produce, comercializa și distribui în comun un anumit produs, de exemplu un avion. Fiecare dintre asociați finalizează diverse părți ale procesului de producție. Fiecare asociat își suportă costurile proprii și obține o parte din veniturile rezultate din vânzarea avionului, această parte fiind determinată în conformitate cu înțelegerea contractuală.
15. ***În ceea ce privește participațiile proprii în activitățile controlate în comun, un asociat recunoaște în situațiile sale financiare:***
- (a) ***activele pe care le controlează și pasivele pe care și le asumă***
- și***
- (b) ***cheltuielile pe care le face și partea care îi revine din veniturile obținute din vânzarea bunurilor sau a serviciilor de către asocierea în participație.***
16. Dat fiind că activele, pasivele, veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în situațiile financiare ale asociatului, nu sunt necesare ajustări sau alte proceduri de consolidare în ceea ce privește aceste elemente în momentul în care asociatul își prezintă situații financiare consolidate.
17. Este posibil să nu fie necesare evidențe contabile separate pentru asocierea în participație și să nu se întocmească situații financiare pentru aceasta. Cu toate acestea, asociații pot ține contabilitatea de gestiune, astfel încât să poată evalua performanțele asocierii în participație.

ACTIVE CONTROLATE ÎN COMUN

18. Unele asocieri în participație implică controlul comun și, deseori, coproprietatea asociaților asupra unuia sau mai multor active pe care le-au adus ca aport sau pe care le-au achiziționat pentru constituirea asocierii în participație sau pentru îndeplinirea obiectivelor acesteia. Activele sunt folosite pentru obținerea de beneficii pentru asociați. Fiecare asociat poate lua o parte din producția generată de active și suportă o parte convenită din cheltuielile angajate.
19. Aceste asocieri în participație nu presupun constituirea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități, ori a unei structuri financiare separate de cea a asociaților. Fiecare asociat deține controlul asupra părții sale din beneficiile economice viitoare prin partea pe care o deține în activul controlat în comun.
20. Multe activități din industria petrolului, a gazelor și minieră folosesc active controlate în comun. De exemplu, mai multe companii petroliere pot controla și exploata în comun o conductă de țitei. Fiecare asociat folosește conducta pentru a-și transporta propriul produs și, în schimb, suportă o anumită proporție convenită din cheltuielile de exploatare ale conductei. Un alt exemplu de activ controlat în comun este situația în care două entități controlează în comun o proprietate, fiecare luând o parte din chiriile încasate și suportând o parte din cheltuieli.
21. ***În ceea ce privește participațiile proprii în activele controlate în comun, un asociat la o asociere în participație recunoaște în situațiile sale financiare:***
- (a) ***partea sa din activele controlate în comun, clasificate în funcție de natura acestora;***
- (b) ***pasivele care au fost asumate;***
- (c) ***partea sa din orice pasive asumate în comun cu alți asociați, care sunt aferente asocierii în participație;***
- (d) ***orice venituri din vânzarea sau utilizarea părții sale din producția generată de asocierea în participație, împreună cu partea sa din orice cheltuieli suportate de asocierea în participație***
- și***

▼ M5

(e) *orice cheltuieli pe care le-a făcut în legătură cu participația sa în asocierea în participație.*

22. În ceea ce privește propria participație în activele controlate în comun, fiecare asociat include în propriile evidențe contabile și recunoaște în situațiile sale financiare:
- (a) partea sa din activele controlate în comun, clasificate mai degrabă în funcție de natura acestora decât ca investiție. De exemplu, o cotă dintr-o conductă petrolieră controlată în comun este clasificată ca imobilizare corporală;
 - (b) orice pasive asumate, de exemplu cele contractate pentru finanțarea părții proprii din active;
 - (c) partea sa din orice pasive asumate în comun cu alți asociați, care sunt aferente asocierii în participație;
 - (d) orice venituri din vânzarea sau folosința părții sale din producția generată de asocierea în participație, împreună cu partea sa din orice cheltuieli suportate de asocierea în participație
 - (e) orice cheltuieli suportate în legătură cu participația sa în asocierea în participație, de exemplu cele aferente finanțării participației asociatului în active și vânzării părții din producție care îi revine.
- Deoarece activele, pasivele, veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în situațiile financiare ale asociatului, nu sunt necesare ajustări sau alte proceduri de consolidare în ceea ce privește aceste elemente în momentul în care asociatul prezintă situații financiare consolidate.
23. Tratatamentul contabil al activelor controlate în comun reflectă fondul și realitatea economică și, de obicei, forma juridică a asocierii în participație. Evidențele contabile individuale pentru asocierea în participație de pot limita la acele cheltuieli făcute în comun de asociați și suportate, în final, de către asociați în funcție de părțile lor convenite. Este posibil ca pentru asocierea în participație să nu se întocmească situații financiare, deși asociații pot ține contabilitatea de gestiune, astfel încât să poată evalua performanțele asocierii în participație.

ENTITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN

24. O entitate controlată în comun este o asociere în participație care presupune constituirea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități în care fiecare asociat deține o participație. Entitatea funcționează în același mod ca și alte entități, cu excepția faptului că o înțelegere contractuală între asociați stabilește controlul comun asupra activității economice a entității.
25. O entitate controlată în comun controlează activele asocierii în participație, contractează pasive și cheltuieli și câștigă venituri. Ea poate încheia contracte în nume propriu și își poate procura fonduri pentru scopurile activității asocierii în participație. Fiecare asociat are dreptul la o parte din profiturile entității controlate în comun, deși anumite entități controlate în comun implică, de asemenea, o repartizare a producției generate de asocierea în participație.
26. Un exemplu obișnuit de entitate controlată în comun este cazul în care două entități își combină activitățile dintr-un anumit sector de activitate, prin transferarea activelor și a pasivelor relevante către o entitate controlată în comun. Un alt exemplu este cazul în care o entitate își începe activitatea într-o țară străină împreună cu guvernul sau o altă agenție din țara în cauză, constituind o entitate separată care este controlată în comun de entitate și de guvern sau agenție.
27. Multe entități controlate în comun sunt similare, în fond, cu asocierile în participație denumite activități controlate în comun sau active controlate în comun. De exemplu, asociații pot transfera un activ controlat în comun, cum ar fi o conductă petrolieră, unei entități controlate în comun, din motive fiscale sau de altă natură. În mod similar, asociații pot aduce ca aport la o entitate controlată în comun active care vor fi exploatate în comun. Unele activități controlate în comun implică, de asemenea, constituirea unei entități controlate în comun care să se ocupe de anumite aspecte ale activității, de exemplu proiectarea, comercializarea, distribuția sau întreținerea și repararea după vânzare a unui produs.

▼M5

28. O entitate controlată în comun își ține propriile evidențe contabile, întocmește și prezintă situații financiare la fel ca alte entități, în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară.
29. De obicei, fiecare asociat aduce ca aport la constituirea unei entități controlate în comun numerar sau alte resurse. Aceste aporturi sunt incluse în evidențele contabile ale asociatului și recunoscute în situațiile sale financiare ca o investiție în entitatea controlată în comun.

Situațiile financiare ale unui asociat

Consolidarea proporțională

30. ***Un asociat își prezintă participația într-o entitate controlată în comun folosind consolidarea proporțională sau metoda alternativă descrisă la punctul 38. Atunci când se folosește consolidarea proporțională se utilizează unul din cele două formate de raportare descrise în cele ce urmează.***
31. Un asociat investitor își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun folosind unul din cele două formate de raportare pentru consolidare proporțională, indiferent dacă deține, de asemenea, investiții în filiale sau dacă își descrie situațiile financiare ca fiind situații financiare consolidate.
32. La recunoașterea unei participații într-o entitate controlată în comun, este esențial ca asociatul să reflecte mai degrabă fondul și realitatea economică a contractului decât structura sau forma asocierii în participație. Într-o entitate controlată în comun, un asociat își controlează partea proprie din beneficiile economice viitoare prin partea proprie din activele și pasivele asocierii. Fondul și realitatea economică sunt reflectate în situațiile financiare consolidate ale asociatului, atunci când acesta își recunoaște participațiile în activele, pasivele, veniturile și cheltuielile entității controlate în comun pe baza unuia dintre cele două formate de raportare pentru consolidare proporțională descrise la punctul 34.
33. Aplicarea consolidării proporționale înseamnă că bilanțul asociatului include partea acestuia din activele pe care le controlează în comun și partea acestuia din pasivele pentru care este răspunzător solidar. Contul de profit și pierdere al asociatului include partea sa din veniturile și cheltuielile entității controlate în comun. Multe dintre procedurile adecvate pentru aplicarea consolidării proporționale sunt similare celor folosite pentru consolidarea investițiilor în filiale, care sunt prezentate în IAS 27.
34. Pentru realizarea consolidării proporționale se pot folosi diverse formate de raportare. Asociatul poate combina partea care îi revine din activele, pasivele, veniturile sau cheltuielile entității controlate în comun cu articole similare din propriile situații financiare consolidate, element cu element. De exemplu, asociatul poate regrupa partea care îi revine din stocurile entității controlate în comun cu propriile sale stocuri, iar partea care îi revine din imobilizările corporale ale entității controlate în comun cu propriile sale imobilizări corporale. Alternativ, asociatul poate include elemente-rând separate pentru partea sa din activele, pasivele, veniturile și cheltuielile entității controlate în comun în propriile sale situații financiare. De exemplu, asociatul poate prezenta partea care îi revine din activele circulante ale entității controlate în comun separat, în cadrul propriilor sale active circulante; el poate prezenta separat partea care îi revine din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, în cadrul propriilor sale imobilizări corporale. Ambele formate de raportare conduc la raportarea unor valori identice pentru profit sau pierdere și pentru fiecare categorie principală de active, pasive, venituri și cheltuieli; ambele formate sunt acceptate în sensul prezentului standard.
35. Indiferent de formatul folosit pentru realizarea consolidării proporționale, nu este oportun să se compenseze activele sau pasivele prin scăderea altor pasive sau active sau să se compenseze veniturile sau cheltuielile prin scăderea altor cheltuieli sau venituri, cu excepția situației în care există un drept legal de compensare, iar compensarea reprezintă perspectiva de realizare a activului sau de decontare a pasivului.

▼ **M5**

36. ***Un asociat întrerupe folosirea consolidării proporționale de la data de la care nu mai exercită control comun asupra unei entități controlate în comun.***
37. Un asociat întrerupe folosirea consolidării proporționale de la data de la care nu mai participă la controlul unei entități controlate în comun. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, în cazul în care asociatul își cedează participația sau când sunt impuse restricții externe asupra entității controlate în comun, astfel încât asociatul nu mai deține control comun.

Metoda punerii în echivalență

38. ***Ca alternativă la consolidarea proporțională descrisă la punctul 30, un asociat își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun prin metoda punerii în echivalență.***
39. Un asociat își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun prin metoda punerii în echivalență indiferent dacă are investiții și în filiale sau dacă își prezintă situațiile financiare ca fiind situații financiare consolidate.
40. Unii asociați își recunosc participațiile în entități controlate în comun prin metoda punerii în echivalență, astfel cum este descrisă în IAS 28. Utilizarea metodei punerii în echivalență este susținută de cei care argumentează că nu este adecvată gruparea elementelor controlate cu elementele controlate în comun și de către cei care consideră că, într-o entitate controlată în comun, asociații au, mai degrabă, o influență semnificativă decât un control comun. Prezentul standard nu recomandă folosirea metodei punerii în echivalență, deoarece consolidarea proporțională reflectă mai bine fondul și realitatea economică a participației unui asociat într-o entitate controlată în comun, cu alte cuvinte, controlul asupra părții asociatului din beneficiile economice viitoare. Cu toate acestea, prezentul standard permite folosirea metodei punerii în echivalență ca tratament contabil alternativ autorizat pentru recunoașterea participațiilor în entități controlate în comun.
41. ***Un asociat încetează să utilizeze metoda punerii în echivalență de la data la care nu mai deține control comun asupra unei entități controlate în comun sau nu mai are o influență semnificativă asupra acesteia.***

Excepții de la consolidarea proporțională și de la metoda punerii în echivalență

42. ***Participațiile în entități controlate în comun care îndeplinesc condiția menționată la punctul 2 litera (a) sunt clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării și contabilizate în conformitate cu IAS 39.***
43. Atunci când, în conformitate cu punctul 2 litera (a) și punctul 42, o participație într-o entitate controlată în comun contabilizată anterior în conformitate cu IAS 39 nu este cedată în termen de douăsprezece luni, ea este contabilizată prin consolidare proporțională sau prin metoda punerii în echivalență cu începere de la data achiziției (a se vedea IAS 22 *Combinări de întreprinderi*). Situațiile financiare pentru perioadele ulterioare achiziției sunt retratate în consecință.
44. O situație excepțională este cea în care este posibil ca un asociat să fi găsit un cumpărător pentru o participație în conformitate cu descrierea de la punctul 2 litera (a), dar tranzacția să nu se fi finalizat în termen de douăsprezece luni de la achiziție datorită necesității de a obține aprobarea din partea autorității de reglementare sau a altor autorități. Asociatul nu are obligația să aplice consolidarea proporțională sau metoda punerii în echivalență pentru o participație într-o entitate controlată în comun în cazul în care vânzarea este în curs la data bilanțului și nu există motive să se considere că nu va fi finalizată la scurt timp după data bilanțului.
45. ***De la data la care o entitate controlată în comun devine o filială a unui asociat, asociatul își contabilizează participația în conformitate cu IAS 27. De la data la care o entitate controlată în comun devine o entitate asociată pentru un asociat în participație, asociatul își contabilizează participația în conformitate cu IAS 28.***

▼ **M5***Situațiile financiare individuale ale unui asociat*

46. ***O participație într-o entitate controlată în comun este contabilizată în situațiile financiare individuale ale asociatului în conformitate cu punctele 37-42 din IAS 27.***
47. Prezentul standard nu specifică entitățile care întocmesc situații financiare individuale în vederea punerii lor la dispoziția publicului.

TRANZACȚII ÎNTRE UN ASOCIAT ȘI O ASOCIERE ÎN PARTICIPAȚIE

48. ***În cazul în care un asociat aduce active ca aport la o asocieră în participație sau vinde active unei asocieri în participație, recunoașterea unei părți din câștigul sau pierderea din tranzacție reflectă fondul tranzacției. Atât timp cât activele sunt păstrate de asocieră în participație și cu condiția ca asociatul să fi transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate, asociatul în cauză recunoaște doar partea din câștiguri sau pierderi care poate fi atribuită participațiilor celorlalți asociați (*). Asociatul recunoaște valoarea integrală a oricărei pierderi în cazul în care aportul sau vânzarea relevă o reducere a valorii realizabile nete a activelor circulante sau o pierdere din depreciere.***
49. ***În cazul în care cumpără active de la o asocieră în participație, un asociat nu își recunoaște partea din profiturile asocierii în participație rezultate din tranzacție până în momentul în care nu revinde activele în cauză unui terț independent. Un asociat își recunoaște partea din pierderile rezultate din astfel de tranzacții în același mod ca și profiturile, cu excepția faptului că pierderile sunt recunoscute imediat în cazul în care reprezintă o reducere a valorii realizabile nete a activelor circulante sau o pierdere din depreciere.***
50. Pentru a stabili dacă o tranzacție între un asociat și o asocieră în participație relevă deprecierea unui activ, asociatul determină valoarea recuperabilă a activului în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*. Pentru a determina valoarea de utilitate, asociatul estimează viitoarele fluxuri de trezorerie generate de activul în cauză pe baza utilizării continue a activului și a cedării sale finale de către asocieră în participație.

RAPORTAREA PARTICIPAȚIILOR ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE UNUI INVESTITOR

51. ***Un investitor într-o asocieră în participație care nu deține control comun își contabilizează investiția în conformitate cu IAS 39 sau, în cazul în care exercită o influență semnificativă asupra asocierii în participație, în conformitate cu IAS 28.***

ADMINISTRATORII ASOCIERILOR ÎN PARTICIPAȚIE

52. ***Administratorii sau directorii unei asocieri în participație contabilizează orice onorarii în conformitate cu IAS 18 Venituri din activități curente.***
53. Unul sau mai mulți asociați pot îndeplini funcția de administrator sau director al unei asocieri în participație. Administratorii primesc, de obicei, un onorariu pentru astfel de servicii de gestionare. Onorariile sunt contabilizate drept cheltuieli de către asocierile în participație.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

54. ***Un asociat prezintă, separat de valoarea altor pasive contingente, valoarea totală a următoarelor pasive contingente, cu excepția cazului în care probabilitatea de pierdere este minimă:***
- (a) ***orice pasive contingente asumate de asociat în legătură cu participațiile sale în asocieri în participație și partea sa din orice pasive contingente care au fost asumate în comun cu ceilalți asociați;***

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-13 *Entități controlate în comun - Contribuții nemonetare ale asociaților*.

▼ M5

- (b) *partea din pasivele contingente ale asocierilor în participație față de care ar putea fi eventual răspunzător*
- și
- (c) *pasivele contingente care apar din cauza faptului că asociatul ar putea fi eventual răspunzător pentru pasivele celorlalți asociați ai unei asocieri în participație.*
55. *Un asociat prezintă valoarea totală a următoarelor angajamente în legătură cu participațiile sale în asocieri în participație, separat de alte angajamente:*
- (a) *orice angajamente de capital ale asociatului în legătură cu participațiile sale în asocieri în participație și partea sa din angajamentele de capital care au fost contractate în comun cu alți asociați*
- și
- (b) *partea sa din angajamentele de capital ale asocierilor în participație.*
56. *Un asociat prezintă o listă și o descriere a participațiilor sale în asocieri în participație semnificative și proporția de participație în capitalurile proprii ale entităților controlate în comun. Un asociat care își prezintă participațiile în entități controlate în comun folosind formatul de raportare element cu element pentru consolidarea proporțională sau metoda punerii în echivalență prezintă valorile totale pentru fiecare din activele circulante, activele imobilizate, pasivele curente, pasivele pe termen lung, veniturile și cheltuielile aferente participațiilor sale în asocieri în participație.*
57. *Un asociat prezintă metoda pe care o utilizează pentru recunoașterea participațiilor sale în entități controlate în comun.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

58. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA STANDARDULUI IAS 31 (REVIZUIT ÎN 2000)

59. *Prezentul standard înlocuiește IAS 31 Raportarea financiară a participațiilor în asocierile în participație (revizuit în 2000).*

▼ **M5**

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

- A1. SIC-13 *Entități controlate în comun – Contribuții nemonetare ale asociațiilor* se modifică după cum urmează.

Trimiterea se modifică după cum urmează:

Trimitere: IAS 31 *Participații în asocierile în participație*

Punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. IAS 31.48 face referire în egală măsură la aporturile și vânzările care au loc între un asociat și o asocierie în participație, după cum urmează: „Atunci când un asociat aduce active ca aport sau vinde active unei asocierii în participație, recunoașterea oricărei cote dintr-un câștig sau dintr-o pierdere din tranzacția în cauză reflectă fondul tranzacției”. De asemenea, IAS 31.24 afirmă că „o entitate controlată în comun este o asocierie în participație care implică constituirea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități în care fiecare asociat al asociației în participație deține o participație”. Nu există nici o îndrumare explicită cu privire la recunoașterea câștigurilor sau a pierderilor rezultate din aporturile de active nemonetare la entitățile controlate în comun („ECC”).

...

- A2. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările acestora, care erau în vigoare în decembrie 2003, trimiterile la versiunea actualizată a standardului IAS 31 *Raportarea financiară a participațiilor în asocierile în participație* se interpretează ca trimiteri la IAS 31 *Participații în asocierile în participație*.

▼ **M4**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 32

Instrumente financiare: prezentare și descriere

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1-3
Domeniul de aplicare	4-10
Definiții	11-14
Prezentare	15-50
Pasive și capitaluri proprii	15-27
Fără obligație contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar [punctul 16 litera (a)]	17-20
Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității [punctul 16 litera (b)]	21-24
Provizioane pentru decontări contingente	25
Opțiuni de decontare	26-27
Instrumente financiare compuse	28-32
Acțiuni proprii	33-34
Dobânzi, dividende, pierderi și câștiguri	35-41
Compensarea unui activ financiar și a unui pasiv financiar	42-50
Prezentarea informațiilor	51-95
Formatul, localizarea și clasificarea instrumentelor financiare	53-55
Politice de gestionare a riscului și activități de acoperire împotriva	

▼ **M4**

riscului	56-59
Clauze, condiții și politici contabile	60-66
Riscul ratei dobânzii	67-75
Riscul de credit	76-85
Valoarea justă	86-93
Alte prezentări de informații	94-94
Derecunoaștere	94
Instrument de garantare	94
Instrumente financiare compuse cu derivate multiple încorporate	94
Active și pasive financiare la valoare justă prin contul de profit și pierderi	94
Reclasificare	94
Contul de profit și pierdere și capitalurile proprii	94
Depreciere	94
Neîndeplinirea și nerespectarea obligațiilor	94
Data intrării în vigoare	96-97
Retragerea altor prevederi	98-100

Prezentul standard revizuit anulează și înlocuiește IAS 32 (revizuit 2000) *Instrumente financiare: prezentare și descriere* și se aplică anual începând cu 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Este permisă aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a sprijini utilizatorii situațiilor financiare în înțelegerea semnificației pe care instrumentele financiare o au pentru situația financiară, rezultatele și fluxurile de trezorerie ale unei entități.
2. Standardul conține anumite cerințe pentru prezentarea instrumentelor financiare și identifică informațiile care se prezintă cu privire la acestea. Cerințele de prezentare se aplică pentru clasificarea instrumentelor financiare, din perspectiva emitentului, în active financiare, pasive financiare și instrumente de capitaluri proprii; clasificarea dobânzilor, dividendelor, pierderilor și câștigurilor aferente acestora, precum și circumstanțele în care activele financiare și pasivele financiare pot fi compensate. Standardul cere prezentarea informațiilor despre factorii care afectează valoarea, momentul și gradul de certitudine ale fluxurilor viitoare de trezorerie ale unei entități asociate instrumentelor financiare, precum și politicile contabile aplicate acestor instrumente. De asemenea, standardul cere prezentarea informațiilor despre natura și amploarea folosirii instrumentelor financiare de către o entitate, scopurile cărora le servesc, riscurile asociate lor și strategiile conducerii pentru controlarea acestor riscuri.
3. Principiile din prezentul standard completează principiile de recunoaștere și evaluare a activelor și pasivelor financiare din IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

DOMENIU DE APLICARE

4. ***Prezentul standard se aplică de toate entitățile la prezentarea și evidențierea informațiilor despre toate tipurile de instrumente financiare, altele decât:***
 - (a) ***acele interese în filiale, entități asociate și asocieri în participațiune contabilizate în conformitate cu IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale, IAS 28 Investiții în entități asociate sau IAS 31 Interese în asocierile în participațiune. Totuși, entitățile aplică prezentul standard unei participații într-o filială, entitate asociată sau asocieri în participațiune care, în conformitate cu IAS 27, IAS 28 sau IAS 31, este contabilizată în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare. În aceste cazuri, entitățile aplică cerințele de prezentare a informațiilor din IAS 27, IAS 28 și IAS 31 în plus față de cele din prezentul standard. De asemenea, entitățile aplică prezentul standard tuturor instrumentelor financiare***

▼M4

derivate pe participații în filiale, entități asociate și asocieri în participațiune;

- (b) *drepturile și obligațiile angajatorilor conform planurilor de beneficii pentru angajați, la care se aplică IAS 19 Beneficiile angajaților;*
- (c) *drepturile și obligațiile care decurg din contractele de asigurări. Totuși, entitățile aplică prezentul standard unui instrument financiar care ia forma unui contract de asigurare (sau reasigurare) în conformitate cu punctul 6, dar care implică, în principal, transferul riscurilor financiare prevăzute la punctul 52. De asemenea, entitățile aplică prezentul standard derivatelor înglobate în contractele de asigurări (a se vedea punctele 10-13 din IAS 39);*
- (d) *contractele de contraprestații contingente într-o combinație de întreprinderi (a se vedea punctele 65-67 din IAS 22 Combinări de întreprinderi). Această excepție se aplică numai dobânditorului;*
- (e) *contractele care prevăd o plată bazată pe variabile climatice, geografice sau alte variabile fizice (a se vedea punctul AG1 din IAS 39). Totuși, prezentul standard se aplică și altor tipuri de derivate înglobate în astfel de contracte (de exemplu, în cazul în care un swap pe rata dobânzii este condiționat de o variabilă climatică precum gradele-zile pentru încălzire, elementul de swap pe rata dobânzii este un derivat înglobat care intră în domeniul de aplicare a prezentului standard – a se vedea punctele 10-13 din IAS 39).*
5. Prezentul standard se aplică instrumentelor financiare recunoscute și nerecunoscute. Instrumentele financiare recunoscute cuprind instrumentele de capitaluri proprii emise de entitate și activele financiare și pasivele financiare care intră în domeniul de aplicare a IAS 39. Instrumentele financiare nerecunoscute cuprind unele instrumente financiare care, deși se află în afara domeniului de aplicare a IAS 39, sunt cuprinse în domeniul de aplicare a prezentului standard (cum sunt unele angajamente de împrumut).
6. În sensul prezentului standard, un contract de asigurare este un contract care îl expune pe asigurator la unele riscuri identificate de pierdere în urma unor evenimente sau circumstanțe care au loc sau sunt descoperite într-o perioadă determinată, care includ decesul (sau, în cazul unei rente, supraviețuirea beneficiarului rentei), boala, handicapul, pagube materiale, daune aduse altor persoane și întreruperea activității. Dispozițiile din prezentul standard se aplică în cazul în care un instrument financiar ia forma unui contract de asigurări, dar care implică în principal transferul de riscuri financiare (a se vedea punctul 52), de exemplu anumite tipuri de contracte de reasigurare financiară și de investiții garantate emise de societăți de asigurare sau de alte entități. Entitățile care au obligații ce decurg din contracte de asigurare sunt încurajate să verifice în ce măsură este oportună aplicarea dispozițiilor din prezentul standard la prezentarea și descrierea de informații privind respectivele obligații.
7. Alte standarde specifice pentru tipuri specifice de instrumente financiare conțin cerințe suplimentare de prezentare și descriere. De exemplu, IAS 17 *Contracte de leasing* și IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii* includ cerințe specifice de prezentare cu privire la leasingul financiar și, respectiv, la investițiile în planurile de pensii. De asemenea, unele cerințe din alte standarde, în special din IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare*, se aplică instrumentelor financiare.
8. *Prezentul standard se aplică acelor contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontat net în numerar sau în alt instrument financiar, prin schimbul de instrumente financiare, ca și cum contractele sunt instrumente financiare, cu excepția contractelor începute și continuate în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele de achiziție, vânzare sau utilizare preconizate ale entității.*
9. Există diferite moduri în care un contract de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar poate fi decontat net în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare. Acestea includ:
- (a) atunci când clauzele unui contract permit oricărei părți să îl deconteze net în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare;

▼ **M4**

- (b) atunci când capacitatea de decontare netă în numerar sau în alt instrument financiar, ori prin schimbul de instrumente financiare nu este explicită în clauzele contractuale, dar entitatea are experiență în decontarea netă în numerar, într-un alt instrument financiar sau prin schimbul de instrumente financiare al unor contracte similare (împreună cu partenerul contractual, fie prin începerea unor contracte de compensare, fie prin vânzarea contractului înainte de exercitarea sau compensarea lui);
- (c) atunci când, pentru contracte similare, entitatea are experiența de acceptare a livrării și de vânzare la scurt timp după livrare, în scopul generării unui profit din fluctuațiile prețului pe termen scurt sau a marjei dealerului
și
- (d) atunci când elementul nefinanciar care face obiectul contractului se poate converti imediat în numerar.

Un contract pentru care se aplică literele (b) sau (c) nu este încheiat în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele de achiziție, de vânzare sau de utilizare preconizate ale entității și, în consecință, se află în domeniul de aplicare a prezentului standard. Alte contracte în care se aplică punctul 8 sunt evaluate pentru a se stabili dacă au fost încheiate și continuate pentru a fi deținute în scopul achiziționării sau livrării unui element în conformitate cu cerințele preconizate de achiziție, de vânzare sau de utilizare ale entității și, în consecință, dacă se află în domeniul de aplicare a prezentului standard.

- 10. Emiterea unei opțiuni de achiziționare sau vânzare a unui element nefinanciar care poate fi decontat net în numerar sau printr-un alt instrument financiar ori prin schimbul cu alte instrumente financiare, în conformitate cu punctul 9 literele (a) sau (d), intră în domeniul de aplicare a prezentului standard. Un astfel de contract nu poate fi încheiat în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele de achiziție, vânzare sau utilizare preconizate ale entității.

DEFINIȚII (a se vedea și punctele AG3-AG24)

- 11. *Următoarele noțiuni sunt folosite în prezentul standard cu înțelesul precizat în continuare:*

Un instrument financiar reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate și un pasiv financiar sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

Un activ financiar este orice activ care reprezintă:

- (a) *numerar;*
- (b) *un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;*
- (c) *un drept contractual:*
 - (i) *de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate sau*
 - (ii) *de a schimba active financiare sau pasive financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității sau*
- (d) *un contract care este sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii 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*
 - (ii) *un instrument financiar derivat care este sau poate fi decontat în alt fel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar pentru un număr fix din instrumentele de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, instrumentele de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente care sunt ele însele contracte pentru primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.*

▼ **M4**

Un pasiv financiar este orice pasiv care este:

- (a) *o obligație contractuală:*
- (i) *de a ceda lichidități sau alt activ financiar unei alte entități*
sau
 - (ii) *de a schimba instrumente financiare sau alte pasive financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile pentru entitate*
sau
- (b) *un contract care este sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:*
- (i) *un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii*
sau
 - (ii) *un instrument financiar derivat care este sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar în schimbul unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente care pot fi ele însele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.*

Un instrument de capital propriu este orice contract care certifică existența unui interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor pasivelor sale.

Valoarea justă este valoarea pentru care un activ este tranzacționat sau un pasiv este decontat, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cazul unei tranzacții realizate în condiții obiective.

12. Următoarele noțiuni sunt definite la punctul 9 din IAS 39 și sunt utilizate în prezentul standard cu înțelesul prevăzut în IAS 39.
- costul amortizat al unui activ financiar sau al unei unui pasiv financiar
 - active financiare disponibile pentru vânzare
 - derecunoaștere
 - instrumente financiare derivate
 - metoda ratei efective a dobânzii
 - un activ financiar sau un pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierderi
 - angajament ferm
 - tranzacție previzionată
 - eficiența acoperirii împotriva riscurilor
 - element acoperit împotriva riscurilor
 - instrument de acoperire împotriva riscurilor
 - investiții păstrate până la scadență
 - împrumuturi și creanțe
 - cumpărare sau vânzare standard
 - costuri de tranzacționare.
13. În prezentul standard, noțiunile de „contract” și „contractual” se referă la un angajament între două sau mai multe părți cu consecințe economice clare, astfel încât părțile au posibilitatea redusă sau nu au deloc posibilitatea de a le evita, de obicei din cauza faptului că angajamentul are putere executorie. Contractele și, prin urmare, instrumentele financiare pot lua diverse forme și nu este necesar să fie sub formă scrisă.

▼M4

14. În prezentul standard, noțiunea de „entitate” cuprinde persoanele fizice, parteneriatele, organismele încorporate, trusturile și agențiile guvernamentale.

PREZENTARE

Passive și capitaluri proprii (a se vedea și punctele AG25-AG29)

15. ***Emitentul unui instrument financiar clasifică instrumentul sau părțile componente ale acestuia la recunoașterea inițială ca un pasiv financiar, un activ financiar sau un instrument de capitaluri proprii, în conformitate cu fondul angajamentului contractual și cu definițiile pasivului financiar, activului financiar și instrumentului de capital propriu.***
16. Atunci când un emitent aplică definițiile de la punctul 11 pentru a stabili dacă un instrument financiar este un instrument de capital propriu și nu un pasiv financiar, instrumentul este un instrument de capital propriu dacă și numai dacă sunt îndeplinite ambele condiții de la literele (a) și (b) prezentate în continuare.
- (a) Instrumentul nu include nici o obligație contractuală:
- (i) de a ceda numerar sau alt activ financiar către o altă entitate
sau
- (ii) de a schimba active financiare sau unui pasiv financiar cu altă entitate în condiții potențial nefavorabile pentru emitent.
- (b) În cazul în care instrumentul este sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale emitentului, acesta este:
- (i) un instrument financiar nederivat care nu include nici o obligație contractuală pentru emitent de a plăti un număr variabil din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității
sau
- (ii) un instrument financiar derivat care este decontat numai printr-un emitent care schimbă o sumă fixă de numerar sau un alt activ financiar pentru un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale emitentului nu includ instrumente care sunt contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale emitentului.

O obligație contractuală, inclusiv una care decurge dintr-un instrument financiar derivat care va avea sau care poate avea ca rezultat primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale emitentului, dar care nu îndeplinește condițiile de la literele (a) și (b) menționate anterior, nu este un instrument de capitaluri proprii.

Fără obligație contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar [punctul 16 litera (a)]

17. Cea mai importantă pentru diferențierea unui pasiv financiar de un instrument de capitaluri proprii este existența unei obligații contractuale pentru una dintre părți (emitentul) de a ceda fie numerar, fie un activ financiar celeilalte părți (deținătorul) sau de a schimba active financiare sau pasive financiare cu deținătorul în condiții potențial nefavorabile pentru emitent. Deși deținătorul unui instrument de capitaluri proprii este îndreptățit să primească o parte proporțională din dividende sau alte repartizări din capitalurile proprii, emitentul nu are obligația contractuală de a face astfel de repartizări, deoarece nu i se poate cere să plătească numerar sau un alt activ financiar către o altă entitate.
18. Fondul unui instrument financiar, mai degrabă decât forma sa juridică, este acela care influențează clasificarea sa în bilanțul entității. Fondul și forma juridică sunt uniforme în mod obișnuit, dar nu întotdeauna. Unele instrumente financiare iau forma juridică a capitalurilor proprii, dar sunt pasive în fond, iar altele pot combina aceste caracteristici asociate instrumentelor de capitaluri proprii cu cele asociate pasivelor financiare. De exemplu:
- (a) o acțiune preferențială care are o clauză de răscumpărare obligatorie de către emitent, în schimbul unei sume fixe sau determinabile la o dată

▼M4

fixă sau determinabile în viitor, sau care dă dreptul deținătorului de a cere emitentului să răscumpere instrumentul la sau după o anumită dată pentru o sumă fixă sau determinabilă, este un pasiv financiar;

- (b) un instrument financiar care dă deținătorului dreptul de a-l revinde emitentului în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar (un „instrument care poate fi lichidat înainte de scadență”) este un pasiv financiar. Acest lucru are loc chiar în cazul în care suma în numerar sau alte active financiare este (sunt) determinată(e) pe baza unui indice sau a unui alt element care poate crește sau descrește sau atunci când forma legală a instrumentului care poate fi lichidat înainte de scadență dă deținătorului dreptul la un interes rezidual în activele altui emitent. Existența unei opțiuni a deținătorului de a revinde emitentului instrumentul respectiv în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar înseamnă că instrumentul care se lichidează înainte de scadență respectă definiția unui pasiv financiar. De exemplu, fondurile mutuale deschise, fondurile de investiții, parteneriatele și unele entități cooperatiste oferă deținătorilor sau membrilor lor dreptul de a înapoia interesul lor emitentului oricând în schimbul unei sume egale cu partea proporțională din valoarea activului emitentului. Totuși, clasificarea ca pasiv financiar nu exclude utilizarea descrierilor ca „valoarea netă a activului atribuibil deținătorilor” și „modificarea valorilor activului net atribuibil deținătorilor” în situațiile financiare ale unei entități care nu are capitaluri proprii vărsate (cum sunt unele fonduri mutuale și fonduri de investiții, a se vedea exemplul ilustrativ 7) sau utilizarea prezentării suplimentare pentru a arăta că interesele totale ale membrilor cuprind elemente cum sunt rezervele care sunt conforme definiției capitalurilor proprii, precum și instrumente care pot fi lichidate înainte de scadență ce nu sunt conforme acestei definiții (a se vedea exemplul ilustrativ 8).
19. În cazul în care o entitate are dreptul necondiționat de a evita cedarea de numerar sau a altui activ financiar pentru decontarea unei obligații contractuale, obligația respectă definiția pasivului financiar. De exemplu:
- (a) o restricționare a capacității unei entități de a respecta o obligație contractuală, cum este lipsa accesului la valută sau nevoia de a obține aprobarea de plată 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 dreptului de răscumpărare al partenerului este un pasiv financiar, deoarece entitatea nu are dreptul necondiționat de a evita cedarea de numerar sau a unui alt activ financiar.
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 se decontează dacă și numai dacă entitatea nu face repartizările sau nu răscumpără instrumentul. În cazul în care entitatea poate evita transferul de numerar sau al unui alt activ financiar numai prin decontarea obligației nefinanciare, instrumentul financiar este un pasiv financiar;
- (b) un instrument financiar este un pasiv financiar în cazul în care stabilește că, la decontare, entitatea livrează:
- (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 decontează prin cedarea de numerar. În orice caz, deținătorului i s-a garantat în fond primirea unei valori care să fie cel puțin egală cu opțiunea de decontare prin cedarea de numerar (a se vedea punctul 21).

▼M4

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 ca 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 se primesc sau care se livrează să fie egală cu valoarea dreptului contractual sau cu o obligație contractuală. 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 ca răspuns la modificările unei variabile, alta decât prețul pieței pentru propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității (de exemplu, rata unei dobânzi, 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. (*), 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 un pasiv financiar a entității, chiar în cazul în care entitatea are obligația sau posibilitatea de a o deconta plătiind prin propriile 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 un mod de decontare a contractului. În consecință, contractul nu evidențiază un interes rezidual în activele entității după deducerea tuturor pasivelor sale.
22. Un contract care este decontat de entitate (primind sau) livrând un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe în numerar sau al unui alt activ financiar este un instrument de capitaluri proprii. De exemplu, o opțiune pe acțiuni emisă care dă partenerului dreptul de a cumpăra un număr fix din acțiunile entității pentru un preț fix sau pentru o sumă fixă declarată a împrumutului unei obligațiuni este un instrument de capitaluri proprii. Modificările valorii juste a unui contract care rezultă din variațiile ratei dobânzii de pe piață care nu afectează suma de numerar sau alte active financiare de cedat sau de primit ori numărul de instrumente de capitaluri proprii care urmează a fi primite sau livrate, la decontarea contractului, nu împiedică contractul să fie un instrument de capitaluri proprii. Orice recompense primite (cum este prima primită pentru o opțiune emisă sau un warrant pe propriile acțiuni ale entității) se adaugă direct la capitalurile proprii. Orice recompense plătite (cum este prima plătită pentru o opțiune cumpărată) sunt deduse direct din capitalurile proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situațiile financiare.
23. Un contract care conține o obligație pentru o entitate de a cumpăra propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul numerarului sau al altui activ financiar generează un pasiv financiar pentru valoarea actualizată a sumei plătite (de exemplu, pentru valoarea actualizată a prețului de răscumpărare la termen, prețul de exercițiu al opțiunii sau o altă valoare de răscumpărare). Așa se întâmplă în cazul în care contractul însuși este un instrument de capitaluri proprii. Un exemplu îl constituie obligația entității, conform unui contract la termen, de a cumpăra propriile instrumente de capitaluri proprii în schimbul numerarului. Atunci când pasivul financiar este recunoscut inițial în conformitate cu IAS 39, valoarea sa justă (valoarea actualizată a valorii de răscumpărare) este reclasificat din capitaluri proprii. În consecință, pasivul financiar este evaluat în conformitate cu IAS 39. În cazul în care respectivul contract expiră fără livrare, valoarea contabilă a pasivului financiar este reclasificată la capitaluri proprii. Obligația contractuală a unei entități de a achiziționa propriile sale instrumente de capitaluri proprii generează un pasiv financiar pentru valoarea actualizată a valorii de răscumpărare, chiar în cazul în care obligația de cumpărare este condiționată de partenerul care își exercită dreptul de răscumpărare (de exemplu, o opțiune de vânzare emisă care dă dreptul partenerului de a vinde instrumentele de capitaluri proprii ale entității, către entitate, pentru un preț fix).
24. Un contract care este decontat de entitatea care primește sau care livrează un număr fix din propriile sale instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume variabile de lichidități sau în schimbul unui alt activ financiar este un activ financiar sau un pasiv financiar. Un exemplu îl constituie contractul entității de a vinde 100 din propriile sale instrumente de capi-

(*) În prezentul standard, valorile monetare sunt numite „unități monetare” (u.m.).

▼M4

taluri proprii în schimbul unei sume în numerar egale cu valoarea a 100 de uncii de aur.

Provizioane pentru decontări contingente

25. Un instrument financiar poate solicita entității să plătească prin cedarea de numerar sau printr-un alt activ financiar sau să-l deconteze astfel încât să constituie un pasiv financiar, în eventualitatea apariției sau absenței unor evenimente viitoare incerte (sau ca rezultat al unor circumstanțe incerte) care nu sunt controlate nici de emitent, nici de deținătorul instrumentului, cum este o modificare a indicelui bursei de valori, indicelui prețului de consum, ratei dobânzii sau cerințelor fiscale sau a veniturilor viitoare din activitățile curente ale emitentului, venitulului net sau ratei de îndatorare a capitalului. Emitentul unui astfel de instrument nu are dreptul necondiționat de a evita cedarea de numerar sau a altui activ financiar (sau să îl deconteze astfel încât acesta să reprezinte un pasiv financiar). Prin urmare, acesta reprezintă un pasiv financiar a emitentului, cu următoarele excepții:
- (a) în cazul în care partea din clauza de decontare contingentă care poate solicita decontarea cu ajutorul numerarului sau printr-un alt activ financiar (sau astfel încât să devină un pasiv financiar) nu este autentică sau
- (b) în cazul în care emitentului i se poate cere să deconteze o obligație cu ajutorul numerarului sau printr-un alt activ financiar (sau să deconteze astfel încât să devină un pasiv financiar) numai în eventualitatea lichidării emitentului.

Opțiuni de decontare

26. *Atunci când un instrument financiar derivat oferă unei părți posibilitatea de alegere a decontării (de exemplu, emitentul sau deținătorul poate alege decontarea netă cu numerar sau prin schimbul de acțiuni cu numerar), acesta nu este un activ financiar sau un pasiv financiar, cu excepția situației în care toate alternativele de decontare are drept rezultat faptul că acesta este un instrument de capitaluri proprii.*
27. Un exemplu de instrument financiar derivat cu o opțiune de decontare care este un pasiv financiar este o opțiune pe acțiuni pe care emitentul se poate decide să o deconteze net cu numerar sau prin schimbul propriilor sale acțiuni cu numerar. În mod similar, unele contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar în schimbul propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității intră în domeniul de aplicare a prezentului standard din cauză că se decontează fie prin livrarea unui element nefinanciar, fie net cu numerar sau printr-un alt activ financiar (a se vedea punctele 8-10). Astfel de contracte sunt active financiare sau pasive financiare, și nu instrumente de capitaluri proprii.

Instrumente financiare compuse (a se vedea și punctele AG30-AG35 și exemplele ilustrative 9-12)

28. *Emitentul unui instrument financiar nederivat evaluează termenii instrumentului financiar la determinarea în cazul în care acesta conține atât o datorie, cât și o componentă a capitalurilor proprii. Astfel de componente se clasifică separat ca pasive 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 un pasiv financiar al 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: un pasiv financiar (un angajament contractual de a ceda numerar sau un alt activ financiar) și un instrument de capitaluri proprii (o opțiune de cumpărare care conferă deținătorului dreptul, pentru o perioadă specificată, să-l convertească într-un număr fix de acțiuni ordinare ale entității). Efectul economic al emiterii unui astfel de instrument este în mod substanțial același cu cel de emiterie simultană a unui instrument de datorie cu o clauză de decontare anticipată cu warante de cumpărare de acțiuni ordinare sau emiteria unui instrument de datorie cu warante de cumpărare a acțiunilor detașabile. În consecință, în

▼M4

toate cazurile, entitatea prezintă componentele datoriei și capitalurilor proprii separat în bilanț.

30. Clasificarea componentelor de pasive și capitaluri proprii ale unui instrument convertibil nu este revizuită ca urmare a modificării probabilității de exercitare a opțiunii de conversie, chiar atunci când 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 evoluează în decursul timpului. Obligația contractuală a emitentului de a efectua plăți pe viitor rămâne valabilă până când este stinsă prin conversie, la scadența instrumentului sau prin altă tranzacție.
31. IAS 39 se ocupă cu evaluarea activelor financiare și a pasivelor financiare. Instrumentele de capitaluri proprii sunt instrumente care evidențiază un interes rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor pasivelor sale. Prin urmare, atunci când valoarea contabilă inițială a unui instrument financiar compus este alocată componentelor de capitaluri proprii și de pasive, componenta de capitaluri proprii este considerată a fi valoarea reziduală după deducerea din valoarea justă a instrumentului ca întreg a valorii separat determinate pentru componenta pasivului. Valoarea oricăror caracteristici ale instrumentelor financiare derivate (cum este o opțiune de cumpărare) înglobată în instrumentul financiar compus, alta decât componenta de capitaluri proprii (cum este opțiunea de conversie în capitaluri proprii), este inclusă în componenta pasivului. Suma valorilor contabile alocate componentelor pasivului și capitalurilor proprii la recunoașterea inițială este întotdeauna egală cu valoarea justă care este atribuită instrumentului ca întreg. Nu se înregistrează pierderi sau câștiguri la recunoașterea inițială separată a componentelor instrumentului.
32. În conformitate cu abordarea descrisă la punctul 31, emitentul unei obligațiuni convertibile în acțiuni ordinare determină în primul rând valoarea contabilă a componentei pasivului financiar prin evaluarea valorii juste a unui pasiv similar (inclusiv orice înglobare a caracteristicilor unui instrument financiar, altul decât cel de capitaluri proprii) care nu are o componentă asociată de capitaluri proprii. Valoarea contabilă a instrumentului de capitaluri proprii reprezentat de opțiunea de a converti instrumentul în acțiuni ordinare poate fi apoi determinată prin deducerea valorii juste a pasivului financiar din valoarea justă a instrumentului financiar compus ca întreg.

Acțiuni proprii (a se vedea și punctul AG36)

33. ***În cazul în care o entitate își răscumpără propriile instrumente de capitaluri proprii, acele instrumente („acțiuni proprii”) se deduc din capitalurile proprii. Câștigurile sau pierderile legate de cumpărarea, vânzarea, emiterea sau anularea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității nu sunt recunoscute în contul de profit și pierderi. Astfel de acțiuni proprii pot fi achiziționate și deținute de entitate sau de alți membri ai grupului consolidat. Contravaloarea primită sau plătită este recunoscută direct în capitalurile proprii.***
34. Valoarea acțiunilor proprii deținute este prezentată separat fie în bilanț, fie în note, în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. O entitate prezintă informații în conformitate cu IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate*, în cazul în care entitatea își răscumpără propriile sale instrumente de capitaluri proprii de la părțile legate.

Dobânzi, dividende, pierderi și câștiguri (a se vedea și punctul AG37)

35. ***Dobânda, dividendele, câștigurile și pierderile legate de un instrument financiar sau de o componentă a acestuia, adică un pasiv financiar, sunt recunoscute în contul de profit și pierderi ca venituri sau cheltuieli. Pentru repartizările către deținătorii unui instrument de capital propriu entitatea debitează direct în capitalurile proprii, la o valoare netă după deducerea beneficiilor din impozitul pe profit. Costurile unei tranzacții de capitaluri proprii, altele decât costurile emiterii unui instrument de capitaluri proprii care se pot atribui direct achiziției unei întreprinderi (care este contabilizată în conformitate cu IFRS 3), sunt contabilizate ca o deducere din capitalurile proprii, la o valoare netă după deducerea beneficiilor din impozitul pe profit.***

▼M4

36. Modul de clasificare a unui instrument financiar ca un pasiv financiar sau ca un instrument de capitaluri proprii stabilește dacă dobânda, dividendele, pierderile și câștigurile legate de acest instrument sunt recunoscute ca venit sau cheltuială și raportate în contul de profit și pierderi. Astfel, plățile de dividende pentru acțiuni recunoscute în întregime ca pasive sunt recunoscute drept cheltuieli în aceeași manieră ca și dobânda aferentă unei obligațiuni. Similar, pierderile și câștigurile asociate cu răscumpărările sau refinanțările pasivelor financiare sunt recunoscute în contul de profit și pierderi, în timp ce răscumpărările sau refinanțările instrumentelor de capitaluri proprii sunt recunoscute ca modificări ale capitalurilor proprii. Modificările valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii nu sunt recunoscute în situațiile financiare.
37. O entitate generează în mod tipic diferite costuri din emiterea sau achiziționarea propriilor sale instrumente de capitaluri proprii. Acele costuri pot include înregistrarea și alte taxe legale, sume plătite avocaților, profesioniștilor contabili și altor consilieri profesionali, costuri de editare și taxe de timbru. Costurile tranzacționării capitalurilor proprii sunt contabilizate ca o deducere din capitalurile proprii (net de orice beneficii din impozitul pe profit aferent), în măsura în care acestea sunt costuri incrementale direct atribuibile tranzacționării capitalurilor proprii care altfel puteau fi evitate. Costurile unei tranzacționări de capitaluri proprii care este abandonată sunt recunoscute ca o cheltuială.
38. Costurile de tranzacționare legate de emiterea unui element al unui instrument financiar compus sunt alocate componentelor pasivului și capitalurilor proprii ale instrumentului proporțional cu alocarea încasărilor. Costurile de tranzacționare care se referă la mai multe tranzacții luate împreună (de exemplu, costurile unei oferte concurențiale de acțiuni și o cotare la bursă a altor acțiuni) sunt alocate acelor tranzacții pe baza alocării raționale și în conformitate cu tranzacții similare.
39. Valoarea costurilor de tranzacție contabilizată ca o deducere din capitalurile proprii din perioadă este prezentată separat în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Valoarea impozitelor pe profit aferentă recunoscută direct la capitaluri proprii este inclusă în valoarea agregată a impozitului pe profit curent și amânat, creditat sau înregistrat la capitalurile proprii care sunt prezentate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.
40. Dividendele clasificate drept cheltuieli pot fi prezentate în contul de profit și pierdere fie ca dobândă la alte pasive, fie ca element separat. În plus față de cerințele din prezentul standard, prezentarea dobânzii și dividendelor este supusă cerințelor IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* și IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare*. În unele împrejurări, din cauza diferențelor semnificative dintre dobândă și dividende privind aspecte cum este deductibilitatea fiscală, este preferabilă prezentarea lor separată în contul de profit și pierdere. Prezentarea valorii efectelor fiscale se face în concordanță cu IAS 12.
41. Câștigurile și pierderile legate de modificările în valoarea contabilă a unui pasiv financiar sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli în contul de profit și pierderi 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))]. În conformitate cu IAS 1, entitatea prezintă orice câștiguri sau pierderi care provin din reevaluarea unui astfel de instrument separat, în cadrul contului de profit și pierdere, atunci când acest lucru este relevant în explicarea performanțelor entității.

Compensarea unui activ financiar și a unui pasiv financiar (a se vedea și punctele AG38 și AG39)

42. **Un activ financiar și un pasiv financiar se compensează, iar valoarea netă se prezintă în bilanț atunci, și numai atunci când o entitate:**
- (a) **în mod curent, are dreptul legal de a compensa valorile recunoscute**
- și
- (b) **intenționează fie să le deconteze pe o bază netă, fie să realizeze activul și să stingă obligația simultan.**

În contabilizarea unui transfer al unui activ financiar care nu este derecunoscut, entitatea nu compensează activul transferat și pasivul asociat acestuia (a se vedea IAS 39 punctul 36).

▼M4

43. Prezentul standard cere prezentarea activelor și a pasivelor financiare pe o bază netă atunci când aceasta reflectă fluxurile de trezorerie viitoare așteptate din decontarea a două sau mai multe instrumente financiare separate. Atunci când o entitate are dreptul de a încasa sau de a plăti o singură valoare netă și intenționează să facă acest lucru, ea are, de fapt, un singur activ financiar sau un singură pasiv financiar. În alte împrejurări, activele financiare și pasivele financiare sunt prezentate separat unele de celelalte conform caracteristicilor lor ca resurse sau pasive ale entității.
44. Compensarea unui activ financiar recunoscut și a unui pasiv financiar recunoscute, cât și prezentarea valorii nete diferă de derecunoașterea unui activ financiar sau a unui pasiv financiar. Deși compensarea nu dă naștere la recunoașterea unui câștig sau a unei pierderi, derecunoașterea unui instrument financiar nu are ca rezultat numai scoaterea elementului recunoscut anterior din bilanț, ci și 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 stinge prin orice modalitate o parte sau întreaga sumă datorată unui creditor prin deducerea din valoarea respectivă a unei sume datorate de creditor. În anumite împrejurări, debitorul poate avea dreptul legal de a deduce o sumă datorată de un terț din valoarea datorată creditorului, cu condiția să existe o înțelegere între cele trei părți care să specifice clar dreptul de compensare al debitorului. Deoarece dreptul de compensare este un drept legal, condițiile care stau la baza dreptului respectiv pot varia de la o jurisdicție la alta și de aceea se stabilește legislația aplicabilă raportului dintre părți.
46. Existența unui drept legal de a compensa un activ financiar și un pasiv financiar afectează drepturile și pasivele asociate cu un activ financiar sau un pasiv financiar și poate afecta în mod semnificativ expunerea unei entități la riscul de creditare și lichiditate. Totuși, existența dreptului, prin el însuși, nu este un temei suficient pentru compensare. În absența intenției de a exercita dreptul sau de a stinge obligația simultan, valoarea și momentul la care apar fluxurile de trezorerie viitoare ale unei entități nu sunt afectate. Atunci când o entitate intenționează să exercite dreptul sau să stingă obligația simultan, prezentarea activului și pasivului pe o bază netă reflectă mai exact valorile și momentele de apariție a fluxurilor de trezorerie preconizate, precum și riscurile la care aceste fluxuri de trezorerie sunt expuse. Intenția uneia sau a ambelor părți de a regulariza pe o bază netă fără a avea dreptul legal de a o face nu este suficientă pentru justificarea compensării, deoarece drepturile și obligațiile asociate activului financiar individual și pasivului financiar rămân neschimbate.
47. Intențiile unei entități cu privire la decontarea anumitor active și pasive pot fi influențate de practicile sale comerciale standard, de cerințele piețelor financiare, precum și de alte circumstanțe care pot limita capacitatea de a deconta valoarea netă sau de a deconta simultan. Atunci când o entitate are dreptul de a compensa, dar nu intenționează să deconteze valoarea netă sau să realizeze activul și să stingă obligația simultan, efectul acestui drept asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu punctul 76.
48. Decontarea simultană a două instrumente financiare poate avea loc, de exemplu, prin intermediul operațiunilor unei case de compensație pe o piață financiară organizată sau printr-o tranzacție directă. În aceste circumstanțe, fluxurile de trezorerie sunt, de fapt, echivalente unei singure valori nete și nu există expunere la risc de credit sau de lichiditate. În alte împrejurări, o entitate poate deconta două instrumente prin încasarea și plata de sume separate, devenind astfel expusă la riscul de credit pentru întreaga valoare a activului sau la riscul de lichiditate pentru întreaga valoare a pasivului. Expunerile la astfel de riscuri pot fi semnificative chiar dacă relativ pe termen scurt. Astfel, realizarea unui activ financiar și stingerea unui pasiv financiar sunt tratate ca fiind simultane numai atunci când tranzacțiile au loc în același moment.
49. Condițiile prevăzute la punctul 42 nu sunt respectate, în general, iar compensarea este de obicei inoportună atunci când:
- se folosesc mai multe instrumente financiare diferite pentru a imita trăsăturile unui instrument financiar unic (un „instrument sintetic”);
 - activele financiare și pasivele financiare iau naștere din instrumente financiare expuse aceluiași risc primar (de exemplu, activele și pasivele dintr-un portofoliu de contracte la termen sau alte instrumente derivate), dar implică părți diferite;

▼M4

- (c) activele financiare sau de alt fel sunt gajate ca garanții pentru pasivele financiare fără recurs;
 - (d) activele financiare sunt date unui terț în administrare de către un debitor, în scopul de a deconta o obligație, fără ca activele respective să fi fost acceptate de creditor în compensarea obligației (de exemplu, cazul fondurilor de amortizare)
- sau
- (e) se așteaptă ca obligațiile asumate ca rezultat al unor evenimente care dau naștere la pierderi să fie recuperate de la o terță parte în virtutea unui drept revendicat în cadrul unei polițe de asigurare.
50. O entitate care încheie o serie de tranzacții cu instrumente financiare cu o contrapartidă unică poate încheia cu acea parte un „contract de compensare globală”. Un astfel de acord prevede o compensare pe bază netă a tuturor instrumentelor financiare acoperite de acord în eventualitatea neexecutării sau lichidării oricărui contract. Aceste acorduri sunt folosite frecvent de instituțiile financiare pentru a se proteja împotriva pierderilor în eventualitatea falimentului sau a altor împrejurări care au ca rezultat incapacitatea uneia dintre părți de a-și îndeplini pasivele. Un contract de compensare globală de obicei creează un drept de compensare care devine executabil și afectează realizarea sau stingerea activelor financiare și pasivelor financiare individuale numai ca urmare a unui eveniment specificat sau în alte împrejurări neașteptate să apară în desfășurarea normală a activității. Un contract de compensare globală nu oferă o bază pentru compensare în cazul în care nu sunt satisfăcute ambele criterii de la punctul 42. Atunci când activele financiare și pasivele financiare supuse unui contract de compensare globală nu sunt compensate, efectul acordului asupra expunerii entității la riscul de credit este prezentat în conformitate cu punctul 76.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

51. Scopul prezentărilor cerute de prezentul standard este de a furniza informații care să ajute la o mai bună înțelegere a semnificației instrumentelor financiare asupra situației financiare a unei entități, rezultatelor activității ei și fluxurilor de trezorerie și de a ajuta în evaluarea sumelor, momentului apariției și gradului de siguranță ale fluxurilor de trezorerie viitoare asociate cu acele instrumente.
52. Tranzacțiile cu instrumente financiare pot avea ca rezultat pentru o entitate asumarea sau transferarea către alte părți a unuia sau a mai multora dintre riscurile financiare prevăzute în continuare. Prezentările cerute oferă informații pentru a ajuta utilizatorii situațiilor financiare în evaluarea gradului de risc aferent instrumentelor financiare.
- (a) Riscul de piață cuprinde trei tipuri de risc:
 - (i) *riscul valutar* – riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor cursului de schimb valutar;
 - (ii) *riscul ratei dobânzii pentru valoarea justă* – riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificărilor ratei dobânzii pe piață;
 - (iii) *riscul de preț* – riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze ca rezultat al modificării prețurilor pieței, chiar în cazul în care aceste modificări sunt cauzate de factori specifici instrumentului individual sau emitentului acestuia sau de factori care afectează toate instrumentele tranzacționate pe piață.

Termenul „risc de piață” încorporează nu numai potențialul de pierdere, ci și pe cel de câștig.
 - (b) *Riscul de credit* – riscul ca una dintre părțile instrumentului financiar să nu execute obligația asumată, cauzând celeilalte părți o pierdere financiară.
 - (c) *Riscul de lichiditate* (numit de asemenea *risc de finanțare*) – riscul ca o entitate să întâlnească dificultăți în procurarea fondurilor necesare pentru îndeplinirea angajamentelor aferente instrumentelor financiare. Riscul de lichiditate poate rezulta din incapacitatea de a vinde repede un activ financiar la o valoare apropiată de valoarea sa justă.

▼ **M4**

- (d) *Riscul ratei dobânzii fluxului de trezorerie* – riscul ca viitoarele fluxuri de trezorerie ale unui instrument financiar să fluctueze din cauza modificării ratelor dobânzii pe piață. De exemplu, în cazul unui instrument de împrumut cu rată variabilă, astfel de fluctuații constau în modificarea ratei dobânzii efective a instrumentului financiar, de obicei fără o schimbare corespondentă a valorii sale juste.

Formatul, localizarea și clasificarea instrumentelor financiare

53. Prezentul standard nu descrie nici forma informațiilor cerute a fi prezentate, nici localizarea în cadrul situațiilor financiare. În măsura în care informațiile cerute sunt prezentate în cadrul situațiilor financiare, nu este necesar să fie repetate în note. Prezentările pot include o combinație de descrieri narative și date cantitative, adecvate naturii instrumentelor și importanței lor relative pentru entitate.
54. Determinarea nivelului de detaliere pentru prezentare în cazul unor anumite instrumente financiare necesită exercitarea raționamentului, luându-se în considerare importanța relativă a acelor instrumente. Este necesar să se atingă un echilibru între supraîncărcarea situațiilor financiare cu detalii excesive care nu poate ajuta utilizatorii situațiilor financiare, pe de o parte, și prezentarea neclară a informațiilor importante ca urmare a unei agregări excesive, pe de altă parte. De exemplu, atunci când o entitate face parte dintr-un grup care utilizează un număr mare de instrumente financiare cu caracteristici similare și nu există un singur contract individual important, se poate utiliza un rezumat pe clase al instrumentelor. Pe de altă parte, informațiile despre un instrument individual pot fi importante atunci când acesta este, de exemplu, o componentă importantă a structurii de capital a entității.
55. Conducerea unei entități grupează instrumentele financiare în clase care sunt adecvate naturii informațiilor prezentate, luându-se în considerare probleme cum sunt caracteristicile instrumentelor și baza de evaluare utilizată. În general, clasele fac distincția între elementele evaluate la cost sau la cost amortizat și elementele evaluate la valoarea justă. Se oferă suficiente informații pentru a permite o reconciliere cu elementele importante de pe un același rând din bilanț. Atunci când o entitate face parte dintr-un grup care utilizează instrumentele financiare care nu intră în domeniul de aplicare a prezentului standard, acele instrumente constituie o clasă sau clase de active financiare ori de pasive financiare separate de cele care intră în domeniul de aplicare a prezentului standard. Prezentările de informații legate de acele instrumente financiare fac parte din alte IFRS-uri.

Politicile de gestionare a riscului și activități de acoperire împotriva riscului

56. ***O entitate descrie obiectivele și politicile de gestionare a riscului, inclusiv politicile de acoperire aplicate pentru fiecare dintre principalele tipuri de tranzacții anticipate pentru care s-a utilizat contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.***
57. În afară de furnizarea de informații specifice privind anumite solduri și tranzacții legate de instrumentele financiare, o entitate oferă comentarii despre utilizarea instrumentelor financiare, despre riscurile asociate și scopurile urmărite. Dezbaterile politicilor conducerii privind controlul riscurilor asociate instrumentelor financiare cuprind politici cu privire la subiecte cum este acoperirea împotriva expunerii la riscuri, evitarea acumulărilor nedorite de riscuri și cerințele privind elementele colaterale pentru diminuarea riscurilor de credit. Astfel de dezbateri oferă o perspectivă suplimentară valoroasă, independentă de instrumentele specifice deținute sau scadente la un moment dat.
58. ***O entitate prezintă următoarele informații separat pentru acoperirea împotriva riscurilor valorii juste, ale fluxurilor de trezorerie și ale investiției nete într-o activitate în străinătate (în conformitate cu IAS 39):***
- (a) *o descriere a acoperirii împotriva riscurilor;*
- (b) *o descriere a instrumentelor financiare desemnate ca instrumente de acoperire împotriva riscurilor și valorile lor juste la data bilanțului;*
- (c) *natura riscurilor acoperite*

și

▼ **M4**

- (d) *pentru acoperirea împotriva riscurilor fluxurilor de trezorerie, perioadele în care fluxurile de trezorerie sunt preconizate să apară, atunci când se prevede intrarea lor în determinarea profitului sau pierderii, precum și o descriere a oricărei tranzacții planificate pentru care contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor a fost utilizată anterior, dar care este puțin probabil că mai are loc.*
59. *Atunci când un câștig sau o pierdere dintr-un instrument de acoperire împotriva riscurilor pentru fluxurile de trezorerie a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii, în situația variațiilor capitalurilor proprii, o entitate are obligația de a prezenta:*
- (a) *valoarea care a fost recunoscută astfel în capitalurile proprii în timpul perioadei;*
- (b) *valoarea care a fost eliminată din capitalurile proprii și inclusă în contul de profit și pierderi pentru perioada respectivă*
- și*
- (c) *valoarea care a fost eliminată din capitalurile proprii în timpul perioadei și inclusă la evaluarea inițială a costului de achiziție sau la altă valoare contabilă a unui activ nefinanciar sau a unei pasive nefinanciare dintr-o tranzacție viitoare foarte probabil acoperită împotriva riscurilor.*

Clauze, condiții și politici contabile

60. *Pentru fiecare clasă de active financiare, pasive financiare și instrumente de capitaluri proprii, entitatea prezintă:*
- (a) *informații despre gradul și natura instrumentelor financiare, inclusiv clauzele și condițiile semnificative care pot afecta suma, momentul și certitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare*
- și*
- (b) *politicile și metodele contabile adoptate, incluzând criteriile pentru recunoaștere și baza de evaluare aplicată.*
61. *Ca parte a prezentării politicilor contabile ale unei entități, entitatea prezintă, pentru fiecare categorie de active financiare, în cazul în care achizițiile și vânzările obișnuite ale activelor financiare sunt contabilizate la data tranzacționării sau la data decontării (a se vedea IAS 39, punctul 38).*
62. *Clauzele și condițiile contractuale ale unui instrument financiar afectează suma, momentul și siguranța încasărilor și a plăților de numerar viitoare de către părțile instrumentului financiar. Atunci când instrumentele financiare sunt semnificative, fie individual, fie aparținând unei clase, în raport cu poziția financiară a unei entități sau cu rezultatele sale viitoare obținute din exploatare, sunt prezentați termenii și condițiile acestora. În cazul în care nici un instrument individual nu este semnificativ pentru fluxurile de trezorerie viitoare ale unei entități, caracteristicile esențiale ale instrumentelor sunt descrise prin raportarea la grupările corespunzătoare de instrumente similare.*
63. *Când instrumentele financiare deținute sau emise de o entitate, fie individual, fie aparținând unei clase, determină o expunere potențial semnificativă la riscurile prevăzute la punctul 52, termenii și condițiile care asigură informarea includ:*
- (a) *valoarea principalului, declarată sau nominală, sau altă valoare similară care pentru unele instrumente derivate, cum sunt swap-urile pe rata dobânzii, poate fi valoarea (denumită valoare convențională) pe care se bazează viitoarele plăți;*
- (b) *data scadenței, expirării sau executării;*
- (c) *opțiunile de decontare înainte de termen deținute de oricare dintre părțile instrumentului, incluzând perioada în care sau data la care opțiunile pot fi exercitate și prețul sau intervalul de prețuri de exercitare;*
- (d) *opțiunile deținute de oricare dintre părțile instrumentului de a-1 converti în sau de a-1 schimba pentru alt instrument financiar sau alt activ ori pasiv, incluzând perioada în care sau data la care opțiunile pot fi exercitate și raportul de conversie sau schimb;*

▼ **M4**

- (e) valoarea și momentul încasărilor și plăților viitoare de numerar planificate aferente valorii principalului, inclusiv rambursările în rate și fondurile de răscumpărare sau cerințele similare;
 - (f) rata sau valoarea declarată a dobânzilor, dividendelor sau altor venituri periodice raportate la valoarea principalului și momentului efectuării plăților;
 - (g) garanțiile deținute, în cazul activelor financiare, sau acordate, în cazul pasivelor financiare;
 - (h) în cazul unui instrument pentru care fluxurile de trezorerie sunt exprimate într-o monedă, alta decât cea funcțională a entității, moneda în care sunt efectuate încasările și plățile;
 - (i) în cazul unui instrument care prevede un schimb, informațiile prevăzute la literele (a)-(h) pentru instrumentul ce este dobândit în schimb
și
 - (j) orice condiție a instrumentului sau clauză contractuală care, în cazul în care este încălcată, poate modifica semnificativ oricare dintre ceilalți termeni (de exemplu, o clauză privind nivelul maxim al ratei de îndatorare care, în cazul în care este încălcată, face ca întreaga valoare a principalului obligațiunii să devină datorată și imediat exigibilă).
64. Când prezentarea în bilanț a unui instrument financiar diferă de forma sa juridică, este de dorit ca entitatea să explice natura instrumentului în notele la situațiile financiare.
65. Utilitatea informațiilor despre mărimea și natura instrumentelor financiare este îmbunătățită atunci când sunt puse în lumină relațiile între instrumentele individuale care pot afecta în mod semnificativ valoarea, momentul sau certitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare ale unei entități. De exemplu, este importantă prezentarea relațiilor de acoperire împotriva riscului, cum este aceea care există atunci când o entitate deține o investiție în acțiuni pentru care a cumpărat o opțiune de vânzare. Măsura în care expunerea la risc este modificată de relația dintre active și pasive este evidentă pentru utilizatorii situațiilor financiare din informațiile prevăzute la punctul 63, dar în unele împrejurări este necesară o prezentare suplimentară.

▼ **M9**

66. În conformitate cu IAS 1, o entitate oferă o prezentare a tuturor politicilor contabile semnificative, incluzând atât principiile generale adoptate, cât și metoda aplicării acestor principii la tranzacții, alte evenimente și condiții provenite din activitatea entității. În cazul instrumentelor financiare, astfel de prezentări includ:
- (a) criteriile aplicate pentru determinarea momentului recunoașterii unui activ financiar sau a unui pasiv financiar și a momentului de recunoașterii;
 - (b) baza de evaluare folosită pentru activele financiare și pasivele financiare la momentul recunoașterii inițiale și ulterior;
 - (c) baza de recunoaștere și evaluare a veniturilor și cheltuielilor care provin din active financiare și din pasive financiare și
 - (d) pentru activele sau pasivele financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere:
 - (i) criteriile pentru o astfel de desemnare a activelor și pasivelor financiare la recunoașterea inițială;
 - (ii) modul în care entitatea a respectat condițiile prevăzute la punctele 9, 11A sau 12 din IAS 39 pentru o astfel de desemnare. În cazul instrumentelor desemnate în conformitate cu punctul 9 litera (b) punctul (i) din IAS 39, prezentarea include o descriere a circumstanțelor care stau la baza neconcordanței de evaluare sau recunoaștere care ar apărea în alte condiții. În cazul instrumentelor desemnate în conformitate cu punctul 9 litera (b) punctul (ii) din IAS 39, prezentarea include o descriere a modului în care desemnarea de evaluare la valoarea justă prin contul de profit și pierdere este conformă cu managementul riscurilor sau cu strategia de investiții documentate corespunzător ale entității;

▼ **M9**

- (iii) natura activelor financiare sau a pasivelor financiare desemnate de către entitate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.

▼ **M4***Riscul ratei dobânzii*

67. ***Pentru fiecare clasă de active financiare și pasive financiare, entitatea are obligația de a prezenta informații despre expunerea sa la riscul ratei dobânzii, incluzând:***
- (a) ***data scadenței contractuale sau de modificare a prețului, indiferent care este prima***
- și***
- (b) ***ratele efective ale dobânzii, după caz.***
68. O entitate furnizează informații cu privire la expunerea sa la efectele modificărilor viitoare ale nivelului general al ratei dobânzii. Modificările nivelului de pe piață al ratei dobânzii au un efect direct asupra fluxurilor de trezorerie contractuale asociate unor active financiare și pasive financiare (riscul ratei dobânzii fluxului de trezorerie) și asupra valorii juste a altora (riscul ratei dobânzii la valoarea justă).
69. Informațiile cu privire la data scadenței (sau data modificării prețului, atunci când aceasta are loc mai devreme) indică perioada pentru care sunt fixate ratele dobânzii, iar informațiile asupra ratelor dobânzii efective indică nivelurile la care sunt fixate. Prezentarea acestor informații furnizează utilizatorilor situațiilor financiare o bază pentru evaluarea riscului ratei dobânzii pentru valoarea justă la care entitatea este expusă și, astfel, câștigurile și pierderile potențiale. Pentru instrumentele care sunt reevaluate la nivelul de piață al ratei dobânzii înaintea scadenței, prezentarea perioadei până la reevaluarea următoare este mai importantă în acest scop decât prezentarea perioadei până la scadență.
70. Pentru a suplimenta informațiile cu privire la datele de reevaluare și scadență prevăzute în contract, o entitate poate alege să prezinte informații despre datele prognozate de reevaluare și scadență atunci când aceste date diferă în mod semnificativ față de datele contractuale. De exemplu, astfel de informații pot fi folositoare în special atunci când o entitate este capabilă să aproximeze, cu un grad rezonabil de fiabilitate, valoarea din creditele ipotecare cu rată fixă ce este rambursată înainte de scadență și folosește aceste informații ca bază pentru gestionarea expunerii la riscul ratei dobânzii. Informațiile suplimentare includ prezentări care se bazează pe așteptările conducerii privind evenimentele viitoare și o explicație a ipotezelor cu privire la datele de reevaluare sau scadență și modul în care acele ipoteze diferă de datele contractuale.
71. O entitate menționează care dintre activele financiare și pasivele financiare sunt:
- (a) expuse la riscul ratei dobânzii pentru valoarea justă, cum sunt activele financiare și pasivele financiare cu o rată fixă a dobânzii;
- (b) expuse la riscul ratei dobânzii fluxului de trezorerie, cum sunt activele financiare și pasivele financiare cu o rată a dobânzii fluctuantă care este recalculată în funcție de variația ratei de pe piață
- și***
- (c) neexpuse direct la riscul ratei dobânzii, cum sunt unele investiții în instrumente de capitaluri proprii.
72. Cerința de la punctul 67 litera (b) se aplică obligațiunilor, efectelor comerciale, împrumuturilor și altor instrumente financiare similare ce implică plăți viitoare care creează o rentabilitate deținătorului și un cost emitentului reflectând valoarea-timp a banilor. Cerința nu se aplică instrumentelor financiare de natura investițiilor în instrumente de capitaluri proprii și instrumentelor derivate pentru care rata dobânzii efective nu este determinabilă. De exemplu, chiar în cazul în care instrumentele, cum sunt instrumentele derivate pe rata dobânzii (inclusiv contractele swap, contractele la termen pe rata dobânzii și opțiunile), sunt expuse la riscul valorii juste sau al fluxului de trezorerie provenit din modificări ale nivelului de piață al ratei dobânzii, nu se cere prezentarea unei rate efective a dobânzii. Cu toate acestea, atunci când se furnizează informații cu privire la rata efectivă a dobânzii, o entitate prezintă efectul tranzacțiilor

▼M4

de acoperire împotriva riscului, cum sunt contractele swap pe rata dobânzii, asupra expunerii sale la riscul de rată a dobânzii.

73. O entitate poate fi expusă la riscurile ratei dobânzii ca rezultat al unei tranzacții în care nici un activ financiar sau nici un pasiv financiar nu este recunoscut(ă) în bilanț. În astfel de circumstanțe, entitatea prezintă informații care permit utilizatorilor situațiilor sale financiare să înțeleagă natura și mărimea acestei expuneri. De exemplu, atunci când o entitate are un angajament de a împrumuta fonduri la o rată fixă a dobânzii, prezentarea include în mod normal principalul declarat, rata dobânzii și termenul până la scadența sumei ce este împrumutată, precum și termenii semnificativi ai tranzacției ce dau naștere expunerii la risc.
74. Natura activității unei entități și întinderea operațiunilor sale cu instrumente financiare determină dacă informația cu privire la riscul ratei dobânzii este prezentată sub formă narativă, în tabele sau prin utilizarea unei combinații între cele două. Atunci când o entitate are o mulțime de instrumente financiare expuse riscului ratei dobânzii fluxului de trezorerie sau al valorii juste, poate adopta una sau mai multe dintre următoarele abordări pentru a prezenta informația:
- (a) Valorile contabile ale instrumentelor financiare expuse la riscul ratei dobânzii pot fi prezentate într-o formă tabelară, fiind grupate în cele care sunt contractate și urmează să ajungă la scadență sau să fie reevaluate în următoarele perioade ulterioare bilanțului:
- (i) în mai puțin de un an;
 - (ii) în mai mult de un an, dar mai puțin de doi ani;
 - (iii) în mai mult de doi ani, dar mai puțin de trei ani;
 - (iv) în mai mult de trei ani, dar mai puțin de patru ani;
 - (v) în mai mult de patru ani, dar mai puțin de cinci ani
- și
- (vi) în mai mult de cinci ani.
- (b) Când performanțele unei entități sunt afectate în mod semnificativ de nivelul expunerii sale la riscul de preț al ratei dobânzii sau de modificarea acestei expuneri, sunt de dorit informații mai detaliate. O entitate, cum este, de exemplu, o bancă, poate prezenta grupări separate ale valorilor contabile ale instrumentelor financiare contractate care urmează să ajungă la scadență sau să fie reevaluate:
- (i) într-o lună sau mai puțin de la data bilanțului;
 - (ii) în mai mult de o lună, dar mai puțin de trei luni de la data bilanțului
- și
- (iii) în mai mult de trei luni, dar mai puțin de douăsprezece luni de la data bilanțului.
- (c) Similar, o entitate poate indica expunerea sa la riscul ratei dobânzii fluxului de trezorerie cu ajutorul unui tabel indicând valoarea contabilă a grupurilor de active și pasive financiare cu rată fluctuantă care ajung la scadență în viitor în diferite perioade .
- (d) Informațiile cu privire la rata dobânzii pot fi prezentate pentru instrumentele financiare individuale. Alternativ, pentru fiecare clasă de instrumente financiare pot fi prezentate rate medii ponderate sau un interval de rate. O entitate poate grupa în clase separate instrumentele exprimate în diferite valute sau având riscuri de credit semnificativ diferite, atunci când acești factori au ca rezultat instrumente cu rate efective ale dobânzii semnificativ diferite.
75. În unele circumstanțe, o entitate poate furniza informații asupra expunerii sale la riscurile ratei dobânzii prin indicarea efectului unei modificări ipotetice a ratelor dobânzii pe piață asupra valorii juste a instrumentelor sale financiare, a câștigurilor sau a pierderilor viitoare și a fluxurilor de trezorerie. Astfel de informații se pot baza, de exemplu, pe o modificare ipotetică de un punct procentual (100 de puncte de bază) a ratei dobânzii pe piață survenită la data bilanțului. Efectele unei modificări a nivelului ratei dobânzii includ modificările veniturilor și cheltuielilor cu dobânzile aferente instrumentelor financiare cu rată fluctuantă, precum și pierderile și câști-

▼ **M4**

gurile rezultate din modificări în valoarea justă a instrumentelor cu rată fixă. Sensitivitatea ratei dobânzii raportate poate fi restrânsă la efectele directe ale modificării ratei dobânzii asupra instrumentelor financiare purtătoare de dobândă recunoscute la data bilanțului, deoarece efectele indirecte ale unei modificări a ratei pe piața financiară și practicate de entitățile individuale nu pot fi în mod normal estimate credibil. Atunci când este prezentată informația asupra sensibilității ratei dobânzii, o entitate indică baza pe care a fost elaborată informația, incluzând orice supoziții semnificative.

Riscul de credit

76. ***Pentru fiecare clasă de active financiare și alte expuneri la riscul de credit, o entitate prezintă informații cu privire la expunerea sa la riscul de credit, incluzând:***

(a) ***valoarea care reprezintă cel mai bine expunerea maximă la riscul de credit la data bilanțului, fără să țină seama de valoarea justă a oricăror garanții, în eventualitatea în care celelalte părți nu își onorează pasivele aferente instrumentului financiar***

și

(b) ***concentrările semnificative ale riscului de credit.***

77. O entitate furnizează informații cu privire la riscul de credit pentru a permite utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze măsura în care neonorarea pasivelor de către celelalte părți din contracte pot reduce valoarea intrărilor de numerar viitoare din activele financiare recunoscute la data bilanțului sau pot cere informații despre ieșirile de fluxuri de trezorerie din alte expuneri de credite (cum sunt instrumentele financiare derivate pentru credite sau alte garanții emise pentru obligațiile unui terț). Astfel de neonorări dau naștere unor pierderi recunoscute în contul de profit și pierderi al unei entități. Punctul 76 nu prevede ca o entitate să prezinte o evaluare a probabilității pierderilor ce apar în viitor.

78. Prezentarea valorilor expuse riscului de credit fără a ține seama de recuperările potențiale din realizarea garanțiilor (expunerea maximă a unei entități la riscul de credit) servește următoarelor scopuri:

(a) de a furniza utilizatorilor situațiilor financiare un calcul consecvent al valorilor expuse la riscul de credit atât pentru active financiare, cât și pentru alte expuneri la riscul de credit

și

(b) de a ține seama de posibilitatea ca expunerea maximă la pierderi să poată diferi de valoarea contabilă a activelor financiare recunoscute la data bilanțului.

79. În cazul activelor financiare recunoscute expuse la riscul de credit, valoarea contabilă a activelor din bilanț, după deducerea provizioanelor pentru pierderi aplicabile, de obicei reprezintă valoarea expusă la riscul de credit. De exemplu, în cazul unei operațiuni swap pe rata dobânzii înregistrate la valoarea justă, expunerea maximă la pierderi la data bilanțului este în mod normal valoarea contabilă, deoarece aceasta reprezintă costul, la ratele curente de piață, al înlocuirii swap-ului în cazul neonorării pasivelor. În aceste circumstanțe, nu este necesară nici o prezentare în plus față de cea furnizată de bilanț. Pe de altă parte, pierderea potențială maximă a unei entități din unele instrumente financiare poate diferi în mod semnificativ de valoarea lor contabilă și de alte valori prezentate, cum sunt valoarea justă sau valoarea principalului. În astfel de cazuri, este necesară o prezentare adițională pentru a îndeplini cerințele de la punctul 76 litera (a).

80. Un activ financiar supus unui drept legal cu titlu executoriu de compensare cu un pasiv financiar nu este prezentat în bilanț la valoarea netă de obligația respectivă decât în cazul în care se intenționează ca decontarea să aibă loc pe o bază netă sau simultan. Cu toate acestea, o entitate prezintă existența dreptului legal de compensare atunci când furnizează informații în conformitate cu punctul 76. De exemplu, atunci când o entitate este îndreptățită să primească sumele din realizarea unui activ financiar înaintea stingerii unui pasiv financiar de valoare egală sau superioară asupra căreia entitatea are un drept legal de compensare, entitatea are capacitatea de a exercita acest drept de compensare pentru a evita producerea unei pierderi în eventualitatea neonorării obligațiilor contractuale de către cealaltă parte. În orice caz, în cazul în care entitatea răspunde, sau este

▼M4

probabil să răspundă, neonorării obligațiilor contractuale prin extinderea termenului activului financiar, există o expunere la riscul de credit, în cazul în care termenii revizuiți sunt de așa natură încât încasarea sumelor se așteaptă să fie amânată dincolo de data la care obligația se stinge. Pentru a informa utilizatorii situațiilor financiare asupra măsurii în care expunerea la riscul de credit la un anumit moment a fost redusă, entitatea prezintă existența și efectul dreptului de compensare atunci când activul financiar este probabil să fie încasat în conformitate cu termenii săi. Atunci când obligația financiară asupra căreia există un drept de compensare este exigibilă înaintea activului financiar, entitatea este expusă la riscul de credit cu întreaga valoare contabilă a activului în cazul în care cealaltă parte nu își respectă obligațiile contractuale după ce pasivul a fost stins.

81. O entitate poate să fi încheiat unul sau mai multe contracte de compensare globală care servesc diminuării expunerii sale la pierderi din credite, dar care nu întrunesc criteriile de compensare. Atunci când un contract de compensare globală reduce în mod semnificativ riscul de credit asociat cu active financiare necompensate cu pasive financiare cu aceeași parte contractuală, entitatea furnizează informații adiționale cu privire la efectul contractului. Aceste prezentări indică faptul că:
- (a) riscul de credit asociat activelor financiare supuse unui contract de compensare globală este eliminat numai în măsura în care pasivele financiare datorate aceleiași părți sunt stinse după ce sunt realizate activele
 - și
 - (b) măsura în care expunerea globală a unei entități la riscul de credit este redusă printr-un contract de compensare globală se poate modifica semnificativ într-o scurtă perioadă de la data bilanțului, deoarece expunerea este afectată de fiecare tranzacție supusă contractului.

De asemenea, este de dorit ca o entitate să prezinte clauzele contractelor de compensare globală ce determină măsura reducerii riscului propriu de credit.

82. O entitate poate fi expusă riscului de credit ca urmare a unei tranzacții în care nu este recunoscut în bilanț nici un activ financiar, cum este în cazul unei garanții financiare sau al unui contract de instrumente financiare derivate de credit. Garantarea unei obligații ce aparține altei părți generează un pasiv și expune garantul la riscul de credit ce este luat în calcul la realizarea prezentării prevăzute la punctul 76.
83. Concentrările riscului de creditare sunt prezentate atunci când nu apar în alte prezentări privind natura activității și poziției financiare a entității și au ca rezultat o expunere semnificativă la pierdere în cazul neonorării de către alte părți. Identificarea unor astfel de concentrări necesită raționamentul conducerii, care ia în considerare circumstanțele entității și debitorilor săi. IAS 14 *Raportarea pe segmente* oferă îndrumări pentru identificarea segmentelor de activitate și geografice în cadrul cărora pot apărea concentrările de risc de credit.
84. Concentrările riscului de credit pot apărea din expunerea la un singur debitor sau la grupuri de debitori care au caracteristici atât de similare încât capacitatea lor de a-și îndeplini pasivele este de așteptat să fie afectată în mod similar de modificări ale condițiilor economice sau de altă natură. Caracteristicile care pot da naștere unor concentrări de risc includ natura activităților desfășurate de debitori, cum este sectorul în cadrul căruia operează, aria geografică în care sunt desfășurate activitățile și nivelul bonității grupurilor de debitori. De exemplu, o întreprindere care produce echipament pentru industria petrolieră are în mod normal creanțe de încasat din vânzarea produselor sale pentru care riscul de neplată este afectat de modificările economice din industria petrolieră. O bancă ce împrumută în mod normal la scară internațională poate avea multe împrumuturi acordate țărilor mai puțin dezvoltate, iar capacitatea băncii de a recupera acele împrumuturi poate fi afectată negativ de condițiile economice locale.
85. Prezentarea concentrărilor riscului de credit include o descriere a caracteristicilor comune care identifică fiecare concentrare și quantumul maxim al riscului de credit asociat tuturor activelor financiare care prezintă acele caracteristici comune.

▼ **M4***Valoarea justă*

86. *În afară de cele prevăzute la punctul 90, pentru fiecare clasă de active financiare și pasive financiare, entitatea prezintă informații cu privire la valoarea justă a acelei clase de active și pasive, astfel încât să permită comparația cu valoarea contabilă corespunzătoare din bilanț. (IAS 39 oferă îndrumări pentru determinarea valorii juste.)*
87. Informațiile despre valoarea justă sunt utilizate pe o scară largă în scopuri comerciale pentru determinarea situației financiare globale a entității și pentru luarea deciziilor cu privire la instrumentele financiare individuale. Sunt de asemenea relevante pentru multe decizii luate de către utilizatorii situațiilor financiare datorită faptului că, în numeroase împrejurări, reflectă raționamentul piețelor financiare în privința valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate legate de un instrument. Informațiile cu privire la valoarea justă permit compararea instrumentelor financiare ce au în mod considerabil aceleași caracteristici economice, indiferent de ce sunt deținute, atunci când și de cine anume au fost emise sau achiziționate. Valoarea justă furnizează o bază neutră pentru evaluarea răspunderii conducerii prin indicarea efectelor propriilor decizii de a cumpăra, vinde sau deține active financiare și de a contracta, menține sau stinge pasive financiare. Atunci când o entitate nu evaluează un activ financiar sau un pasiv financiar în bilanțul său la valoarea justă, furnizează informații cu privire la valoarea justă prin intermediul prezentărilor suplimentare.
88. Pentru instrumentele financiare, cum sunt creanțele și plățile comerciale pe termen scurt, nu este necesară prezentarea valorii juste atunci când valoarea contabilă reprezintă o aproximare rezonabilă a valorii juste.
89. La prezentarea valorilor juste, o entitate își grupează activele financiare și pasivele financiare în clase și le compensează numai în măsura în care valorile lor contabile aferente sunt compensate în bilanț.
90. *În cazul în care investițiile în instrumente financiare de capitaluri proprii necotate sau derivate legate de astfel de instrumente de capitaluri proprii sunt evaluate la cost în conformitate cu IAS 39, din cauză că valoarea lor justă nu poate fi evaluată credibil, acest lucru este prezentat împreună cu o descriere a instrumentelor financiare, valoarea lor contabilă, o explicație a faptului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată corespunzător și, după caz, intervalul de valori în care este cel mai probabil cuprinsă valoarea justă. Mai mult, în cazul în care activele financiare a căror valoare justă nu a putut fi evaluată credibil anterior sunt vândute, acest lucru este prezentat împreună cu valoarea contabilă a unor astfel de active financiare la momentul vânzării, precum și valoarea câștigului și pierderii recunoscute.*
91. În cazul în care investițiile în instrumente financiare de capitaluri proprii necotate sau derivate legate de astfel de instrumente de capitaluri proprii sunt evaluate la cost în conformitate cu IAS 39, deoarece valorile lor juste nu pot fi evaluate credibil, informațiile privind valoarea justă stabilite la punctele 86 și 92 nu este necesar să fie prezentate. În loc de acestea, sunt prezentate informații pentru a-i asista pe utilizatorii situațiilor financiare să-și elaboreze propriile raționamente despre posibilele diferențe dintre valoarea contabilă a unor astfel de active și pasive financiare și valoarea lor justă. În afară de explicarea principalelor caracteristici ale instrumentelor financiare pertinente pentru valoarea lor și pe lângă motivul neprezentării valorilor juste, se oferă informații privind piața acestor instrumente. În unele cazuri, clauzele și condițiile instrumentelor prezentate în conformitate cu punctul 60 pot oferi informații suficiente. Atunci când există o bază rezonabilă pentru acest lucru, conducerea își poate indica opinia asupra relației dintre valoarea justă și valoarea contabilă a activelor financiare și pasivelor financiare pentru care nu poate determina credibil valoarea justă.
92. *O entitate prezintă:*
- (a) *metodele și ipotezele semnificative aplicate la determinarea valorilor juste ale activelor financiare și pasivelor financiare separat pentru clase semnificative de active financiare și pasive financiare (punctul 55 oferă îndrumări pentru determinarea claselor de active financiare);*
 - (b) *în cazul în care valorile juste ale activelor financiare și pasivelor financiare sunt determinate direct, în întregime sau parțial, cu referire la cotațiile publicate de prețuri pe o piață activă, sau sunt estimate prin utilizarea unei tehnici de evaluare (a se vedea IAS 39, punctele AG71-AG79);*

▼M4

- (c) *în cazul în care situațiile sale financiare cuprind instrumente financiare evaluate la valorile juste care sunt determinate în întregime sau parțial prin utilizarea unei tehnici de evaluare pe baza ipotezelor care nu sunt susținute de prețuri sau rate observabile pe piață. În cazul în care modificarea unei astfel de ipoteze într-o alternativă posibil rezonabilă are drept rezultat o valoare justă semnificativ diferită, entitatea declară acest lucru și prezintă efectul unei serii de ipoteze rezonabil posibile asupra valorii juste. În acest scop, semnificația se apreciază în raport cu profitul sau pierderile și activele totale sau pasivele totale;*
- (d) *valoarea totală a modificărilor în valoarea justă estimată prin utilizarea unei tehnici de evaluare ce a fost recunoscută în contul de profit și pierderi al perioadei.*
93. Prezentarea informațiilor privind valoarea justă cuprinde prezentarea metodei utilizate în determinarea valorii juste și ipotezele semnificative făcute în aplicarea acesteia. De exemplu, o entitate prezintă informații despre ipotezele cu privire la ratele de plată în avans, ratele estimate ale pierderilor din credite și ratele de dobândă sau de actualizare, în cazul în care acestea sunt semnificative.

Alte prezentări de informații

Derecunoaștere

94. (a) *O entitate poate fie să-și fi transferat un activ financiar (a se vedea punctul 18 din IAS 39), fie să fi încheiat un tip de angajament în conformitate cu punctului 19 din IAS 39 în așa fel încât angajamentul nu se califică drept un transfer al unui activ financiar. În cazul în care entitatea fie recunoaște în continuare activele în întregime, fie continuă să recunoască activul în măsura continuării participării sale (a se vedea IAS 39 punctele 29 și 30), aceasta prezintă pentru fiecare clasă de active financiare următoarele:*
- (i) *natura activelor;*
 - (ii) *natura riscurilor și avantajelor proprietății la care rămâne expusă entitatea;*
 - (iii) *atunci când entitatea continuă să recunoască toate activele, valorile contabile ale activului și pasivului asociat*
și
 - (iv) *atunci când entitatea continuă să recunoască activul în măsura implicării sale continue, valoarea totală a activului, valoarea activului pe care entitatea continuă să o recunoască și valoarea contabilă a pasivului asociat.*

Instrument de garantare

94. (b) *O entitate prezintă valoarea contabilă a activelor financiare constituite ca garanție pentru pasive, valoarea contabilă a activelor financiare constituite ca garanție pentru pasivele contingente și [în conformitate cu punctele 60 litera (a) și 63 litera (g)] orice termeni și condiții semnificativi cu privire la activele primite constituite ca garanție.*
- (c) *Atunci când o entitate a acceptat o garanție pe care este autorizată să o vândă sau să o constituie mai departe ca garanție în absența unei nerespectări de către deținătorul garanției, ea prezintă:*
- (i) *valoarea justă a instrumentelor de garantare acceptate (active financiare și nefinanciare);*
 - (ii) *valoarea justă a oricărui astfel de instrument de garantare vândut sau constituit mai departe ca garanție și dacă entitatea este obligată să-l restituie;*
și
 - (iii) *orice clauze și condiții importante în legătură cu utilizarea de către entitate a instrumentelor de garantare [în conformitate cu punctele 60 litera (a) și 63 litera (g)].*

▼ **M4**

Instrumente financiare compuse cu derivate multiple încorporate

94. (d) *În cazul în care o entitate a emis un instrument care conține atât un pasiv, cât și o componentă de capitaluri proprii (a se vedea punctul 28), iar instrumentul are caracteristici derivate multiple încorporate ale căror valori sunt interdependente (cum este un instrument de datorie convertibil răscumpărabil înainte de scadență), acesta prezintă existența acestor caracteristici și rata dobânzii efective asupra componentei pasivului (cu excepția oricăror derivate încorporate care sunt contabilizate separat).*

Active financiare și pasive financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierderi (a se vedea și punctul AG40)

94. ► **M9** (e) *O entitate prezintă valorile contabile ale:*
- (i) *activelor financiare clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare;*
 - (ii) *pasivelor financiare clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare;*
 - (iii) *active financiare care, la recunoașterea inițială, au fost desemnate de către entitate ca active financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere (respectiv cele care nu sunt active financiare clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare);*
 - (iv) *pasive financiare care, la recunoașterea inițială, au fost desemnate de către entitate ca pasive financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere (respectiv cele care nu sunt pasive financiare clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare);*
- (f) *Entitatea prezintă separat profiturile sau pierderile nete din activele sau pasivele financiare desemnate de către entitate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.*
- (g) *În cazul în care entitatea a desemnat un împrumut sau o creanță (sau un grup de împrumuturi sau creanțe) ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, aceasta prezintă:*
- (i) *expunerea maximă la riscul de credit [a se vedea punctul 76 litera (a)] la data raportării împrumutului sau creanței (sau a grupului de împrumuturi sau de creanțe);*
 - (ii) *suma cu care orice instrument derivat de credit asociat sau alt instrument similar reduce expunerea maximă la riscul de credit;*
 - (iii) *valoarea modificării valorii juste a împrumutului sau creanței (sau a grupului de împrumuturi sau creanțe), în decursul perioadei și în mod cumulativ, care este datorată modificărilor riscului de credit stabilite fie ca valoare a modificării valorii juste care nu este datorată modificărilor condițiilor pieței care determină riscul de piață, fie prin utilizarea unei metode alternative, care prezintă mai fidel valoarea modificării valorii juste datorate modificărilor riscului de credit;*
 - (iv) *valoarea modificării valorii juste a oricărui instrument derivat de credit asociat sau a unui instrument similar care a survenit în decursul perioadei și în mod cumulativ de la desemnarea împrumutului sau creanței.*
- (h) *În cazul în care entitatea a desemnat un pasiv financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, aceasta prezintă:*
- (i) *valoarea modificării valorii juste a pasivului financiar, în decursul perioadei și în mod cumulativ, care este datorată modificărilor riscului de credit stabilite fie ca valoare a modificării valorii juste care nu este datorată modificărilor condițiilor pieței care determină riscul de piață (a se vedea punctul AG40), fie prin utilizarea unei metode alternative, care prezintă mai fidel valoarea modificării valorii juste datorate modificărilor riscului de credit;*

▼ **M4**

- (ii) *diferența dintre valoarea contabilă a pasivului financiar și valoarea pe care entitatea ar trebui să o plătească titularului obligațiunii la scadență conform contractului.*
- (i) *Entitatea prezintă:*
 - (i) *metodele folosite pentru respectarea prevederilor de la literale (g) punctul (iii) și (h) punctul (i);*
 - (ii) *în cazul în care entitatea consideră că prezentarea făcută pentru a îndeplini prevederile de la literale (g) punctul (iii) sau (h) punctul (i) nu reprezintă fidel modificarea valorii juste a activului sau pasivului financiar datorată modificărilor riscului de credit, motivele care au dus la această concluzie și factorii pe care entitatea îi consideră relevanți. ◀*

Reclasificare

94. ▶ **M9** (j) ◀ *În cazul în care entitatea a reclasificat un activ financiar ca fiind unul evaluat la cost sau la cost amortizat și nu la valoarea justă (a se vedea IAS 39 punctul 54), ea prezintă motivul reclasificării.*

Contul de profit și pierdere și capitalurile proprii

94. ▶ **M9** (k) ◀ *O entitate prezintă elementele semnificative de venituri, cheltuieli, câștiguri și pierderi care rezultă din activele financiare și pasivele financiare, în cazul în care sunt incluse în contul de profit și pierderi sau ca o componentă separată a capitalurilor proprii. În acest scop, prezentarea include cel puțin următoarele elemente:*
- (i) *venitul total din dobânzi și cheltuielile totale din dobânzi (calculate prin utilizarea metodei dobânzii efective) pentru activele financiare și pasivele financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierderi;*
 - (ii) *pentru activele financiare disponibile la vânzare, valoarea oricărui câștig sau a oricărei pierderi recunoscute direct în capitalurile proprii în timpul perioadei și valoarea care a fost eliminată din capitalurile proprii și recunoscută în contul de profit și pierderi pentru perioada respectivă*
și
 - (iii) *valoarea veniturii din dobânzi angajate din active financiare depreciate, în conformitate cu IAS 39 punctul AG93.*

Depreciere

94. ▶ **M9** (l) ◀ *O entitate prezintă natura și valoarea oricărei pierderi din depreciere recunoscute în contul de profit și pierderi pentru un activ financiar, separat pentru fiecare clasă semnificativă de active financiare (punctul 55 oferă îndrumări pentru determinarea claselor de active financiare).*

Neîndeplinirea și nerespectarea obligațiilor

94. ▶ **M9** (m) ◀ *Cu privire la orice neonorări ale principalului, dobânzii și fondului de amortizare sau clauze de răscumpărare din timpul perioadei asupra împrumuturilor de plată recunoscute la data bilanțului și orice alte nerespectări din timpul perioadei ale angajamentelor de împrumut atunci când acestea pot permite creditorului să ceară rambursarea (cu excepția nerespectărilor care se remediază sau ca răspuns al renegocierii clauzelor sau la data bilanțului ori înainte de aceasta), o entitate prezintă:*
- (i) *detaliile acelor nerespectări;*
 - (ii) *valoarea recunoscută la data bilanțului cu privire la împrumuturile plătibile din care au apărut nerespectările*
și
 - (iii) *cu privire la valorile prezentate în conformitate cu punctul (ii), în cazul în care neîndeplinirea obligațiilor a fost remediată sau clauzele împrumuturilor de plată au fost renegociate înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru publicare.*

▼ **M4**

95. În scopul prezentării informațiilor asupra neîndeplinirii obligațiilor în conformitate cu punctul 94 litera (j), împrumuturile plătibile includ instrumente pentru pasive emise și pasive financiare, altele decât cele de plată pe termen scurt în condiții de creditare normale. Atunci când o astfel de nerespectare a obligațiilor apare în timpul perioadei, iar nerespectarea nu a fost remediată sau clauzele împrumutului de plată nu au fost renegociate până la data bilanțului, efectul nerespectării obligațiilor asupra clasificării pasivului ca fiind curentă sau imobilizată este determinat în conformitate cu IAS 1.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

96. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele anuale cu începere de la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. Aplicarea anticipată este permisă. O entitate nu aplică prezentul standard pentru perioadele anuale cu începere de la 1 ianuarie 2005 decât în cazul în care aplică și IAS 39 (publicat în decembrie 2003). În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă cu începere înainte de 1 ianuarie 2005, ea prezintă acest fapt.*
97. *Prezentul standard se aplică retroactiv.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

98. Prezentul standard înlocuiește IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* revizuit în 2000.
99. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:
- (a) SIC-5 *Clasificarea instrumentelor financiare - Provizioane pentru decontări contingente;*
 - (b) SIC-16 *Capital social - Instrumente proprii de capital reacțiionate (Acțiuni proprii)*
- și
- (c) SIC-17 *Capitaluri proprii - Costurile unei tranzacții de capital.*
100. Prezentul standard retrage proiectul de interpretare SIC D34 *Instrumente financiare - Instrumente sau drepturi răscumpărabile de deținător.*

▼ **M4***APENDICELE A***Ghid de aplicare IAS 32 Instrumente financiare: prezentare și descriere**

Prezentul apendice face parte integrantă din standard.

- AG1. Prezentul ghid de aplicare explică aplicarea aspectelor deosebite ale standardului.
- AG2. Standardul nu tratează recunoașterea sau evaluarea instrumentelor financiare. Cerințele privind recunoașterea și evaluarea activelor financiare și pasivelor financiare sunt prevăzute în IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

Definiții (punctele 11-14)

Active financiare și pasive financiare

- AG3. Moneda (numerarul) este un activ financiar deoarece reprezintă mijlocul de schimb și de aceea este baza de evaluare și recunoaștere în situațiile financiare ale tuturor tranzacțiilor. Un depozit de numerar deținut la o bancă sau la o instituție financiară similară este considerat activ financiar deoarece reprezintă dreptul contractual al deponentului de a obține numerar de la acea instituție sau de a emite un cec sau un instrument similar din soldul contului în favoarea unui creditor pentru plata unei pasive financiare.
- AG4. Exemple uzuale de active financiare reprezentând un drept contractual de a încasa numerar în viitor, cât și de pasive financiare corespunzătoare reprezentând o obligație contractuală de a plăti numerarul în viitor sunt:
- (a) conturi de creanțe și pasive comerciale;
 - (b) efecte comerciale de încasat și de plătit;
 - (c) împrumuturi de încasat și de plătit
- și
- (d) obligațiuni de încasat și de plătit.
- În toate cazurile, dreptul contractual al uneia dintre părți de a încasa (sau obligația de a plăti) lichiditățile este asociat cu obligația corespunzătoare a celeilalte părți 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 plătit în obligațiuni guvernamentale dă deținătorului dreptul contractual de a încasa, iar emitentului, obligația contractuală de a livra obligațiunile guvernamentale, și nu numerarul. Obligațiunile sunt active financiare deoarece reprezintă obligația guvernului emitent de a ceda numerarul. Efectul comercial este, prin urmare, un activ financiar al deținătorului și un pasiv financiar a emitentului.
- AG6. Instrumentele de datorie „perpetue” (cum sunt obligațiunile perpetue, îndatorările pe termen scurt și efectele de capital) oferă în mod normal deținătorului dreptul contractual de a primi plăți 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 condiții care o fac puțin probabilă sau foarte îndepărtată în viitor. De exemplu, o entitate poate emite un instrument financiar care să-i ceară plăți anuale egale perpetue sau la o rată a dobânzii stabilită la 8 % aplicată unei valori principale sau nominale stabilite la 1 000 u.m. (*) Presupunând că 8 % este rata dobânzii pe piață pentru instrument la data emiterii, emitentul își asumă obligația contractuală de a genera un flux de plăți de dobânzi viitoare cu o valoare justă (valoare actualizată) de 1 000 u.m. la recunoașterea inițială. Deținătorul și emitentul instrumentului au un activ financiar și respectiv un pasiv financiar.

(*) În prezentul ghid, valorile monetare sunt numite „unități monetare” (u.m.).

▼M4

- AG7. Un drept contractual sau o obligație contractuală de a primi, livra sau schimba instrumente financiare este prin el (ea) însuși (însăși) un instrument financiar. Un lanț de drepturi contractuale sau de obligații contractuale respectă definiția unui instrument financiar în cazul în care duce în final la primirea sau plata de numerar ori la achiziționarea sau emiterea unui instrument de capitaluri proprii.
- AG8. Capacitatea de a exercita un drept contractual sau cerința de a satisface o obligație contractuală poate fi absolută sau poate fi contingentă apariției unui eveniment viitor. De exemplu, o garanție financiară este un drept contractual al creditorului să primească numerar de la girant și o obligație contractuală corespunzătoare a girantului de a plăti creditorului, în cazul în care debitorul nu-și respectă obligația. Dreptul contractual și obligația contractuală există datorită unei tranzacții sau unui eveniment anterior (ipoteza unei garanții), chiar în cazul în care atât capacitatea creditorului de a-și exercita dreptul, cât și cerința pentru girant de a fi obligat să acționeze sunt ambele contingente privind un act de nerespectare a obligațiilor de către debitor. Dreptul contingent și obligația contingentă respectă definiția unui activ financiar și a unei pasive financiare, chiar în cazul în care astfel de active și pasive nu sunt întotdeauna recunoscute în situațiile financiare.
- AG9. În conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing*, o operațiune de leasing financiar este privită în primul rând ca un drept al locatorului de a primi și o obligație a locatarului de a plăti un flux de plăți care sunt în mod substanțial aceleași plăți comune ale principalului și dobânzii, conform unui angajament de împrumut. Locatorul contabilizează investiția sa în creanța de încasat prin contractul de leasing, și nu în valoarea activului care face obiectul operațiunii de leasing. O operațiune de leasing operațional, pe de altă parte, este considerată în primul rând un contract nefinalizat ce îl obligă pe locator să ofere dreptul de folosință a unui activ pentru perioade viitoare în schimbul unei plăți similare unui comision datorat pentru un serviciu. Locatorul continuă să contabilizeze activul ce face obiectul operațiunii de leasing, și nu creanțele de încasat în viitor prin prevederile contractului. Prin urmare, o operațiune de leasing financiar este considerată un instrument financiar, iar o operațiune de leasing operațional nu este considerată un instrument financiar (cu excepția plăților curente individuale exigibile și plătitibile).
- AG10. Activele tangibile (cum sunt stocurile, imobilizările corporale), bunurile în sistem de leasing și imobilizările necorporale (cum sunt brevetele și mărcile) nu sunt active financiare. Controlul unor astfel de active tangibile și necorporale creează oportunitatea generării unei intrări de numerar sau a unui alt activ financiar, dar nu generează un drept actualizat de a primi numerar sau un alt activ financiar.
- AG11. Activele (cum sunt 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 sunt venitul înregistrat în avans și majoritatea obligațiilor de garanție nu sunt pasive financiare deoarece fluxul de ieșire de beneficii economice asociate acestora reprezintă furnizarea de bunuri și servicii, și nu o obligație contractuală de a plăti în numerar sau printr-un alt activ financiar.
- AG12. Pasivele sau activele care nu sunt contractuale (cum este impozitul pe profit creat ca rezultat al cerințelor legale impuse de autorități) nu sunt active financiare sau pasive financiare. Contabilizarea impozitului pe profit este tratată în IAS 12 *Impozitul pe profit*. În mod similar, obligațiile implicite, în conformitate cu prevederile din IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, nu rezultă din contracte și nu sunt pasive financiare.

Instrumente de capitaluri proprii

- AG13. Exemplele de instrumente de capitaluri proprii includ acțiunile ordinare pentru care deținătorul nu are dreptul de a le revinde emitentului, unele tipuri de acțiuni preferențiale (a se vedea punctele AG25 și AG26), precum și warantele și opțiunile de cumpărare emise care permit deținătorului subscrierea sau cumpărarea unui număr fix de acțiuni ordinare pentru care deținătorul nu are dreptul de a le revinde emitentului de la entitatea emitentă în schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt

▼ M4

activ financiar. Obligația unei entități de a emite sau cumpăra un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe în numerar sau al unui alt activ financiar este un instrument de capitaluri proprii al entității. Cu toate acestea, în cazul în care un astfel de contract conține o obligație pentru entitate de a ceda numerarul sau un alt activ financiar, el poate genera un pasiv pentru valoarea actualizată a sumei de răscumpărare [a se vedea punctul AG27 litera (a)]. Emitentul unor acțiuni ordinare pentru care deținătorul nu are dreptul de a le revinde emitentului („non-put”) își asumă un pasiv atunci când acționează în mod oficial pentru a face distribuiri și devine legal obligat față de acționari să facă acest lucru. Aceasta poate fi situația care urmează unei prezentări a dividendelor sau atunci când entitatea este lichidată, iar activele rămase după stingerea pasivelor se pot atribui acționarilor.

- AG14. O opțiune de cumpărare sau alt contract similar achiziționat de o entitate care îi dă dreptul de a răscumpăra un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii în schimbul livrării unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar nu constituie un activ financiar al entității. În schimb, orice contraprestație plătită pentru un astfel de contract se deduce din capitalurile proprii.

Instrumente financiare derivate

- AG15. Instrumentele financiare includ instrumente primare (cum sunt creanțele, pasivele și instrumentele de capitaluri proprii) și instrumente financiare derivate (cum sunt opțiunile financiare futures și forward, swap-urile pe rata dobânzii și swap-urile valutare). Instrumentele financiare derivate respectă definiția unui instrument financiar și, în consecință, intră în domeniul de aplicare a prezentului standard.

- AG16. Instrumentele financiare derivate creează drepturi și obligații care au ca efect transferul între părțile instrumentului al unuia sau al mai multor riscuri financiare inerente în cadrul unui instrument financiar primar de bază. La începerea contractului, instrumentele financiare derivate dau unei părți dreptul contractual de a schimba active financiare sau pasive financiare cu o altă parte în condiții potențial favorabile sau o obligație contractuală de a schimba active financiare sau pasive financiare cu o altă parte în condiții care sunt potențial nefavorabile. Cu toate acestea, ele nu au în general (*) ca rezultat un transfer al instrumentului financiar primar de bază la începerea contractului, și nici nu are loc în mod necesar un transfer la scadența contractului. Unele instrumente înglobează atât dreptul, cât și obligația de a face schimbul. Din cauză că clauzele schimbului sunt determinați la începerea instrumentului derivat, deoarece prețurile de pe piețele financiare se modifică, acele clauze pot deveni atât favorabile, cât și nefavorabile.

- AG17. O opțiune de vânzare sau de cumpărare pentru schimbarea instrumentelor financiare sau pasivelor financiare (adică instrumente financiare, altele decât propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității) dă deținătorului dreptul de a obține beneficii economice viitoare potențiale asociate cu modificări ale valorii juste a instrumentului financiar care stă la baza contractului. În mod contrar, emitentul opțiunii își asumă obligația de a nu se bucura de potențiale beneficii economice viitoare sau de a suporta potențiale pierderi de beneficii economice asociate cu modificări ale valorii juste a instrumentului financiar de bază. Dreptul contractual al deținătorului, precum și obligația emitentului întrunesc condițiile definiției activului financiar, respectiv pe cele ale pasivului financiar. Instrumentul financiar care stă la baza unui contract de opțiune poate fi orice activ financiar, inclusiv acțiuni la alte entități și instrumente purtătoare de dobândă. Opțiunea poate obliga emitentul să emită un instrument de datorie mai degrabă decât să transfere un activ financiar, dar instrumentul care stă la baza opțiunii continuă să constituie un activ financiar al deținătorului în cazul în care opțiunea este exercitată. Dreptul deținătorului opțiunii de a schimba active financiare în condiții potențial favorabile, precum și obligația emitentului de a schimba active financiare în condiții potențial nefavorabile sunt diferite față de activele

(*) Acest lucru este adevărat în majoritatea, dar nu în toate instrumentele derivate, de exemplu, în unele contracte swap pe valule încrucișate principalul este schimbat la începutul contractului (și reschimbat la scadență).

▼M4

financiare de bază ce urmează a fi schimbate prin exercitarea opțiunii. Natura dreptului deținătorului și a obligației emitentului nu este afectată de probabilitatea exercitării opțiunii.

- AG18. Un alt exemplu de instrument financiar derivat este un contract la termen ce urmează a fi lichidat peste șase luni, în care una dintre părți (cumpărătorul) promite să plătească 1 000 000 u.m. cu numerar în schimbul unor obligațiuni guvernamentale cu rată fixă, cu valoare nominală de 1 000 000 u.m., iar cealaltă parte (vânzătorul) promite să livreze obligațiunile guvernamentale cu rată fixă, cu valoare nominală de 1 000 000 u.m. în schimbul sumei de 1 000 000 u.m. cu numerar. Pe perioada celor șase luni, ambele părți au atât un drept contractual, cât și o obligație contractuală de a schimba instrumente financiare. În cazul în care prețul pieței pentru obligațiunile guvernamentale crește peste 1 000 000 u.m., condițiile sunt favorabile cumpărătorului și nefavorabile vânzătorului; în cazul în care prețul pe piață scade sub 1 000 000 u.m., efectul este contrar. Cumpărătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului generat de deținerea unei opțiuni de cumpărare, cât și o obligație contractuală (un pasiv financiar) similară obligației generate de emiterea unei opțiuni de vânzare; vânzătorul are atât un drept contractual (un activ financiar) similar dreptului aferent deținerii unei opțiuni de vânzare, cât și o obligație contractuală (un pasiv financiar) similară obligației generate de emiterea unei opțiuni de cumpărare. Ca și în cazul opțiunilor, aceste drepturi și obligații contractuale constituie active financiare și pasive financiare separate și distincte de instrumentele financiare de bază (obligațiunile și lichiditățile ce fac obiectul schimbului). Ambele părți dintr-un contract la termen au obligația de a acționa la momentul convenit, în timp ce executarea unui contract de opțiuni are loc numai în cazul în care și atunci când deținătorul opțiunii alege să o exercite.
- AG19. Multe alte tipuri de instrumente derivate încorporează un drept sau o obligație de a face schimburi viitoare, incluzând swap-ul pe rata dobânzii și swap-ul valutar, rata dobânzii din contractele caps, collars și floors, împrumuturile, facilitățile de emisiune de efecte comerciale și acreditivele. Un contract swap pe baza ratei dobânzii poate fi privit ca o variație a unui contract la termen în care părțile sunt de acord să facă o serie de schimburi viitoare de valori sub formă de numerar, o valoare fiind calculată în funcție de o rată fluctuantă a dobânzii, iar cealaltă în funcție de o rată a dobânzii fixă. Contractele futures sunt o altă variație a contractelor la termen, diferind în principal prin aceea că aceste contracte sunt standardizate și tranzacționate la bursă.

Contracte de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare (punctele 8-10)

- AG20. Contractele de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare nu respectă definiția unui instrument financiar deoarece dreptul contractual al unei părți de a primi un activ nefinanciar sau un serviciu și obligația corespunzătoare a celeilalte părți nu stabilesc un drept actualizat sau o obligație a nici uneia dintre părți să primească, să livreze sau să schimbe un activ financiar. De exemplu, contractele care oferă decontarea numai prin primirea sau livrarea unui element nefinanciar (de exemplu, o opțiune, un contract futures sau la termen pe argint) nu sunt instrumente financiare. Multe contracte de mărfuri sunt de acest tip. Unele au o formă standardizată și sunt tranzacționate pe piețe organizate aproape la fel ca unele instrumente financiare derivate. De exemplu, un contract futures pe mărfuri poate fi ușor vândut sau cumpărat contra numerarului, deoarece este cotate pentru tranzacționare la o bursă și poate schimba deținătorul de mai multe ori. În orice caz, părțile care vând sau cumpără contractul tranzacționează de fapt marfa de bază. Capacitatea de a vinde sau cumpăra un contract pe mărfuri contra numerar, ușurința cu care poate fi cumpărat sau vândut și posibilitatea negocierii unei decontări cu numerar a obligației de a primi sau livra marfă nu modifică caracterul fundamental al contractului într-o manieră care creează un instrument financiar. Fără îndoială, unele contracte de cumpărare sau vânzare a elementelor nefinanciare care pot fi decontate net sau prin schimbul instrumentelor financiare sau în care elementul nefinanciar este ușor convertibil în numerar intră în domeniul de aplicare a

▼ **M4**

- standardului, ca și cum sunt instrumente financiare (a se vedea punctul 8).
- AG21. Un contract care implică primirea sau livrarea unor active tangibile nu dă naștere unui activ financiar pentru o parte și unui pasiv financiar pentru cealaltă parte, cu excepția cazului în care plata corespondentă este amânată după data la care activele tangibile sunt transferate. Este cazul vânzării sau cumpărării de bunuri pe credit comercial.
- AG22. Unele contracte se referă la mărfuri, dar nu implică decontarea prin primirea sau livrarea fizică a mărfii. Ele specifică decontarea prin plăți de numerar care sunt determinate corespunzător unei formule din contract, și nu prin plata unor sume fixe. De exemplu, valoarea principalului unei obligațiuni poate fi calculată prin aplicarea prețului de piață al petrolului existent la scadența obligațiunii unei cantități fixe de petrol. Valoarea principalului este indexată prin raportare la prețul unei mărfi, dar este decontată doar cu numerar. Un astfel de contract constituie un instrument financiar.
- AG23. Definiția instrumentelor financiare cuprinde de asemenea și contractul care dă naștere unui activ nefinanciar sau unui pasiv nefinanciar, în plus față de un activ financiar sau un pasiv financiar. Astfel de instrumente financiare deseori dau uneia dintre părți opțiunea să schimbe un activ financiar cu unul nefinanciar. De exemplu, o obligațiune legată de prețul petrolului poate da dreptul deținătorului de a primi o serie de plăți fixe periodice de dobânzi și o sumă fixă de numerar la scadență, cu opțiunea de a schimba valoarea principalului cu o cantitate fixă de petrol. Șansele de a exercita această opțiune variază 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 pasive ce au fost de asemenea create.
- AG24. Cu toate că prezentul standard nu a fost creat pentru a se aplica mărfurilor sau altor contracte care nu îndeplinesc definiția instrumentelor financiare sau intră sub incidența punctului 8, entitățile pot lua în considerare dacă este potrivit să aplice cerințele relevante din prezentul standard privind prezentarea informațiilor din aceste contracte.

Prezentare*Pasive 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 un pasiv financiar sau un instrument de capitaluri proprii, emitentul evaluează drepturile speciale aferente acțiunii pentru a vedea dacă prezintă caracteristicile fundamentale ale unui pasiv financiar. De exemplu, o acțiune preferențială care permite răscumpărarea la o anumită dată sau în orice moment ales de deținător conține un pasiv financiar 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 stipulat în contract, din cauza lipsei fondurilor, a unei restricții statutare sau a insuficienței profiturilor sau rezervelor, nu anulează obligația. Opțiunea emitentului de a răscumpăra acțiunile contra numerar nu respectă definiția unui pasiv financiar deoarece emitentul nu are o obligație curentă de a transfera active financiare către acționari. În acest caz, răscumpărarea acțiunilor stă numai în puterea emitentului. O obligație poate apărea totuși în momentul în care emitentul acțiunilor își exercită opțiunea, de obicei prin notificarea formală a acționarilor privind intenția de a răscumpăra acțiunile.

▼M4

AG26. Atunci când acțiunile preferențiale nu pot fi răscumpărate, clasificarea potrivită este determinată de alte drepturi atașate acțiunilor. Clasificarea se bazează pe evaluarea fondului angajamentelor contractuale și definițiilor unui pasiv financiar și unui instrument de capitaluri proprii. Atunci când distribuțiile acțiunilor preferențiale către acționari, fie ele cumulative sau necumulative, sunt la alegerea emitentului, acțiunile sunt instrumente de capitaluri proprii. Clasificarea acțiunilor preferențiale ca pasive financiare și instrumente de capitaluri proprii nu este afectată, de exemplu, de:

- (a) o experiență trecută în efectuarea distribuțiilor;
- (b) o intenție de a face distribuții în viitor;
- (c) un posibil impact negativ asupra prețului acțiunilor ordinare ale emitentului în cazul în care distribuția nu este realizată (din cauza restricțiilor asupra plății dividendelor pentru acțiunile ordinare în cazul în care dividendele nu sunt plătite pentru acțiunile preferențiale);
- (d) valoarea rezervelor emitentului;
- (e) așteptarea emitentului privind profitul sau pierderile pentru o perioadă
sau
- (f) capacitatea sau incapacitatea emitentului de a influența valoarea profitului sau a pierderilor din perioada respectivă.

Decontarea în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității (punctele 21-24)

AG27. Următoarele exemple ilustrează modul de clasificare a diferitelor tipuri de contracte privind propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității:

- (a) Un contract care este decontat de către entitatea ce primește sau livrează un număr fix din propriile acțiuni fără recompense viitoare sau care schimbă un număr fix de acțiuni proprii contra unei sume fixe de numerar sau a altor active financiare este un instrument de capitaluri proprii. În consecință, orice recompensă primită sau plătită pentru un astfel de contract este adăugată direct sau dedusă direct din capitalurile proprii. Un exemplu este o opțiune emisă pe acțiuni prin care partenerul are dreptul de a cumpăra un număr fix din acțiunile entității în schimbul unei sume fixe de numerar. Totuși, în cazul în care acest contract cere ca entitatea 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 un pasiv financiar la valoarea actualizată a sumei răscumpărate. Un exemplu este obligația unei entități sub un contract la termen de a răscumpăra un număr fix din acțiunile proprii pentru o sumă fixă de numerar.
- (b) Obligația unei entități de a achiziționa propriile acțiuni plătite cu numerar generează un pasiv financiar având valoarea actualizată a sumei de răscumpărare chiar în cazul în care numărul acțiunilor pe care entitatea este obligată să le răscumpere nu este fixat sau obligația nu este condiționată de exercitarea drepturilor de răscumpărare ale partenerilor. Un exemplu de obligație condiționată este o opțiune emisă care cere entității să răscumpere propriile acțiuni și să le plătească cu numerar în cazul în care partenerul își exercită opțiunea.
- (c) Un contract care este decontat în numerar sau în alt activ financiar este un activ financiar sau un pasiv financiar chiar în cazul în care valoarea numerarului sau a altor active financiare care sunt primite sau livrate se bazează pe modificări în prețul pieței pentru capitalurile proprii ale entității. Un exemplu este o opțiune pe acțiuni decontată net cu numerar.
- (d) Un contract care este 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 modificări într-o variabilă de bază (de exemplu, prețul unei mărfi) este un activ financiar sau un pasiv financiar. Un exemplu este o opțiune emisă de a cumpăra aur, care atunci când este exercitată este decontată net în

▼ M4

propriile instrumente de către entitatea care furnizează un număr de instrumente egal ca valoare cu valoarea contractului. Un astfel de contract este un activ financiar sau un pasiv financiar chiar în cazul în care variabila de bază este prețul acțiunilor entității, și nu cel al aurului. În mod similar, un contract care este decontat printr-un număr fix de acțiuni proprii ale entității, dar drepturile atașate aceluiași acțiuni sunt 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 un pasiv financiar.

Provizioane pentru decontări contingente (punctul 25)

- AG28. Punctul 25 prevede că, în cazul în care o parte a unui provizion pentru decontare contingentă care necesită decontarea cu numerar sau printr-un alt activ financiar (sau în alt mod care are drept rezultat transformarea instrumentului în pasiv financiar) nu este autentică, provizionul pentru decontare nu afectează clasificarea instrumentului financiar. Prin urmare, un contract care necesită decontarea în numerar sau printr-un număr variabil din acțiunile entității numai în cazul apariției unui eveniment extrem de rar, anormal și foarte puțin probabil să apară este un instrument de capitaluri proprii. În mod similar, decontarea printr-un număr fix de acțiuni proprii poate fi exclusă contractual în condiții care nu intră în sfera de control a entității, dar în cazul în care aceste condiții nu au o posibilitate veridică de apariție, clasificarea ca instrument financiar este cea potrivită.

Tratamentul în situațiile financiare consolidate

- AG29. În situațiile financiare consolidate, o entitate prezintă interesele minoritare - adică interesele altor părți în capitalurile proprii și rezultatele filialelor entității - în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* și IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*. 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 pasivului. Atunci când o filială din grup emite un instrument financiar și societatea-mamă sau altă entitate din grup convine asupra unor condiții suplimentare 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 fără a lua în seamă acești termeni adiționali în situațiile financiare individuale, efectul altor înțelegeri 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 un astfel de provizion de decontare, instrumentul (sau componenta sa care face obiectul obligației) este clasificat drept pasiv financiar în situațiile financiare consolidate.

Instrumente financiare compuse (punctele 28-32)

- AG30. Punctul 28 se aplică numai pentru emitenții instrumentelor financiare compuse nederivate. Punctul 28 nu tratează instrumentele financiare compuse din perspectiva deținătorilor. IAS 39 tratează separarea instrumentelor derivate încorporate din perspectiva deținătorilor de instrumente financiare compuse care conțin caracteristici de datorie și capitaluri proprii.
- AG31. O formă uzuală pentru instrumentele financiare este un instrument de datorie cu o opțiune încorporată de conversie, cum sunt obligațiunile convertibile în acțiuni ordinare ale emitentului, și fără alte caracteristici derivate încorporate. Punctul 28 impune ca emitentul unui astfel de instrument financiar să prezinte componenta de pasiv și componenta de capital propriu separat în bilanț, după cum urmează:

▼M4

- (a) Obligația emitentului de a face plăți programate ale dobânzii și ratei este un pasiv financiar care există atâta timp cât instrumentul nu este convertit. La recunoașterea inițială, valoarea justă a componentei pasivului este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie determinate contractual și actualizate la rata dobânzii aplicată pe piață în acel moment instrumentelor de credit cu statut comparabil și care generează de obicei aceleași fluxuri de trezorerie la aceleași termene, dar fără opțiunea de conversie.
- (b) Instrumentul de capital propriu este o opțiune încorporată de a converti pasivul în capital propriu al emitentului. Valoarea justă a acestei opțiuni cuprinde valoarea-timp și valoarea intrinsecă, în cazul în care aceasta există. Această opțiune are valoare la recunoașterea inițială chiar și atunci când este „la supraparitate” (out of the money).
- AG32. În momentul conversiei unui instrument convertibil la scadență, entitatea derecunoaște componenta de pasiv și o recunoaște drept capital propriu. Componenta inițială de capital propriu rămâne capital propriu (deși se poate transfera de la un element-rând al capitalului la altul). Nu există câștig sau pierdere pentru conversia la scadență.
- AG33. Atunci când o entitate lichidează un instrument convertibil înainte de scadență prin intermediul unei răscumpărări anticipate în care privilegiile inițiale de conversie rămân nemodificate, entitatea alocă contravaloarea plătită și orice costuri de tranzacție privind răscumpărarea componentelor de pasiv sau capital propriu ale instrumentului la data tranzacției. Metoda utilizată în alocarea contravalorii plătite și a costurilor tranzacției celor două componente separate este în concordanță cu cea utilizată în alocarea inițială către componentele separate ale încasărilor entității la emiterea instrumentului convertibil în conformitate cu punctele 28-32.
- AG34. O dată ce alocarea sumei este făcută, orice câștig sau pierdere este tratată în conformitate cu principiile contabile aplicabile componentei respective, după cum urmează:
- (a) câștigul sau pierderea ce ține de componenta de pasiv este recunoscută în contul de profit și pierderi
- și
- (b) suma contraprestației legată de componenta de capitaluri proprii este recunoscută în capitalurile proprii.
- AG35. O entitate poate modifica clauzele unui instrument convertibil pentru a genera conversia anticipată, de exemplu, prin oferirea unui raport de conversie mai atractiv sau prin plata altor sume adiționale în cazul conversiei anticipate. Diferența, la data la care clauzele au fost modificate, dintre valoarea justă pe care deținătorul o primește în momentul conversiei instrumentului în condițiile clauzelor revizuite, pe de o parte, și valoarea justă pe care deținătorul a primit-o în condițiile inițiale, pe de altă parte, este recunoscută drept pierdere în contul de profit și pierderi.

Acțiuni proprii (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 reacchiționare. Punctul 33 impune unei entități care își reacchiționează 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 dețineri nu sunt incluse în bilanțul entității.

Dobânzi, dividende, pierderi și câștiguri (punctele 35-41)

- AG37. Următorul exemplu ilustrează aplicarea prevederilor punctului 35 pentru un instrument financiar compus. Să presupunem că o acțiune preferențială noncumulativă este obligatoriu răscumpărabilă contra numerar în cinci ani, dar dividendele sunt plătibile la alegerea entității înainte de data de

▼ **M4**

răscumpărare. Un astfel de instrument este un instrument financiar compus, componenta de pasiv fiind evaluată la valoarea actualizată a prețului de răscumpărare. Amortizarea discountului pe această componentă este recunoscută în contul de profit și pierderi și clasificată ca o cheltuială cu dobânzile. Dividendele plătite au legătură cu componenta de capitaluri proprii și, prin urmare, sunt recunoscute ca distribuiri din profit sau pierderi. Un tratament similar este aplicabil în cazul în care răscumpărarea nu este obligatorie, ci la alegerea deținătorului, sau în cazul în care acțiunea a fost 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 într-o variabilă de bază (de exemplu, o marfă). Totuși, în cazul în care sunt adăugate dividendele neplătite la suma de răscumpărat, întregul instrument constituie un pasiv. În acest caz, dividendele sunt clasificate drept cheltuieli cu dobânzile.

Compensarea unui activ financiar și a unei pasive financiare (punctele 42-50)

AG38. Pentru a compensa un activ financiar și un pasiv financiar, este necesar ca o entitate să aibă un drept legal executoriu pentru a compensa sumele recunoscute. O entitate poate avea un drept condiționat de a compensa valorile recunoscute, cum este cazul unui contract de compensare globală sau al unor forme de pasive ipotecare, dar astfel de drepturi sunt executorii numai în cazul apariției de evenimente viitoare, de obicei în cazul neîndeplinirii obligațiilor contractuale de către partener. Așadar, un astfel de acord nu îndeplinește condițiile pentru compensare.

AG39. Standardul nu prevede un tratament special pentru așa-numitele „instrumente sintetice”, care sunt grupări de instrumente financiare separate achiziționate și deținute pentru a imita caracteristicile altui instrument. De exemplu, o datorie pe termen lung cu o rată fluctuantă combinată cu o operațiune swap pe rata dobânzii care implică încasarea de plăți variabile și efectuarea de plăți fixe este sintetizată într-o datorie cu rată fixă pe termen lung. Fiecare dintre componentele separate ale unui „instrument sintetic” reprezintă un drept contractual sau o obligația cu termeni și condiții proprii, putând fi transferată sau stinsă separat. Fiecare instrument financiar este expus unor riscuri care pot diferi de riscurile la care sunt expuse alte instrumente financiare. Astfel, atunci când o componentă a unui instrument sintetic este un activ, iar cealaltă este un pasiv, ele nu sunt compensate și prezentate în bilanțul entității pe o bază netă decât în cazul în care întrunesc criteriile pentru compensare de la punctul 42. Sunt oferite prezentări în legătură cu termenii semnificativi și condițiile semnificative ale fiecărui instrument financiar, cu toate că o entitate poate indica în completare natura relației dintre componentele respective (a se vedea punctul 65).

Prezentarea informațiilor

Activele financiare și pasivele financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierderi [punctul 94 litera (f)]

▼ **M9**

AG40. Dacă o entitate desemnează un pasiv financiar sau un împrumut sau o creanță (sau grup de împrumuturi sau creanțe) ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, aceasta trebuie să prezinte valoarea modificării valorii juste a instrumentului financiar datorate modificărilor riscului de credit. Dacă nu există o metodă alternativă care să reprezinte mai fidel această valoare, entitatea trebuie să determine această valoare ca valoarea modificării valorii juste a instrumentului financiar care nu este datorată modificărilor condițiilor pieței care determină riscul de piață. Modificările condițiilor pieței care determină riscul de piață includ modificările unei rate de referință a dobânzii, a prețului mărfurilor, a cursului de schimb valutar sau a indicilor prețurilor sau ratelor. În cazul contractelor care cuprind un element de capital variabil, modificările condițiilor pieței includ modificări ale performanței unui fond de investiții intern sau extern. În cazul în care singurele modificări relevante ale condițiilor pieței pentru un pasiv financiar sunt modi-

▼ **M9**

ficările unei rate a dobânzii (de referință) observate, această valoare poate fi estimată după cum urmează:

- (a) În primul rând, entitatea calculează rata internă a rentabilității pentru pasiv la începutul perioadei utilizând prețul pieței observat al pasivului și fluxurile de trezorerie contractuale ale pasivului la începutul perioadei. Ea deduce din această rată a rentabilității rata dobânzii (de referință) observată la începutul perioadei, pentru a ajunge la o componentă a ratei interne de rentabilitate specifică instrumentului.
- (b) Apoi, entitatea calculează valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie asociate pasivului utilizând fluxurile de trezorerie contractuale ale pasivului la începutul perioadei și o rată de scont egală cu valoarea ratei dobânzii (de referință) observate la sfârșitul perioadei și componenta ratei interne de rentabilitate specifică instrumentului la începutul perioadei, conform literei (a).
- (c) Valoarea stabilită la litera (b) este ajustată apoi cu suma plătită sau încasată pentru pasiv pe parcursul exercițiului financiar și este suplimentată pentru a reflecta creșterea valorii juste care apare din cauza faptului că fluxurile de trezorerie contractuale sunt cu o perioadă mai aproape de scadență.
- (d) Diferența dintre prețul pieței observat al pasivului la sfârșitul perioadei și suma stabilită la litera (c) este modificarea valorii juste care nu poate fi atribuită modificărilor ratei dobânzii (de referință) observate. Aceasta este suma care trebuie prezentată.

În exemplul menționat anterior se presupune că modificările valorii juste care nu decurg din modificările riscului de credit al instrumentului sau din modificările ratelor dobânzii nu sunt semnificative. Dacă, în exemplul anterior, instrumentul ar conține un instrument derivat încorporat, modificarea valorii juste a instrumentului derivat încorporat ar fi exclusă la stabilirea sumei prevăzute la punctul 94 litera (h) punctul (i).

▼ **M5****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 33****Rezultatul pe acțiune**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-4
Definiții	5-8
Evaluare	9-63
Rezultatul de bază pe acțiune	9-29
Rezultate	12-18
Acțiuni	19-29
Rezultatul diluat pe acțiune	30-63
Rezultate	33-35
Acțiuni	36-40
Acțiuni ordinare potențiale diluante	41-63
Opțiuni, warante și echivalentele acestora	45-48
Instrumente convertibile	49-51
Acțiuni a căror emisiune este condiționată	52-57
Contracte care se pot deconta în acțiuni ordinare sau în numerar	58-61
Opțiuni cumpărate	62
Opțiuni de vânzare vândute	63
Ajustări retroactive	64-65
Descriere	66-69

▼ **M5**

Prezentarea informațiilor	70-73
Data intrării în vigoare	74
Retragerea altor prevederi	75-76

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 33 (1997) *Rezultatul pe acțiune* și ar trebui aplicat pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a reglementa principiile pentru determinarea și prezentarea rezultatului pe acțiune care vor permite o comparație mai eficientă între performanțele unor entități în cursul aceleiași perioade de raportare, precum și între performanțele aceleiași entități de la o perioadă la alta. Deși datele privind rezultatul pe acțiune au o utilitate limitată deoarece se pot aplica diferite politici contabile pentru determinarea „rezultatului”, acuratețea raportării financiare este îmbunătățită în cazul în care numitorul este determinat prin metode consecvente. Standardul se concentrează asupra calculului numitorului rezultatului pe acțiune.

DOMENIUL DE APLICARE

2. *Prezentul standard trebuie aplicat de către entitățile ale căror acțiuni ordinare sau acțiuni ordinare potențiale sunt tranzacționate public și de către entitățile care sunt în curs de a emite acțiuni ordinare sau acțiuni ordinare potențiale pe piețele publice de valori mobiliare.*
3. *Entitatea care prezintă rezultatul pe acțiune calculează și prezintă acest rezultat pe acțiune în conformitate cu prezentul standard.*
4. *În cazul în care o entitate prezintă atât situații financiare consolidate, cât și situații financiare individuale întocmite în conformitate cu IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale, informațiile a căror prezentare este impusă de prezentul standard trebuie întocmite doar pe baza datelor consolidate. Entitatea care optează pentru prezentarea rezultatului pe acțiune pe baza situațiilor sale financiare individuale întocmește astfel de prezentări ale rezultatului pe acțiune numai în contul de profit și pierdere individual propriu-zis. Entitatea nu trebuie să prezinte un astfel de rezultat pe acțiune în situațiile financiare consolidate.*

DEFINIȚII

5. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Antidiluarea este o creștere a rezultatului pe acțiune sau o reducere a pierderii pe acțiune rezultată în ipoteza că instrumentele convertibile sunt convertite, opțiunile și warantele (bonurile de subscriere de acțiuni) sunt exercitate sau acțiunile ordinare sunt emise după îndeplinirea condițiilor specificate.

Un contract condiționat privind emisiunea de acțiuni este un contract pentru emiterea de acțiuni care depinde de îndeplinirea condițiilor specificate.

Acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată sunt acțiunile ordinare care pot fi emise în schimbul unei contravalori în numerar sau de altă natură foarte mici sau în schimbul nici unei contravalori, cu condiția îndeplinirii condițiilor 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, opțiunile sau warantele sunt exercitate sau acțiunile ordinare sunt emise după îndeplinirea condițiilor specificate.

Opțiunile, warantele (bonurile de subscriere a acțiunilor) sau echivalentele lor sunt instrumente financiare care conferă deținătorului dreptul de a achiziționa acțiuni ordinare.

▼ **M5**

O acțiune ordinară este un instrument de capitaluri proprii care este subordonat tuturor celorlalte categorii de instrumente de capitaluri proprii.

O acțiune ordinară potențială este un instrument financiar sau un alt contract care poate să confere deținătorului său dreptul la acțiuni ordinare.

Opțiunile de vânzare pe acțiunile ordinare sunt contracte care îi conferă deținătorului dreptul de a vinde aceste acțiuni ordinare la un preț specificat pentru o anumită perioadă.

6. Acțiunile ordinare participă la profitul aferent perioadei numai după distribuirea profitului aferent celorlalte tipuri de acțiuni, cum ar fi acțiunile preferențiale. O entitate poate emite mai multe categorii de acțiuni ordinare. Acțiunile ordinare din aceeași categorie au aceleași drepturi la distribuirea dividendelor.
7. În cele ce urmează sunt furnizate câteva exemple de acțiuni ordinare potențiale:
 - (a) pasive financiare sau instrumente de capitaluri proprii, inclusiv acțiuni preferențiale, convertibile în acțiuni ordinare;
 - (b) opțiuni și warante;
 - (c) acțiuni care se emit numai după îndeplinirea anumitor condiții care rezultă din clauze contractuale, cum ar fi cumpărarea unei entități sau a altor active.
8. Noțiunile definite în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* sunt utilizate în prezentul standard cu înțelesul prevăzut la punctul 11 din IAS 32, cu excepția cazului în care există alte specificații. IAS 32 furnizează definiții pentru instrumentul financiar, activul financiar, pasivul financiar, instrumentul de capitaluri proprii și valoarea justă și furnizează îndrumări pentru aplicarea definițiilor respective.

EVALUARE

Rezultatul de bază pe acțiune

9. ***Entitatea calculează valoarea rezultatului de bază pe acțiune aferent profitului sau pierderii care se poate atribui deținătorilor de acțiuni ordinare ale societății-mamă și, în cazul în care aceste informații sunt prezentate, profitul sau pierderea din activitățile desfășurate care se poate atribui acționarilor în cauză.***
10. ***Rezultatul de bază pe acțiune trebuie calculat prin împărțirea profitului sau a pierderii care se poate atribui deținătorilor de acțiuni ordinare ale societății-mamă (numărătorul) la media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație (numitorul) ale perioadei.***
11. Obiectivul informațiilor privind rezultatul de bază pe acțiune este evaluarea gradului de participare al fiecărei acțiuni ordinare a unei societăți-mamă în performanța entității în cursul perioadei de raportare.

Rezultate

12. ***Pentru calcularea rezultatului de bază pe acțiune, valorile care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă privind:***
 - (a) ***profitul sau pierderea din activitățile continue care se poate atribui societății-mamă***
 - și
 - (b) ***profitul sau pierderea care se poate atribui societății-mamă******sunt reprezentate de valorile de la literele (a) și (b) ajustate pentru a ține seama de valorile rezultate după impozitare ale dividendelor preferențiale, de diferențele ce rezultă din achitarea acțiunilor preferențiale, precum și de alte efecte similare ale acțiunilor preferențiale clasificate drept capitaluri proprii.***

▼ **M5**

13. Toate elementele de venituri și cheltuieli care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă recunoscute în cursul unei perioade, inclusiv cheltuielile cu impozitele și dividendele acțiunilor preferențiale clasificate ca pasive, contribuie la determinarea profiturilor sau a pierderilor care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*).
14. Valoarea dividendelor preferențiale după impozitare, care se scade din profit sau pierdere, este:
- (a) valoarea oricăror dividende preferențiale după impozitare aferente acțiunilor preferențiale necumulative, declarate pentru perioada în cauză
- și
- (b) valoarea dividendelor preferențiale după impozitare cerute pentru perioada respectivă, aferente acțiunilor preferențiale cumulative, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate. Valoarea dividendelor preferențiale aferente perioadei nu include valoarea dividendelor preferențiale aferente acțiunilor preferențiale cumulative, plătite sau declarate în perioada în curs cu privire la perioadele anterioare.
15. Acțiunile preferențiale care prevăd un dividend inițial redus pentru a compensa o entitate pentru vânzarea acțiunilor preferențiale la un preț redus sau un dividend peste prețul pieței pentru perioadele ulterioare în vederea compensării investitorilor pentru achiziționarea de acțiuni preferențiale la un preț majorat sunt considerate uneori acțiuni preferențiale cu rată crescătoare. Orice reducere sau majorare pentru o emisiune inițială de acțiuni preferențiale cu rată crescătoare este amortizată prin rezultatul raportat utilizând metoda dobânzii efective și este tratată ca dividend preferențial în scopul calculării rezultatului pe acțiune.
16. Acțiunile preferențiale pot fi reachiziționate prin intermediul unei oferte publice de achiziție pe care entitatea o adresează acționarilor. Excedentul valorii juste a contraprestației plătite acționarilor preferențiali față de valoarea contabilă a acțiunilor preferențiale reprezintă o rentabilitate pentru acționarii care dețin acțiuni preferențiale și o datorie la rezultatul reportat pentru entitate. Această valoare se scade din calculul pierderilor sau al profiturilor care se pot atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare.
17. Conversia anticipată a acțiunilor preferențiale convertibile poate fi generată de către o entitate prin modificări favorabile ale condițiilor inițiale de conversie sau prin plata unei contraprestații suplimentare. Excedentul valorii juste a acțiunilor ordinare sau a altei contraprestații plătite față de valoarea justă a acțiunilor ordinare a căror emisiune de face în conformitate cu condițiile inițiale de conversie reprezintă o rentabilitate pentru acționarii preferențiali și se scade din calculul profiturilor sau al pierderilor care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă.
18. Orice excedent al valorii contabile a acțiunilor preferențiale față de valoarea justă a contraprestației plătite pentru decontarea lor se adaugă la profiturile sau pierderile calculate care se pot atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare.

Acțiuni

19. ***Pentru calcularea rezultatului de bază pe acțiune, numărul acțiunilor ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație în cursul perioadei respective.***
20. Utilizarea numărului mediu ponderat de acțiuni ordinare în circulație în cursul perioadei reflectă posibilitatea ca valoarea capitalului social al acționarilor să fi variat în cursul perioadei, ca urmare a faptului că, într-un anumit moment, se aflau în circulație mai multe sau mai puține acțiuni. Numărul mediu ponderat de acțiuni ordinare în cursul perioadei reprezintă numărul de acțiuni ordinare în circulație la începutul perioadei, ajustat pentru a ține seama de numărul de acțiuni răscumpărate sau emise în cursul perioadei, înmulțit cu un factor de ponderare în funcție de timp. Factorul de ponderare în

▼ **M5**

funcție de timp reprezintă numărul de zile în care acțiunile respective s-au aflat în circulație, proporțional din numărul total de zile ale perioadei; în multe situații, se acceptă o aproximare rezonabilă a acestei medii ponderate.

21. În cele mai multe cazuri, acțiunile sunt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni de la data la care contravaloarea lor devine creanță (care, de obicei, este data emisiunii), de exemplu:
- (a) acțiunile ordinare emise contra numerar sunt incluse la data la care numerarul se înregistrează cu titlul de creanță;
 - (b) acțiunile ordinare emise în urma reinvestirii voluntare a dividendelor aferente acțiunilor ordinare sau preferențiale sunt incluse la data reinvestirii dividendelor;
 - (c) acțiunile ordinare emise în urma conversiei unui instrument de datorie în acțiuni ordinare sunt incluse la data la care încetează acumularea dobânzii;
 - (d) acțiunile ordinare emise în schimbul dobânzii sau al principalului aferent altor instrumente financiare sunt incluse de la data la care încetează acumularea dobânzii;
 - (e) acțiunile ordinare emise în schimbul achitării unui pasiv al entității sunt incluse la data achitării;
 - (f) acțiunile ordinare emise drept contraprestație pentru achiziționarea unui activ, altfel decât în numerar, sunt incluse la data recunoașterii achiziției
și
 - (g) acțiunile ordinare emise în schimbul prestării unor servicii către entitate sunt incluse atunci când sunt prestate serviciile.

Momentul includerii acțiunilor ordinare este determinat de clauzele și condițiile speciale asociate emisiunii. Este necesar să se acorde atenția cuvenită conținutului oricărui contract asociat emisiunii.

22. Acțiunile ordinare emise pentru achitarea parțială a prețului de achiziție în cazul unei combinări de entități care constituie o achiziție sunt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni la data achiziției. Acest lucru se explică prin faptul că cel care cumpără include în contul său de profit și pierdere rezultatele profiturilor sau pierderilor entității achiziționate începând de la data achiziției. Acțiunile ordinare emise ca urmare a unei combinări de întreprinderi care constituie o punere în comun a intereselor sunt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni pentru toate exercițiile prezentate. Acest lucru se datorează faptului că situațiile financiare ale entității combinate sunt întocmite ca și când entitatea în cauză ar fi existat dintotdeauna. Prin urmare, numărul de acțiuni ordinare utilizat la calcularea rezultatului de bază pe acțiune în cazul unei combinări de întreprinderi care constituie o punere în comun a intereselor este egal cu totalul mediei ponderate a numărului de acțiuni ale entităților combinate, ajustat în echivalentul de acțiuni ale entității ale cărei acțiuni sunt în circulație după combinare.
23. Acțiunile ordinare care vor fi emise la conversia unui instrument obligatoriu convertibil sunt incluse în calculul rezultatului de bază pe acțiune începând de la data intrării în vigoare a contractului.
24. Acțiunile a căror emisiune este condiționată sunt tratate ca fiind în circulație și sunt incluse în calcularea rezultatului de bază pe acțiune doar de la data la care sunt îndeplinite toate condițiile necesare (atunci când au loc evenimentele). Acțiunile care pot fi emise doar după trecerea unei perioade de timp nu constituie acțiuni a căror emisiune este condiționată, deoarece trecerea timpului reprezintă o certitudine.
25. Acțiunile ordinare în circulație a căror restituire este condiționată (adică pot face 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 pot face obiectul revocării.
26. ***Media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație în cursul perioadei curente și pentru toate perioadele prezentate trebuie ajustată pentru a ține seama de evenimente, altele decât***

▼ **M5**

conversia unor acțiuni ordinare potențiale, care au modificat numărul de acțiuni ordinare în circulație, fără a determina o modificare corespunzătoare a resurselor.

27. Este posibil să se emită acțiuni ordinare sau să se reducă numărul de acțiuni în circulație fără a avea loc o modificare corespunzătoare a resurselor. Printre exemple se numără:
- (a) o emisiune prin capitalizare sau o emisiune de acțiuni gratuite (denumite uneori dividende în acțiuni);
 - (b) un element de gratuitate în orice altă emisiune, de exemplu, un element de gratuitate într-o emisiune de drepturi în favoarea acționarilor existenți;
 - (c) divizare a acțiunilor
și
 - (d) divizarea inversă a acțiunilor (consolidarea acțiunilor).
28. În cadrul unei emisiuni prin capitalizare, a unei emisiuni de acțiuni gratuite sau a unei divizări a acțiunilor, acțiunile ordinare sunt emise și distribuite acționarilor existenți fără a necesita o contraprestație suplimentară. Prin urmare, numărul de acțiuni ordinare în circulație crește, fără să aibă loc o creștere a resurselor. Numărul de acțiuni ordinare în circulație înaintea evenimentului în cauză se ajustează proporțional cu modificarea numărului de acțiuni ordinare în circulație, ca și când evenimentul ar fi avut loc la începutul primei perioade raportate. De exemplu, în cazul unei emisiuni de două acțiuni gratuite pentru o acțiune existentă, numărul acțiunilor ordinare în circulație înainte de emisiune se înmulțește cu trei pentru a se obține noul număr total de acțiuni ordinare sau cu doi pentru a se obține numărul de acțiuni ordinare suplimentare.
29. Consolidarea acțiunilor ordinare reduce, în general, numărul de acțiuni ordinare în circulație fără a avea loc o reducere corespunzătoare a resurselor. Cu toate acestea, în cazul în care efectul general este răscumpărarea acțiunilor la valoarea lor justă, reducerea numărului de acțiuni ordinare în circulație este generată de o reducere corespunzătoare a resurselor. Un exemplu ar fi consolidarea acțiunilor combinată cu un dividend special. Media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație pentru perioada în care are loc tranzacția combinată este ajustată pentru a ține seama de reducerea numărului de acțiuni ordinare la data recunoașterii dividendului special.

Rezultatul diluat pe acțiune

30. ***Entitatea calculează valoarea rezultatului diluat pe acțiune aferent profitului sau pierderii care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare și, în cazul în care sunt prezentate, cea a rezultatului aferent profitului sau pierderii care rezultă din activitățile continue care se poate atribui acționarilor respectivi.***
31. ***În vederea calculării rezultatului diluat pe acțiune, entitatea ajustează profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare și media ponderată a numărului de acțiuni în circulație pentru a ține seama de efectele tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante.***
32. Obiectivul rezultatului diluat pe acțiune corespunde celui al rezultatului de bază pe acțiune – evaluarea cotei-parte a fiecărei acțiuni ordinare în cadrul performanței unei entități – ținând seama de influența tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante care s-au aflat în circulație în cursul perioadei. În consecință:
- (a) profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare se majorează cu valoarea după impozitare a dividendelor și a dobânzii recunoscute în cursul perioadei respective, aferente acțiunilor ordinare potențiale diluante, și se ajustează pentru a ține seama de orice alte modificări ale veniturilor sau ale cheltuielilor care ar rezulta din conversia acțiunilor ordinare potențiale diluante

și

▼ **M5**

- (b) media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație se majorează cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare suplimentare care s-ar fi aflat în circulație în cazul conversiei tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante.

Rezultate

33. ***Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, entitatea ajustează profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12, pentru a ține seama de efectul după impozitare generat de:***
- (a) ***orice dividende sau alte elemente aferente acțiunilor ordinare potențiale diluante, care au fost deduse pentru obținerea profitului sau a pierderii care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12;***
- (b) ***dobânda aferentă recunoscută în cursul perioadei pentru acțiunile ordinare potențiale diluante***
- și***
- (c) ***orice alte modificări ale veniturilor sau ale cheltuielilor care ar rezulta din conversia acțiunilor ordinare potențiale diluante.***
34. După conversia acțiunilor ordinare potențiale în acțiuni ordinare nu mai apar elementele identificate la punctul 33 literele (a)-(c). În schimb, noile acțiuni ordinare vor avea dreptul de a participa la profitul sau pierderea corespunzător (corespunzătoare) acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare. Prin urmare, profitul sau pierderea acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12, se ajustează pentru a ține seama de elementele identificate la punctul 33 literele (a)-(c) și de orice alte impozite conexe. Cheltuielile asociate acțiunilor ordinare potențiale includ costuri de tranzacționare și reduceri contabilizate prin metoda dobânzii efective (a se vedea punctul 9 din cadrul IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, astfel cum a fost revizuit în 2003).
35. Conversia anumitor acțiuni ordinare potențiale poate determina modificări ulterioare ale altor venituri sau cheltuieli. De exemplu, reducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente acțiunilor ordinare potențiale și creșterea rezultată a profitului sau reducerea pierderii pot genera o creștere a cheltuielilor aferente unui plan de participare nerestrictivă a angajaților la profit. Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare se ajustează pentru a ține seama de astfel de modificări ulterioare ale veniturilor sau ale cheltuielilor.

Acțiuni

36. ***Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, numărul de acțiuni ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare calculată în conformitate cu punctele 19 și 26, plus media ponderată a numărului de acțiuni ordinare care s-ar emite pentru conversia tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante în acțiuni ordinare. Acțiunile ordinare potențiale diluante se consideră a fi fost convertite în acțiuni ordinare fie la începutul perioadei, fie la data emisiunii de acțiuni ordinare potențiale, în cazul în care aceasta a avut loc ulterior.***
37. Acțiunile ordinare potențiale diluante se determină separat pentru fiecare perioadă prezentată în parte. Numărul de acțiuni ordinare potențiale diluante incluse de la începutul perioadei nu este o medie ponderată a acțiunilor ordinare potențiale diluante incluse în fiecare calcul interimar.
38. Acțiunile ordinare potențiale sunt ponderate pentru perioada în care sunt în circulație. Acțiunile ordinare potențiale anulate sau care au fost lăsate să își piardă valabilitatea în cursul perioadei sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune numai pentru perioada de

▼ **M5**

timp în care au fost în circulație. Acțiunile ordinare potențiale care sunt convertite în acțiuni ordinare în cursul perioadei sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune de la începutul perioadei până la data conversiei; începând de la data conversiei, acțiunile ordinare ce rezultă sunt incluse atât în rezultatul de bază pe acțiune, cât și în cel diluat pe acțiune.

39. Numărul de acțiuni ordinare care ar fi emise în cazul conversiei acțiunilor ordinare potențiale diluante se stabilește în conformitate cu clauzele asociate acțiunilor ordinare potențiale. În cazul în care există mai multe baze de conversie, calculul presupune rata de conversie sau prețul de exercitare cea mai avantajoasă (cel mai avantajos) din punctul de vedere al acționarului care deține respectivele acțiuni ordinare potențiale.
40. O filială, o asocierie în participație sau o entitate asociată pot emite, în favoarea altor părți decât societatea-mamă, asociatul sau investitorul potențial, acțiuni ordinare potențiale care să fie convertibile fie în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, fie în acțiuni ordinare ale societății-mamă, ale asociatului sau ale investitorului (entitatea raportoare). În cazul în care acțiunile ordinare potențiale ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate au un efect de diluare asupra rezultatului de bază pe acțiune al entității raportoare, ele sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune.

Acțiuni ordinare potențiale diluante

41. *Acțiunile ordinare potențiale trebuie tratate ca diluante numai în cazul în care conversia lor în acțiuni ordinare ar diminua rezultatul pe acțiune sau ar crește pierderile pe acțiune din operațiunile continue.*
42. O entitate utilizează profitul sau pierderea din operațiuni continue care se poate atribui societății-mamă ca cifră de referință pentru a stabili dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante. Profitul sau pierderea din operațiuni continue care se poate atribui societății-mamă se ajustează în conformitate cu punctul 12 și exclude elementele aferente operațiunilor întrerupte.
43. Acțiunile ordinare potențiale sunt antidiluante în cazul în care conversia lor în acțiuni ordinare ar majora rezultatul pe acțiune din operațiunile continue sau ar reduce pierderea pe acțiune din operațiunile continue. Calcularea rezultatului diluat pe acțiune nu implică conversia, exercitarea sau alte emisii de acțiuni potențiale ordinare care ar avea un efect antidiluant asupra rezultatului pe acțiune.
44. Pentru a stabili dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante, fiecare emisiune sau serie de acțiuni ordinare potențiale este analizată mai degrabă separat decât împreună cu celelalte. Ordinea în care sunt analizate acțiunile ordinare potențiale poate influența caracterul lor diluant sau antidiluant. Prin urmare, pentru a maximiza diluarea rezultatului de bază pe acțiune, fiecare emisiune sau serie de acțiuni ordinare potențiale este analizată în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puțin diluante, ceea ce înseamnă că acțiunile potențiale ordinare diluante cu cel mai mic „rezultat pe acțiune incrementală” sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune înaintea celor cu un rezultat pe acțiune incrementală mai ridicat. Opțiunile și warantele sunt în general incluse primele, deoarece nu afectează numărătorul calculului.

Opțiuni, warante și echivalentele acestora

45. *Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, entitatea presupune că au fost exercitate opțiunile și warantele diluante ale entității. Încasările presupuse din aceste instrumente se consideră a fi fost primite din emisiunea de acțiuni ordinare la prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în cursul perioadei. Diferența dintre numărul de acțiuni ordinare emise și numărul de acțiuni ordinare care ar fi fost emise la prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în cursul perioadei se tratează ca emisii de acțiuni ordinare contra nici unei contravalori.*

▼M5

46. Opțiunile și warantele sunt diluante în cazul în care ar determina o emisiune de acțiuni ordinare pentru un preț mai mic decât prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în perioada respectivă. Valoarea diluării este prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în perioada respectivă minus prețul de emisiune. Drept urmare, pentru a calcula rezultatul diluat pe acțiune, acțiunile potențiale ordinare sunt tratate ca fiind compuse din:
- (a) un contract de emisiune a unui anumit număr de acțiuni ordinare la prețul mediu al pieței în perioada respectivă. Se presupune că astfel de acțiuni sunt evaluate la valoarea justă și că nu sunt nici diluante, nici antidiluante. Ele nu sunt luate în considerare la calcularea rezultatului diluat pe acțiune;
 - (b) un contract de emisiune a restului de acțiuni ordinare în schimbul nici unei contravalori. Astfel de acțiuni ordinare nu generează nici un fel de încasări și nu au nici un efect asupra profitului sau pierderii care se poate atribui acțiunilor ordinare în circulație. Drept urmare, aceste acțiuni sunt diluante și se adună la numărul de acțiuni ordinare în circulație pentru calculul rezultatului diluat pe acțiune.
47. Opțiunile și warantele au efect diluant doar în cazul în care prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în perioada respectivă depășește prețul de exercitare al opțiunilor și al waranturilor (sunt „în bani”). Rezultatele pe acțiune raportate anterior nu se ajustează retroactiv pentru a reflecta modificările prețurilor acțiunilor ordinare.
48. Opțiunile pe acțiuni rezervate angajaților cu clauze fixe sau determinabile și acțiunile ordinare care nu au intrat în drepturi sunt tratate ca opțiuni la calcularea rezultatului diluat pe acțiune, deși ele pot fi condiționate de intrarea în drepturi. Ele sunt tratate ca fiind în circulație la data la care se acordă. Opțiunile pe acțiuni rezervate angajaților care sunt condiționate de performanță sunt tratate ca acțiuni a căror emisiune este condiționată, deoarece emiterea lor este condiționată de îndeplinirea unor condiții speciale în afară de condiția cu privire la trecerea unei perioade de timp.

Instrumente convertibile

49. Efectul diluant al instrumentelor convertibile se reflectă în rezultatul diluat pe acțiune în conformitate cu punctele 33 și 36.
50. Acțiunile preferențiale convertibile sunt antidiluante ori de câte ori valoarea dividendului aferent unor astfel de acțiuni, declarată sau acumulată în perioada în curs per acțiune ordinară care poate fi obținută în urma conversiei, depășește valoarea rezultatului de bază pe acțiune. În mod similar, datoria convertibilă este antidiluantă ori de câte ori dobânda (valoarea netă a acesteia după impozitare sau după alte modificări ale venitului sau ale cheltuielilor) pe acțiune ordinară care poate fi obținută în urma conversiei depășește valoarea rezultatului de bază pe acțiune.
51. Răscumpărarea sau conversia indusă a acțiunilor preferențiale convertibile poate afecta doar o cotă a acțiunilor preferențiale convertibile care erau anterior în circulație. În astfel de cazuri, orice sumă care depășește contravaloarea, în conformitate cu punctul 17, se atribuie acțiunilor care sunt răscumpărate sau convertite cu scopul de a stabili dacă acțiunile preferențiale care rămân în circulație sunt diluante. Acțiunile răscumpărate sau convertite sunt luate în considerare separat de acțiunile care nu sunt răscumpărate sau convertite.

Acțiuni a căror emisiune este condiționată

52. Ca și în cazul calculului rezultatului de bază pe acțiune, acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată sunt tratate ca fiind în circulație și sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune în cazul în care sunt îndeplinite condițiile (în cazul în care au survenit evenimentele necesare). Acțiunile a căror emisiune este condiționată sunt incluse de la începutul perioadei (sau de la data contractului condiționat privind emisiunea de acțiuni, în cazul în care acesta survine mai târziu). În cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile, numărul acțiunilor a căror emisiune este condiționată incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune are la bază numărul acțiunilor

▼ M5

care vor fi emise în cazul în care sfârșitul perioadei ar corespunde cu sfârșitul perioadei condiționate. Nu se permite retratarea în cazul în care, la sfârșitul perioadei condiționate, nu sunt îndeplinite condițiile.

53. În cazul în care dobândirea sau menținerea unei valori specificate a rezultatului unei perioade condiționează emiterea, iar această valoare a fost obținută la sfârșitul perioadei de raportare, dar trebuie menținută pe o perioadă suplimentară după perioada de raportare, acțiunile ordinare suplimentare trebuie tratate ca fiind în circulație, dacă efectul este diluant, atunci când se calculează rezultatul diluat pe acțiune. În acest caz, calculul rezultatului diluat pe acțiune se bazează pe numărul de acțiuni ordinare care ar fi emise în cazul în care valoarea rezultatului de la sfârșitul perioadei de raportare ar fi egală cu valoarea rezultatului de la sfârșitul perioadei condiționate. Deoarece rezultatele pot suferi modificări pe parcursul unei perioade viitoare, calculul rezultatului de bază pe acțiune nu ia în considerare astfel de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată până la încheierea perioadei condiționate deoarece nu au fost îndeplinite toate condițiile relevante.
54. Numărul de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată poate depinde de prețul viitor al pieței pentru acțiuni ordinare. În acest caz, dacă efectul este diluant, calculul rezultatului diluat pe acțiune are la bază numărul de acțiuni ordinare care vor fi emise în cazul în care prețul pieței la sfârșitul perioadei de raportare ar fi egal cu prețul pieței la încheierea perioadei contingente. În cazul în care condiția are la bază o medie a prețurilor pieței de pe parcursul unei perioade care continuă după sfârșitul perioadei de raportare, se va utiliza media prețurilor de pe parcursul perioadei de timp care a trecut. Dat fiind că prețul pieței poate suferi modificări în viitor, calculul rezultatului de bază pe acțiune nu include astfel de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată până la sfârșitul perioadei condiționate deoarece nu au fost îndeplinite toate condițiile necesare.
55. Numărul de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată poate depinde de rezultatele și de prețurile viitoare ale acțiunilor ordinare. În astfel de cazuri, numărul de acțiuni ordinare incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune are la bază ambele condiții (rezultatul de la începutul perioadei și prețul curent al pieței la sfârșitul perioadei de raportare). Acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată nu sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune decât dacă sunt îndeplinite ambele condiții.
56. În alte cazuri, numărul de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată depinde de o altă condiție care nu are legătură cu rezultatele sau cu prețul pieței (spre exemplu, deschiderea unui anumit număr de magazine de desfacere). În astfel de cazuri, dacă se presupune că natura condiției rămâne aceeași până la încheierea perioadei condiționate, acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune în conformitate cu situația de la sfârșitul perioadei de raportare.
57. Acțiunile ordinare potențiale a căror emisiune este condiționată (cu excepția celor incluse într-un contract condiționat privind emisiunea de acțiuni, cum ar fi instrumentele convertibile a căror emisiune este condiționată) sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune după cum urmează:
- (a) entitatea stabilește dacă se poate presupune că acțiunile ordinare potențiale se pot emite pe baza condițiilor prevăzute pentru emiterea lor în conformitate cu dispozițiile cu privire la acțiunile ordinare condiționate de la punctele 52-56
- și
- (b) în cazul în care respectivele acțiuni ordinare potențiale ar trebui să se reflecte în rezultatul diluat pe acțiune, entitatea determină impactul acestora asupra calculului rezultatului diluat pe acțiune urmând prevederile cu privire la opțiuni și warante de la punctele 45-48, privind instrumentele convertibile de la punctele 49-51, privind contractele care pot fi decontate în acțiuni ordinare sau în numerar de la punctele 58-61 sau alte prevederi, după caz.

Cu toate acestea, exercițiul sau conversia nu se iau în considerare pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune decât în cazul în care

▼ M5

se iau în considerare exercițiul sau conversia unor acțiuni ordinare potențiale în circulație similare a căror emisiune nu este condiționată.

Contracte care se pot deconta în acțiuni ordinare sau în numerar

58. *În cazul în care a emis un contract care poate fi decontat în acțiuni ordinare sau în numerar, la alegerea sa, entitatea presupune că respectivul contract va fi decontat în acțiuni ordinare și acțiunile ordinare potențiale care rezultă vor fi incluse în rezultatul diluat pe acțiune în cazul în care efectul este diluant.*
59. În cazul în care un astfel de contract este prezentat în scopuri contabile ca activ sau pasiv sau în cazul în care cuprinde o componentă de capitaluri proprii și o componentă de pasiv, entitatea ajustează numărătorul pentru a ține seama de toate modificările care ar fi rezultat în profit sau pierdere pe parcursul perioadei respective dacă respectivul contract ar fi fost clasificat în totalitate ca instrument de capitaluri proprii. Această ajustare este similară ajustărilor prevăzute la punctul 33.
60. *În cazul contractelor care pot fi decontate în acțiuni ordinare sau în numerar la alegerea deținătorului, la calcularea rezultatului diluat pe acțiune se utilizează decontarea cu cea mai mare putere de diluare dintre decontarea în numerar și cea în acțiuni.*
61. Un exemplu de contract care poate fi decontat în acțiuni ordinare sau în numerar este un instrument de datorie care, la scadență, îi conferă entității dreptul nerestricționat de a deconta valoarea principalului în numerar sau în propriile acțiuni ordinare. Un alt exemplu este o opțiune de vânzare vândută care îi dă posibilitatea deținătorului de a opta între decontarea în numerar sau în acțiuni ordinare.

Opțiunile cumpărate

62. Contractele precum opțiunile de vânzare cumpărate și opțiunile de cumpărare cumpărate (adică opțiunile deținute de o entitate pe propriile acțiuni ordinare) nu sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune, deoarece includerea lor ar avea efect antidiluant. Opțiunea de vânzare ar fi exercitată numai în cazul în care prețul de exercițiu ar fi mai mare decât prețul pieței, iar opțiunea de cumpărare ar fi exercitată numai în cazul în care prețul de exercițiu ar fi mai mic decât prețul pieței.

Opțiunile de vânzare vândute

63. *Contractele care prevăd ca entitatea să își răscumpere propriile acțiuni, precum opțiunile de vânzare vândute și contractele de achiziție la termen, sunt reflectate în calculul rezultatului diluat pe acțiune în cazul în care efectul este diluant. În cazul în care aceste contracte sunt „în bani” în cursul perioadei (adică prețul de exercițiu sau de decontare este mai mare decât prețul mediu al pieței pentru perioada respectivă), efectul potențial de diluare a rezultatului diluat pe acțiune se calculează după cum urmează:*
- (a) *se presupune că la începutul perioadei vor fi emise suficiente acțiuni ordinare (la prețul mediu al pieței pentru perioada respectivă) pentru a se genera încasări care să permită onorarea contractului;*
- (b) *se presupune că încasările în urma emiterii sunt utilizate în scopul onorării contractului (adică pentru răscumpărarea acțiunilor ordinare)*
- și*
- (c) *acțiunile ordinare incrementale (diferența dintre numărul de acțiuni ordinare presupuse a fi emise și numărul de acțiuni ordinare primite în urma onorării contractului) sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune.*

▼ M5

AJUSTĂRI RETROACTIVE

64. *În cazul în care numărul de acțiuni ordinare sau de acțiuni ordinare potențiale în circulație crește ca urmare a unei capitalizări, a unei emisiuni de acțiuni gratuite sau a unei divizări a acțiunilor sau se reduce ca urmare a unei divizări inverse (consolidări) a acțiunilor, calculul rezultatului de bază pe acțiune și al rezultatului diluat pe acțiune aferent tuturor perioadelor prezentate se ajustează retroactiv. În cazul în care aceste modificări apar după data bilanțului, dar înaintea autorizării situațiilor financiare în vederea publicării, rezultatul pe acțiune pentru situațiile financiare respective și pentru cele ale perioadelor anterioare prezentate trebuie calculat pe baza noului număr de acțiuni. În cazul în care calculele rezultatului pe acțiune reflectă astfel de modificări ale numărului de acțiuni, acest lucru trebuie menționat. De asemenea, rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune pentru toate perioadele prezentate se ajustează pentru a ține seama de:*
- (a) *efectele erorilor fundamentale și ale ajustărilor determinate de modificări ale politicilor contabile, contabilizate retroactiv*
 - și*
 - (b) *efectele unei combinări de întreprinderi care constituie o punere în comun a intereselor.*
65. O entitate nu își retratează rezultatul diluat pe acțiune pentru nici una dintre perioadele prezentate pentru a ține seama de modificarea ipotezelor utilizate în calcularea rezultatului pe acțiune sau pentru conversia acțiunilor ordinare potențiale în acțiuni ordinare.

DESCRIERE

66. *Entitatea prezintă, în contul de profit și pierdere, rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune aferent profitului sau pierderii din activități continue care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, precum și aferente profitului sau pierderii care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare pentru perioada respectivă, pentru fiecare categorie de acțiuni ordinare care are asociat un drept diferit la distribuirea profitului pe perioada respectivă. Entitatea prezintă rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune, pentru toate perioadele prezentate, fără deosebire între ele.*
67. Rezultatul pe acțiune este prezentat pentru fiecare perioadă pentru care este prezentat un cont de profit și pierdere. În cazul în care rezultatul diluat pe acțiune este raportat pentru cel puțin o perioadă, acesta va fi raportat pentru toate perioadele prezentate, chiar dacă este egal cu rezultatul de bază pe acțiune. În cazul în care rezultatul diluat pe acțiune și rezultatul de bază pe acțiune sunt egale, dubla prezentare poate fi realizată pe o singură linie din contul de profit și pierdere.
68. *Entitatea care raportează o activitate întreruptă prezintă valorile diluate și de bază pe acțiuni pentru activitățile întrerupte, fie în contul de profit și pierdere, fie în notele la situațiile financiare.*
69. *Entitatea prezintă rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune chiar și în cazul în care sumele reflectate sunt negative (în cazul în care există o pierdere pe acțiune).*

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

70. *Entitatea prezintă următoarele informații:*
- (a) *valorile utilizate ca numărător pentru calcularea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune, precum și o reconciliere a acestor valori cu profitul sau pierderea aferent(ă) societății-mamă pentru perioada respectivă. Reconcilierea include efectele individuale ale fiecărei categorii de instrumente care afectează rezultatul pe acțiune;*

▼M5

- (b) *media ponderată a numărului de acțiuni ordinare utilizată ca numitor pentru calcularea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune, precum și o reconciliere a acestor numitori. Reconcilierea include efectele individuale ale fiecărei categorii de instrumente care afectează rezultatele pe acțiune;*
- (c) *instrumentele (inclusiv acțiunile a căror emisiune este condiționată) care pot să dilueze, în viitor, rezultatul diluat pe acțiune, dar care nu au fost incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune deoarece au efect antidiluant pentru perioada (perioadele) prezentată (prezentate);*
- (d) *descriere a tranzacțiilor cu acțiuni ordinare sau ordinare potențiale, cu excepția celor contabilizate în conformitate cu punctul 64, care au avut loc după data bilanțului și care ar fi modificat în mod semnificativ numărul de acțiuni ordinare sau ordinare potențiale în circulație la sfârșitul perioadei în cazul în care tranzacțiile în cauză ar fi avut loc înainte de încheierea perioadei de raportare.*

71. Printre exemplele de tranzacții prevăzute la punctul 70 litera (d) se numără:

- (a) emisiunea de acțiuni contra numerar;
- (b) emisiunea de acțiuni atunci când încasările sunt utilizate pentru rambursarea datoriilor sau pentru răscumpărarea acțiunilor preferențiale în circulație la data bilanțului;
- (c) răscumpărarea acțiunilor ordinare în circulație;
- (d) conversia în acțiuni ordinare sau exercițiul acțiunilor ordinare potențiale în circulație la data bilanțului;
- (e) emisiunea de opțiuni, warante sau alte instrumente convertibile și
- (f) îndeplinirea condițiilor care ar determina emisiunea de acțiuni a căror emisiune în mod condiționat.

Valorile rezultatului pe acțiune nu se ajustează pentru a ține seama de tranzacțiile care au loc după data bilanțului, deoarece tranzacțiile în cauză nu influențează valoarea capitalului utilizat pentru generarea profitului sau a pierderii pentru perioada respectivă.

72. Instrumentele financiare și alte contracte care generează acțiuni ordinare potențiale pot include clauze și condiții care influențează evaluarea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune. Astfel de clauze și condiții pot determina dacă eventualele acțiuni ordinare potențiale au sau nu efect diluant și, dacă sunt diluante, efectul lor asupra mediei ponderate a numărului de acțiuni în circulație și orice ajustări ulterioare aduse profitului sau pierderii corespunzător (corespunzătoare) acționarilor care dețin capitaluri proprii ordinare. Se încurajează prezentarea clauzelor și a condițiilor pentru astfel de instrumente financiare și alte contracte, cu excepția cazului în care nu există alte cerințe în acest sens (a se vedea IAS 32).

73. *În cazul în care o entitate prezintă, pe lângă rezultatul de bază și cel diluat pe acțiune, valori pe acțiune prin intermediul unei alte componente raportate în contul de profit și pierdere decât cea impusă de prezentul standard, valorile în cauză se calculează utilizând media ponderată a numărului de acțiuni ordinare, determinată în conformitate cu prezentul standard. Valorile rezultatului de bază și ale celui diluat pe acțiune aferente unei astfel de componente sunt prezentate în aceeași măsură, în notele la situațiile financiare. Entitatea indică baza de determinare a numărătorului (numărătorilor), inclusiv dacă valorile pe acțiuni sunt determinate înainte sau după impozitare. În cazul în care se utilizează o componentă a contului de profit și pierdere care nu este prezentată separat, ca un element-rând, în contul de profit și pierdere, este necesară o reconciliere între componenta utilizată și un element-rând care este raportat în contul de profit și pierdere.*

▼ M5

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

74. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

75. Prezentul standard înlocuiește IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* (publicat în 1997).
76. Prezentul standard înlocuiește SIC-24 *Rezultatul pe acțiune – Instrumente financiare și alte contracte care pot fi decontate în acțiuni*.

▼ **M5***APENDICELE A***Ghid de punere în aplicare**

Prezentul appendice face parte integrantă din prezentul standard.

Profituri sau pierderi care se pot atribui societății-mamă

- A1. Pentru calcularea rezultatelor pe acțiune pe baza situațiilor financiare consolidate, profitul sau pierderea care se poate atribui societății-mamă se referă la profitul sau pierderea entității consolidate după ce este ajustat (ă) pentru a ține seama de interesele minoritare.

Emisiuni de drepturi de subscriere

- A2. Emisiunea de acțiuni ordinare la momentul exercitării sau al conversiei de acțiuni ordinare potențiale nu dă naștere, de regulă, unui element de gratuitate. Acest lucru se explică prin faptul că acțiunile ordinare potențiale sunt evaluate la valoarea integrală, ceea ce duce la o modificare proporțională a resurselor disponibile ale entității. Cu toate acestea, într-o emisiune de drepturi de subscriere, prețul de exercițiu este în mod frecvent mai mic decât valoarea justă a acțiunilor. Din acest motiv, în conformitate cu punctul 27 litera (b), o astfel de emisiune de drepturi de subscriere include un element de gratuitate. În cazul în care o emisiune de drepturi de subscriere este oferită tuturor deținătorilor de acțiuni existenți, numărul de acțiuni ordinare care se utilizează la calcularea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune pentru toate perioadele anterioare emisiunii de drepturi de subscriere este numărul de acțiuni ordinare existente în circulație înainte de emisiunea de drepturi de subscriere înmulțit cu factorul următor:

(Valoarea justă per acțiune imediat înainte de exercitarea dreptului)/
(Valoarea justă teoretică per acțiune după exercitarea drepturilor)

Valoarea justă teoretică per acțiune după exercitarea drepturilor se calculează prin adăugarea valorii agregate de pe piață a acțiunilor imediat înainte de exercitarea drepturilor la încasările din exercitarea drepturilor și împărțirea lor la numărul de acțiuni în circulație după exercitarea drepturilor. În cazul în care drepturile sunt tranzacționate public separat față de acțiuni înainte de data exercitării, valoarea justă utilizată pentru acest calcul se stabilește la închiderea ultimei zile în care acțiunile sunt tranzacționate împreună cu drepturile.

Cifra de referință

- A3. Pentru a ilustra aplicarea noțiunii de cifră de referință descrisă la punctele 42 și 43, se presupune că o entitate are un profit de 4 800 UM (*) din activități continue care se poate atribui societății-mamă, o pierdere de (7 200 UM) din întreruperea unor activități care se poate atribui societății-mamă, o pierdere de (2 400 UM) care se poate atribui societății-mamă, 2 000 de acțiuni ordinare și 400 de acțiuni ordinare potențiale în circulație. Entitatea are un rezultat de bază pe acțiune de 2,40 UM pentru activități continue, (3,60 UM) pentru întreruperea unor activități și (1,20 UM) pentru pierdere. Cele 400 de acțiuni ordinare potențiale sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune, deoarece rezultatul de 2,00 UM de bază pe acțiune pentru activități continuate este diluant, presupunând că cele 400 de acțiuni ordinare potențiale nu au nici un impact asupra profitului sau pierderii. Dat fiind că profitul din activitățile continuate care se poate atribui societății-mamă este cifra de referință, entitatea include și cele 400 de acțiuni ordinare potențiale în calcularea altor valori ale rezultatului pe acțiune, chiar dacă valorile obținute ale rezultatului pe acțiune sunt anti-diluante față de rezultatul de bază pe acțiune comparabil, cu alte cuvinte pierderea pe acțiune este mai mică [(3,00 UM) pe acțiune pentru pierderea din întreruperea activităților și (1,00 UM) pe acțiune pentru pierdere].

(*) În prezentul ghid, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (UM).

▼ **M5****Prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare**

- A4. În scopul calculării rezultatului diluat pe acțiune, se calculează prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare care se presupun emise pe baza prețului mediu al pieței pentru acțiunile ordinare în cursul perioadei. Teoretic, fiecare tranzacție de pe piață cu acțiunile ordinare ale unei entități poate să fie inclusă în determinarea prețului mediu al pieței. Din punct de vedere practic, însă, în general este adecvată o medie simplă săptămânală sau lunară a prețurilor.
- A5. În general, prețurile de închidere al pieței sunt adecvate pentru calcularea prețului mediu al pieței. În cazul în care prețul înregistrează variații semnificative, este mai reprezentativ, însă, prețul obținut ca medie între valoarea maximă și cea minimă. Metoda de calcul al prețului mediu al pieței este utilizată consecvent atâta timp cât modificarea condițiilor nu o invalidează. De exemplu, o entitate care utilizează pentru un număr de ani prețul de închidere al pieței atunci când calculează prețul mediu al pieței, în condiții de stabilitate relativă a prețurilor, poate să opteze ulterior pentru utilizarea unei medii a valorii maxime și a celei minime a prețului în cazul în care acesta începe să înregistreze fluctuații semnificative, iar prețul de închidere al pieței nu mai este un preț mediu reprezentativ.

Opțiuni, warante și echivalentele acestora

- A6. Se presupune că opțiunile sau warantele de achiziționare a instrumentelor convertibile sunt exercitate pentru achiziționarea instrumentului convertibil ori de câte ori prețurile medii pentru instrumentul convertibil și acțiunile ordinare care se pot obține prin conversie sunt mai mari decât prețul de exercițiu al opțiunilor și al warantelor. Cu toate acestea, nu se ia în considerare exercitarea decât în cazul în care se ia, de asemenea, în considerare conversia unor instrumente convertibile similare aflate în circulație.
- A7. Opțiunile sau warantele pot permite sau pot impune comercializarea instrumentelor de datorie sau de altă natură ale entității (sau ale societății-mamă ori ale filialei) ca plată integrală sau parțială a prețului de exercițiu. La calcularea rezultatului diluat pe acțiune, opțiunile și warantele respective au un efect diluant în cazul în care (a) prețul mediu al pieței în perioada respectivă pentru acțiunile ordinare la care se referă depășește prețul de exercițiu sau (b) prețul de vânzare al instrumentului care urmează să fie comercializat se află sub nivelul celui la care instrumentul poate fi comercializat în baza contractului privind opțiunile sau warantele (de subscriere), iar reducerea rezultată stabilește un preț efectiv de exercițiu sub prețul pieței pentru acțiunile ordinare care se poate obține prin exercitare. La calcularea rezultatului diluat pe acțiune se presupune că opțiunile sau warantele respective sunt exercitate și că instrumentele de datorie sau de altă natură sunt comercializate. În cazul în care este mai avantajos să se ofere numerar pentru deținătorul de opțiuni sau warante și în cazul în care contractul permite oferta de numerar, se presupune că a avut loc comercializarea în numerar. Dobânda (fără impozite) la orice datorie care se presupune a fi comercializată se readaugă ca ajustare adusă numărătorului.
- A8. Acțiunile preferențiale reglementate de dispoziții similare sau alte instrumente care au opțiuni de convertire care îi permit investitorului să plătească în numerar pentru a obține rate de conversie mai avantajoase sunt tratate în mod similar.
- A9. Condițiile aferente anumitor opțiuni sau warante pot stipula ca încasările primite din exercitarea acestor instrumente să fie aplicate pentru rambursarea instrumentelor de datorii sau de altă natură ale entității (sau ale societății-mamă sau ale filialei). La calcularea rezultatului diluat pe acțiune se presupune că opțiunile sau warantele respective sunt exercitate și că încasările sunt utilizate pentru rambursarea datoriei la prețul mediu al pieței și nu pentru achiziționarea de acțiuni ordinare. Cu toate acestea, încasările excedentare rezultate din exercitarea presupusă peste valoarea utilizată pentru achiziționarea presupusă a datoriei sunt luate în considerare (adică se presupune că sunt utilizate pentru a răscumpăra acțiuni ordinare) la calcularea rezultatului diluat pe acțiune. Dobânda (fără impozite) la orice datorie care se presupune că este achiziționată se readaugă ca ajustare adusă numărătorului.

▼ **M5****Opțiuni de vânzare vândute**

- A10. Pentru a ilustra aplicarea punctului 63, se presupune că o entitate are în circulație 120 de opțiuni de vânzare vândute pe acțiunile sale ordinare cu un preț de exercițiu de 35 UM. În perioada respectivă, prețul mediu al pieței pentru acțiunile sale ordinare este de 28 UM. La calcularea rezultatului diluat pe acțiune se consideră că entitatea a emis 150 de acțiuni ordinare la prețul de 28 UM pe acțiune la începutul perioadei, pentru a-și îndeplini obligațiile de vânzare de 4 200 UM. Diferența dintre 150 de acțiuni ordinare emise și 120 de acțiuni ordinare primite din îndeplinirea opțiunilor de vânzare (30 de acțiuni ordinare incrementale) se adaugă la numitor în calculul rezultatului diluat pe acțiune.

Instrumente ale filialelor, ale asocierilor în participație sau ale entităților asociate

- A11. Acțiunile ordinare potențiale ale unei filiale, ale unei asocieri în participație sau ale unei entități asociate, convertibile fie în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, fie în acțiuni ordinare ale societății-mamă, ale asociatului sau ale investitorului (entitatea raportoare) sunt incluse în calcularea rezultatului diluat pe acțiune, după cum urmează:
- (a) instrumentele emise de o filială, asociere în participație sau entitate asociată care le permite deținătorilor săi să obțină acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate sunt incluse în calcularea rezultatului diluat pe acțiune al filialei, al asocierii în participație sau al entității asociate. Rezultatul pe acțiune respectiv este inclus în calcularea rezultatului pe acțiune al entității raportoare pe baza deținerii, de către entitatea raportoare, a instrumentelor filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate;
 - (b) instrumentele unei filiale, ale unei asocieri în participație sau ale unei entități asociate care sunt convertibile în acțiuni ordinare ale entității raportoare sunt considerate ca acțiuni ordinare potențiale ale entității raportoare la calcularea rezultatului diluat pe acțiune. În mod similar, opțiunile sau warantele emise de o filială, asociere în participație sau entitate asociată pentru achiziționarea de acțiuni ordinare ale entității raportoare sunt considerate ca acțiuni ordinare potențiale ale entității care raportează la calcularea rezultatului diluat consolidat pe acțiune.
- A12. În vederea stabilirii efectului asupra rezultatului pe acțiune al instrumentelor emise de o entitate raportoare, care sunt convertibile în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, se presupune că instrumentele sunt convertite, iar numărătorul (profitul sau pierderea care se atribuie deținătorilor de capital propriu ordinar al societății-mamă) este ajustat în conformitate cu punctul 33. Pe lângă aceste ajustări, numărătorul este ajustat pentru a ține seama de orice modificări în profiturile sau pierderile înregistrate de entitatea raportoare (cum ar fi veniturile din dividende sau din metoda punerii în echivalență) care se pot atribui creșterii numărului de acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, existente în circulație în urma conversiei presupuse. Numitorul calculului rezultatului diluat pe acțiune nu este afectat deoarece numărul acțiunilor ordinare în circulație ale entității raportoare nu s-ar modifica în urma conversiei presupuse.

Instrumente de capitaluri proprii participative și acțiuni ordinare cu două categorii

- A13. Capitalul propriu al unor entități include:
- (a) instrumente care participă la dividende împreună cu acțiunile ordinare în conformitate cu o formulă predeterminată (spre exemplu, două pentru una), având, uneori, stabilite limite superioare ale gradului de participație (de exemplu până la o anumită valoare pe acțiune, dar fără a o depăși);
 - (b) o categorie de acțiuni ordinare cu o rată de dividende diferită de cea a unei alte categorii de acțiuni ordinare, dar fără drepturi prioritare sau anterioare.
- A14. În scopul calculării rezultatului diluat pe acțiune se presupune conversia instrumentelor detaliate la punctul A13, care sunt convertibile în acțiuni

▼ M5

ordinare în cazul în care efectul este diluant. Pentru instrumentele care nu sunt convertibile într-o categorie de acțiuni ordinare, profitul sau pierderea pentru perioada respectivă se alocă diferitelor categorii de acțiuni și de instrumente de capitaluri proprii participative în conformitate cu drepturile la dividende sau alte drepturi de participare la rezultatele nedistribuite. Pentru a calcula rezultatul de bază și cel diluate pe acțiune:

- (a) profitul sau pierderea care se poate atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ai societății-mamă se ajustează (se reduce un profit și se majorează o pierdere) cu valoarea dividendelor declarate în perioada respectivă pentru fiecare categorie de acțiuni și cu valoarea contractuală a dividendelor (sau a dobânzilor la obligațiunile participative) care trebuie achitate pentru perioada respectivă (de exemplu dividende cumulative neplătite);
- (b) profitul sau pierderea rămase se alocă acțiunilor ordinare și instrumentelor participative la capitalul propriu în măsura în care fiecare instrument participă la rezultat ca și cum ar fi fost distribuite toate profiturile și pierderile perioadei. Profitul sau pierderea totale alocate fiecărei categorii de instrumente de capital propriu se determină prin adunarea valorii alocate pentru dividende și a valorii alocate pentru o caracteristică de participare;
- (c) valoarea totală a profitului sau a pierderii pentru fiecare categorie de instrumente de capital propriu se împarte la numărul de instrumente în circulație cărora le sunt alocate rezultate pentru a determina rezultatele pe acțiune pentru fiecare instrument.

Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, toate acțiunile ordinare potențiale care se presupune că ar fi fost emise sunt incluse în acțiunile ordinare în circulație.

Acțiuni achitate parțial

- A15. În cazul emiterii de acțiuni ordinare care nu sunt achitate integral, ele sunt tratate, la calcularea rezultatului de bază pe acțiune, ca o fracțiune a unei acțiuni ordinare până la limita la care au fost prevăzute să participe la dividende în cursul perioadei respective, raportat la o acțiune ordinară achitată integral.
- A16. În măsura în care acțiunile achitate parțial nu au dreptul de a participa la dividende în perioada respectivă, ele sunt tratate ca echivalente ale unor opțiuni sau warante la calcularea rezultatului diluat pe acțiune. Se presupune că soldul neachitat reprezintă încasări utilizate pentru achiziționarea de acțiuni ordinare. Numărul acțiunilor incluse în rezultatul diluat pe acțiune este diferența dintre numărul de acțiuni subscrise și numărul de acțiuni presupuse a fi fost achiziționate.

▼ **M5**

APENDICELE B

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă

- B1. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările aferente, în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea actuală a standardului IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* se interpretează ca trimeri la IAS 33 *Rezultatul pe acțiune*.

▼ **B**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 34

Raportarea financiară intermediară

Prezentul standard internațional de contabilitate a fost aprobat de Consiliul IASC în februarie 1998 și a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date.

În aprilie 2000, punctul 7 la apendicele C a fost modificat de IAS 40, Investiții imobiliare.

INTRODUCERE

1. Prezentul standard („IAS 34”) reglementează raportarea financiară intermediară, un aspect care nu a fost abordat printr-un standard internațional de contabilitate anterior. IAS 34 intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date.
2. Un raport financiar intermediar este un raport financiar care conține un set complet sau condensat de situații financiare, pentru o perioadă mai scurtă decât un exercițiu financiar complet al unei întreprinderi.
3. Prezentul standard nu stabilește care întreprinderi trebuie să publice rapoarte financiare intermediare, cât de frecvent sau cât de repede după încheierea unei perioade intermediare. În opinia IASC, aceste probleme trebuie decise de către guvernele naționale, comisiile de valori mobiliare, bursele de valori și organismele contabile. Prezentul standard se aplică întreprinderilor care sunt obligate sau care decid voluntar să publice un raport financiar intermediar în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate.
4. Prezentul standard:
 - (a) definește conținutul minim al unui raport financiar intermediar, inclusiv prezentările de informații și
 - (b) identifică principiile de recunoaștere și evaluare contabilă aplicate la elaborarea unui raport financiar intermediar.
5. Conținutul minim al unui raport financiar intermediar cuprinde un bilanț condensat, contul de profit și pierdere condensat, situația condensată a fluxurilor de numerar, situația condensată a modificărilor capitalurilor proprii, precum și note explicative specifice.
6. Presupunând că orice persoană care citește raportul intermediar al unei întreprinderi va avea, de asemenea, acces și la cel mai recent raport anual, teoretic, în cadrul raportului intermediar, nu sunt repetate sau actualizate nici una din notele la situațiile financiare anuale. În schimb, notele intermediare includ, în primul rând, o explicație cu privire la evenimentele și modificările care sunt importante pentru înțelegerea schimbărilor survenite, de la data ultimei raportări anuale, în poziția financiară și performanțele întreprinderii.
7. La întocmirea raportului financiar intermediar, o întreprindere va aplica aceleași politici contabile ca și la elaborarea situațiilor financiare anuale, cu excepția modificărilor survenite în politica contabilă după data celor mai recente situații financiare anuale, care vor fi reflectate în următoarele situații financiare anuale. Frecvența cu care o întreprindere întocmește

▼B

rapoartele – anual, semestrial sau trimestrial – nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale. În acest sens, pentru rapoartele intermediare, evaluările se fac pe baza informațiilor de la începutul anului până la data întocmirii rapoartelor.

8. Un apendice la prezentul standard prezintă indicații pentru aplicarea principiilor fundamentale de recunoaștere și evaluare, la termene intermediare, pentru diferite tipuri de active, pasive, venituri și cheltuieli. Cheltuielile cu impozitul pe profit pentru o perioadă intermediară se stabilesc pe baza unei estimări a ratei medii anuale efective a impozitului pe profit, în mod consecvent cu evaluarea anuală a impozitelor.
9. Pentru luarea unei decizii asupra modului de recunoaștere, clasificare sau prezentare a unui element în rapoartele intermediare, importanța relativă se evaluează raportat la datele financiare aferente perioadei intermediare, nu la datele anuale prognozate.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-3
Definiții	4
Conținutul unui raport financiar intermediar	5-25
Componentele minime ale unui raport financiar intermediar	8
Forma și conținutul situațiilor financiare intermediare	9-14
Note explicative selectate	15-18
Prezentări de informații privind conformitatea cu IAS	19
Perioade pentru care se cere prezentarea situațiilor financiare intermediare	20-22
Importanța relativă	23-25
Prezentarea informațiilor în situațiile financiare anuale	26-27
Recunoaștere și evaluare	28-42
Politici contabile similare cu situațiile financiare anuale	28-36
Venituri încasate sezonier, ciclic sau ocazional	37-38
Costuri suportate inegal în cursul exercițiului financiar	39
Aplicarea principiilor de recunoaștere și evaluare	40
Utilizarea estimărilor	41-42
Retratărea situațiilor pentru perioadele intermediare raportate anterior	43-45
Data intrării în vigoare	46

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a stabili conținutul minim al unui raport financiar intermediar și de a stabili principiile de recunoaștere și evaluare pentru situațiile financiare complete sau condensate aferente unei perioade intermediare. Raportarea financiară intermediară corectă și oportună crește abilitatea investitorilor, creditorilor și a altor persoane de a înțelege capacitatea de a genera câștiguri și fluxuri de numerar, situația financiară și lichiditatea întreprinderii.

DOMENIUL DE APLICARE

1. Prezentul standard nu stabilește care întreprinderi vor publica rapoarte financiare intermediare, cât de frecvent sau cât de curând după încheierea unei perioade intermediare. Cu toate acestea, guvernele, comisiile de valori mobiliare, bursele și alte organisme contabile solicită frecvent întreprinderilor ale căror titluri de împrumut sau de capitaluri proprii sunt tranzacționate public să publice rapoarte financiare intermediare.

▼B

Prezentul standard se aplică în cazul în care o întreprindere este obligată sau decide voluntar să publice un raport financiar intermediar în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate. Comitetul pentru standardele internaționale de contabilitate încurajează întreprinderile tranzacționate public să publice rapoarte financiare intermediare în conformitate cu principiile de recunoaștere, evaluare și prezentare prevăzute în prezentul standard. Întreprinderile tranzacționate public sunt încurajate, în mod special:

- (a) să publice rapoarte financiare intermediare cel puțin la sfârșitul primei jumătăți a exercițiului lor financiar și
 - (b) să pună la dispoziție rapoartele financiare intermediare în termen de 60 de zile de la încheierea perioadei intermediare.
2. Fiecare raport financiar, anual sau intermediar, este evaluat separat din punctul de vedere al conformității cu standardele internaționale de contabilitate. Faptul că o întreprindere nu a furnizat rapoarte financiare intermediare în cursul unui anumit exercițiu financiar sau a furnizat rapoarte financiare intermediare care nu îndeplinesc cerințele prezentului standard nu constituie un impediment ca situațiile financiare anuale ale întreprinderii să fie în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate, dacă îndeplinesc toate cerințele acestora.
 3. În cazul în care este prezentat ca fiind în conformitate cu cu standardele internaționale de contabilitate, raportul financiar intermediar al unei întreprinderi va îndeplini toate cerințele prezentului standard. Punctul 19 prevede anumite prezentări de informații în acest sens.

DEFINIȚII

4. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Perioada intermediară reprezintă o perioadă de raportare financiară mai scurtă decât un exercițiu financiar complet.

*Raportul financiar intermediar înseamnă un raport financiar care conține fie un set complet de situații financiare (în conformitate cu IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*), fie un set de situații financiare condensat (în conformitate cu prezentul standard) pentru o perioadă intermediară.*

CONȚINUTUL UNUI RAPORT FINANCIAR INTERMEDIAR

5. În conformitate cu IAS 1, un set complet de situații financiare include următoarele componente:
 - (a) bilanțul;
 - (b) contul de profit și pierdere;
 - (c) situația privind fie: (i) toate modificările capitalurilor proprii, fie (ii) modificările capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din tranzacțiile de capital cu proprietarii și din distribuiri către aceștia;
 - (d) situația fluxurilor de numerar;
 - (e) notele privind politicile contabile și notele explicative.
6. Pentru a furniza informațiile din timp și din considerente privind costurile, precum și pentru a evita repetarea informațiilor raportate anterior, o întreprindere poate fi obligată sau poate decide să furnizeze mai puține informații la termenele intermediare decât în situațiile sale financiare anuale. În conformitate cu prezentul standard, un raport financiar intermediar va cuprinde cel puțin situațiile financiare condensate și note explicative specifice. Raportul financiar intermediar va constitui o actualizare a ultimului set complet de situații financiare anuale. În consecință, acesta se concentrează asupra noilor activități, evenimente și împrejurări și nu reia informațiile raportate anterior.
7. Nici o prevedere din prezentul standard nu intenționează să împiedice sau să descurajeze o întreprindere să publice, în raportul său financiar intermediar, un set complet de situații financiare (în conformitate cu IAS 1), mai degrabă decât situațiile financiare condensate și notele explicative specifice. De asemenea, prezentul standard nu împiedică și nu descurajează o întreprindere să includă în situațiile sale financiare intermediare condensate elemente suplimentare posturilor minime sau notelor expli-

▼ B

cative specifice prevăzute de prezentul standard. Indicațiile din prezentul standard cu privire la recunoaștere și evaluare se aplică, de asemenea, situațiilor financiare complete aferente unei perioade intermediare, care vor include toate informațiile a căror prezentare este impusă de prezentul standard (în special, notele specifice prevăzute la punctul 16), precum și cele prevăzute de alte standarde internaționale de contabilitate.

Componentele minime ale unui raport financiar intermediar

8. **Un raport financiar intermediar va include cel puțin următoarele componente:**
- (a) **bilanțul condensat;**
 - (b) **contul de profit și pierdere condensat;**
 - (c) **situația condensată privind fie (i) toate modificările capitalurilor proprii, fie (ii) modificările capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din tranzacțiile de capital cu proprietarii și din distribuțiile către aceștia;**
 - (d) **situația condensată a fluxurilor de numerar și**
 - (e) **notele explicative specifice.**

Forma și conținutul situațiilor financiare intermediare

9. **În cazul în care o întreprindere publică, în cadrul raportului financiar intermediar, un set complet de situații financiare, forma și conținutul situațiilor financiare în cauză va îndeplini cerințele prevăzute de IAS 1 pentru un set complet de situații financiare.**
10. **În cazul în care o întreprindere publică, în cadrul raportului financiar intermediar, un set de situații financiare condensate, situațiile financiare condensate vor include cel puțin toate rubricile și subtotalurile care au fost incluse în cele mai recente situații financiare anuale și notele explicative specifice, prevăzute de prezentul standard. Vor fi incluse, de asemenea, posturile sau notele suplimentare a căror omitere ar face ca situațiile financiare intermediare condensate să fie eronate.**
11. **Pentru o perioadă intermediară, rezultatul de bază și rezultatul diluat pe acțiune vor fi prezentate în contul de profit și pierdere complet sau condensat.**
12. IAS 1 cuprinde dispoziții privind structura situațiilor financiare și cuprinde un apendice, „Model de structură a situațiilor financiare”, care furnizează indicații suplimentare privind principalele rubrici și subtotaluri.
13. IAS 1 cere ca situația care evidențiază modificările capitalurilor proprii să fie prezentată ca o componentă separată a situațiilor financiare ale unei întreprinderi, dar permite ca informațiile privind modificările capitalurilor proprii provenind din tranzacțiile de capital cu proprietarii sau din distribuțiile către aceștia să fie prezentate fie în cadrul situației financiare, fie, alternativ, în note. Pentru a prezenta modificările capitalurilor proprii în situația financiară intermediară, o întreprindere folosește formatul utilizat pentru cea mai recentă situație anuală.
14. Un raport financiar intermediar este întocmit pe o bază consolidată dacă cele mai recente situații financiare anuale ale întreprinderii au fost situații consolidate. Situațiile financiare separate ale societății-mamă nu sunt consecvente sau comparabile cu situațiile consolidate cuprinse în ultimul raport financiar anual. În cazul în care raportul financiar anual al unei întreprinderi 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 intermediar al întreprinderii.

Note explicative selectate

15. Un utilizator al raportului financiar intermediar al unei întreprinderi va avea, de asemenea, acces la cel mai recent raport financiar anual al întreprinderii. Prin urmare, nu este necesar ca notele la un raport financiar intermediar să furnizeze actualizări, relativ nesemnificative, cu privire la informații care au fost deja raportate în notele la cel mai recent raport anual. La un termen intermediar, este mai utilă o explicație a evenimentelor și tranzacțiilor semnificative pentru înțelegerea modifi-

▼ B

cărilor survenite în poziția financiară și performanțele întreprinderii de la data celui mai recent raport anual.

16. *O întreprindere va include cel puțin următoarele informații în notele la situațiile sale financiare intermediare, dacă sunt semnificative și dacă nu au fost evidențiate în altă parte în cadrul raportului financiar intermediar. Informațiile vor fi raportate, în general, cumulate de la sfârșitul exercițiului anterior până la data intermediară. Cu toate acestea, o întreprindere va prezenta, de asemenea, toate evenimentele sau tranzacțiile semnificative pentru înțelegerea perioadei intermediare curente:*
- (a) *o declarație conform căreia în situațiile financiare intermediare au fost aplicate aceleași politici contabile și metode de calcul ca și în ultimele situații financiare anuale sau, în cazul în care politicile și metodele în cauză au fost modificate, o prezentare a naturii și efectului acestei modificări;*
 - (b) *explicații privind periodicitatea și ciclicitatea operațiunilor intermediare;*
 - (c) *natura și valoarea elementelor care sunt neobișnuite prin natura, mărimea sau incidența lor și care afectează activele, pasivele, capitalurile proprii, rezultatul net sau fluxurile de numerar.*
 - (d) *natura și valoarea modificărilor survenite în estimările valorilor raportate în perioadele intermediare precedente ale exercițiului financiar curent sau ale modificărilor survenite în estimările valorilor raportate în exerciții financiare anterioare, dacă modificările în cauză au avut un efect semnificativ în cursul perioadei intermediare;*
 - (e) *emisiuni, răscumpărări și rambursări de titluri de împrumut și de capitaluri proprii;*
 - (f) *dividendele plătite (în total sau pe acțiuni), separat pentru acțiuni ordinare și alte acțiuni;*
 - (g) *veniturile sectoriale și rezultatul sectorial pentru baza primară de raportare sectorială a întreprinderii: sectoare de activitate sau geografice (prezentarea datelor sectoriale este necesară într-un raport financiar intermediar al unei întreprinderi doar în cazul în care IAS 14, Raportarea sectorială, impune ca întreprinderea respectivă să prezinte date sectoriale în situațiile sale financiare anuale);*
 - (h) *evenimente semnificative ulterioare sfârșitului perioadei intermediare care nu au fost reflectate în situațiile financiare aferente perioadei intermediare;*
 - (i) *efectul modificărilor survenite în structura întreprinderii în perioada intermediară, inclusiv combinări de întreprinderi, achiziții sau cedări de filiale și investiții pe termen lung, restructurări și activități în curs de întrerupere și*
 - (j) *modificări ale pasivelor și activelor contingente care au avut loc de la data ultimului bilanț anual.*
17. În continuare sunt prezentate exemple ale tipurilor de informații a căror prezentare este prevăzută de punctul 16. Standardele internaționale de contabilitate conțin prevederi privind prezentarea multora dintre aceste elemente:
- (a) *diminuarea stocurilor până la valoarea realizabilă netă și stornarea oricăror astfel de devalorizări;*
 - (b) *recunoașterea unei pierderi rezultate din deprecierea imobilizărilor corporale, a activelor necorporale sau a altor active, precum și reluarea unei astfel de pierderi din depreciere;*
 - (c) *reluarea oricărui provizion pentru costurile de restructurare;*
 - (d) *achiziții și cesiuni de imobilizări corporale;*
 - (e) *angajamente de achiziționare de imobilizări corporale;*
 - (f) *soluționarea litigiilor;*
 - (g) *corectarea erorilor fundamentale din datele financiare raportate anterior;*

▼B

- (h) elemente extraordinare;
 - (i) orice datorie neachitată sau orice încălcare a acordurilor de plată a datoriilor care nu au fost corectate ulterior și
 - (j) tranzacții cu părțile afiliate.
18. Alte standarde internaționale de contabilitate specifică informațiile care trebuie furnizate în situațiile financiare. În acest context, situațiile financiare reprezintă un set complet de situații financiare de tipul celor care sunt incluse, în mod normal, în raportul financiar anual și, câteodată, în alte rapoarte. Informațiile a căror prezentare este impusă de alte standarde internaționale de contabilitate nu sunt necesare în cazul în care raportul financiar intermediar al unei întreprinderi include doar situații financiare condensate și note explicative specifice și nu un set complet de situații financiare.

Prezentări de informații privind conformitatea cu IAS

19. ***În cazul în care raportul financiar intermediar al unei întreprinderi este conform cu prezentul standard internațional de contabilitate, acest fapt va fi menționat. Un raport financiar intermediar nu va fi prezentat ca fiind în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate decât dacă satisface toate cerințele fiecărui standard aplicabil și ale fiecărei interpretări aplicabile a Comitetului permanent pentru interpretări.***

Perioade pentru care se cere prezentarea situațiilor financiare intermediare

20. ***Rapoartele intermediare vor include situații financiare intermediare (condensate sau complete) pentru următoarele perioade:***
- (a) ***bilanțul la sfârșitul perioadei intermediare curente și un bilanț comparativ, la sfârșitul exercițiului financiar imediat anterior;***
 - (b) ***contul de profit și pierdere pentru perioada intermediară curentă și, cumulativ, pentru exercițiul financiar curent până la data raportării intermediare, precum și contul de profit și pierdere comparative pentru perioadele intermediare comparabile (curente și până la data raportării intermediare) din exercițiul financiar imediat anterior;***
 - (c) ***situația privind modificările capitalurilor proprii, cumulativ pentru exercițiul financiar la zi, cu o situație comparativă pentru perioada comparabilă până la data raportării intermediare din exercițiul financiar imediat anterior și***
 - (d) ***situația fluxului de numerar, cumulativ pentru exercițiul financiar curent la zi, cu o situație comparativă pentru perioada comparabilă până la data raportării intermediare din exercițiul financiar imediat anterior.***
21. Pentru o întreprindere a cărei activitate prezintă un puternic caracter sezonier, ar putea fi utile informațiile financiare pentru cele douăsprezece luni care se încheie la data raportării intermediare și informațiile comparative pentru perioada precedentă de douăsprezece luni. În consecință, întreprinderile care au o activitate cu un puternic caracter sezonier sunt încurajate să aibă în vedere raportarea unor astfel de informații suplimentar informațiilor a căror prezentare este impusă de punctul anterior.
22. Apendicele A ilustrează perioadele pe care le va prezenta o întreprindere care raportează semestrial și o întreprindere care raportează trimestrial.

Importanța relativă

23. ***Pentru luarea unei decizii asupra modului de recunoaștere, clasificare sau prezentare a unui element în rapoartele financiare intermediare, importanța relativă se evaluează raportat la datele financiare aferente perioadei intermediare. Pentru efectuarea evaluărilor privind importanța relativă, se va ține cont de faptul că evaluarea se bazează pe estimări într-o măsură mai mare decât evaluarea datelor financiare anuale.***
24. Prefața la Standardele internaționale de contabilitate prevede că „standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative”. Cadrul general prevede că „informațiile sunt semnificative dacă omiterea sau prezentarea lor eronată poate influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare”.

▼B

IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile, prevede prezentarea separată a elementelor extraordinare semnificative, a elementelor ordinare neobișnuite, a activităților întrerupte, a modificărilor în estimările contabile, a erorilor fundamentale și a modificărilor în politicile contabile. IAS 8 nu cuprinde prevederi cuantificate referitoare la importanța relativă.

25. În timp ce pentru evaluarea importanței relative este întotdeauna nevoie de un raționament profesional, în conformitate cu prezentul standard, decizia de recunoaștere și prezentare a datelor aferente perioadei intermediare se bazează pe criteriul unei mai bune înțelegeri a cifrelor intermediare. Astfel, de exemplu, elementele neobișnuite sau extraordinare, modificările politicilor contabile sau ale estimărilor, precum și erorile fundamentale sunt înregistrate și prezentate în funcție de importanța lor relativă comparativ cu datele aferente perioadei intermediare, pentru a evita concluziile greșite care ar putea rezulta din neprezentarea acestora. Obiectivul general este de a asigura întocmirea unui raport financiar intermediar care să cuprindă toate informațiile relevante pentru o bună înțelegere a poziției financiare și a performanțelor întreprinderii pe durata perioadei intermediare.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

26. *Atunci când estimarea unei sume raportate într-o perioadă intermediară se modifică semnificativ în cursul perioadei intermediare finale a exercițiului financiar, dar pentru perioada intermediară finală în cauză nu se publică un raport financiar separat, natura și valoarea modificării estimării vor fi prezentate într-o notă la situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar respectiv.*
27. IAS 8 impune prezentarea naturii și (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 informații similare într-un raport financiar intermediar. Printre exemple se numără modificările estimărilor survenite în perioada intermediară finală privind devalorizarea stocurilor, restructurări sau pierderi din depreciere care au fost raportate într-o perioadă intermediară anterioară a exercițiului financiar. Cerințele de la punctul anterior privind prezentarea informațiilor sunt consecvente cu cerințele IAS 8 și au un domeniu de aplicare mai restrâns – referindu-se doar la modificările estimării. O întreprindere nu este obligată să includă informații financiare suplimentare pentru perioada intermediară în situațiile sale financiare anuale.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Politici contabile similare cu situațiile financiare anuale

28. *O întreprindere va aplica în situațiile financiare intermediare aceleași politici contabile ca în situațiile financiare contabile anuale, cu excepția modificărilor survenite în politicile contabile după data celor mai recente situații financiare anuale, care vor fi reflectate în următoarele situații financiare anuale. Cu toate acestea, frecvența de raportare a întreprinderii (anual, semestrial sau trimestrial) nu va trebui să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale. În acest sens, evaluările efectuate pentru raportarea intermediară se fac pe baza informațiilor de la începutul exercițiului până la data raportării intermediare.*
29. Cerința ca o întreprindere să aplice în situațiile financiare intermediare aceleași politici contabile ca în situațiile anuale poate părea să sugereze că evaluările pentru perioadele intermediare se fac ca și cum fiecare perioadă intermediară ar reprezenta o perioadă independentă de raportare. Cu toate acestea, prevăzând că frecvența de raportare a unei întreprinderi nu trebuie să afecteze evaluarea rezultatelor sale anuale, punctul 28 confirmă faptul că o perioadă intermediară este o parte componentă a unui exercițiu financiar mai larg. Evaluările de la începutul anului până la data raportării intermediare pot implica modificări ale estimărilor sumelor raportate în perioadele intermediare anterioare ale exercițiului financiar curent. Cu toate acestea, principiile de recunoaștere a activelor, pasivelor, veniturilor și cheltuielilor pentru

▼B

perioadele intermediare sunt aceleași ca în cazul situațiilor financiare anuale.

30. Exemple:
- (a) principiile de recunoaștere și evaluare a pierderilor rezultate din diminuarea stocurilor, restructurări sau deprecieri într-o perioadă intermediară sunt cele pe care o întreprindere le-ar utiliza dacă ar întocmi numai situații financiare anuale. Cu toate acestea, dacă astfel de elemente sunt recunoscute și evaluate într-o perioadă intermediară, iar estimarea se modifică într-o perioadă intermediară ulterioară a exercițiului financiar, estimarea inițială este modificată în perioada intermediară ulterioară fie prin recunoașterea unei pierderi suplimentare, fie prin reluarea valorii recunoscute anterior;
 - (b) un cost care nu satisface definiția activului la sfârșitul unei perioade intermediare nu este amânat în bilanț nici în așteptarea unor informații viitoare referitoare la respectarea definiției activului, nici pentru egalizarea veniturilor în perioadele intermediare din cadrul exercițiului financiar și
 - (c) cheltuielile cu impozitul pe profit sunt recunoscute în fiecare perioadă intermediară pe baza celei mai bune estimări a ratei medii ponderate anuale a impozitului pe profit preconizate pentru întregul exercițiu financiar. Este posibil ca sumele acumulate drept cheltuieli cu impozitul pe profit într-o perioadă intermediară să necesite ajustarea într-o perioadă intermediară ulterioară din același exercițiu financiar, dacă se modifică estimarea privind rata anuală a impozitului pe profit.
31. Conform Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare (Cadrul general), recunoașterea reprezintă „procesul de încorporare în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unui element care satisface definiția unui element și îndeplinește criteriile de recunoaștere”. Definițiile activelor, pasivelor, veniturilor și cheltuielilor sunt fundamentale pentru recunoaștere atât pentru raportările financiare anuale, cât și pentru cele intermediare.
32. Pentru active, se aplică aceleași teste privind beneficiile economice viitoare la termenele intermediare și la sfârșitul exercițiului financiar al unei întreprinderi. 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 intermediare. În mod similar, un pasiv la o dată de raportare intermediară va trebui să reprezinte o obligație existentă la data respectivă, la fel ca la data raportării anuale.
33. O caracteristică esențială a veniturilor (a veniturilor din activitățile curente) și cheltuielilor este aceea că intrările și ieșirile aferente de active și pasive au avut deja loc. Veniturile și cheltuielile aferente sunt recunoscute dacă intrările și ieșirile în cauză au avut deja loc; altfel, ele nu sunt înregistrate. Cadrul general arată că „cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când apare o scădere a beneficiilor economice viitoare, aferentă unei scăderi a unui activ sau unei majorări a unui pasiv care poate fi măsurată credibil ... Cadrul general nu permite recunoașterea în bilanț a elementelor care nu sunt conforme cu definiția activelor sau pasivelor”.
34. La evaluarea activelor, pasivelor, veniturilor, cheltuielilor și fluxurilor de numerar raportate în situațiile financiare, o întreprindere 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 pe o bază cumulată de la începutul exercițiului.
35. Pentru efectuarea evaluărilor din situațiile sale financiare pentru primele șase luni, o întreprindere care raportează semestrial utilizează informațiile care devin disponibile până la jumătatea anului sau imediat după aceea, iar pentru o perioadă de douăsprezece luni, informațiile disponibile până la sfârșitul anului sau imediat după aceea. Evaluările pentru perioada de douăsprezece luni vor reflecta orice modificări survenite în estimările valorilor raportate pentru prima perioadă de șase luni. Valorile raportate în situațiile financiare intermediare 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 întreprindere care raportează mai frecvent decât semestrial evaluează veniturile și cheltuielile pe o bază cumulată până la data raportării pentru

▼B

fiecare perioadă intermediară, utilizând informațiile de care dispune în momentul întocmirii fiecărui set de situații financiare. Valorile veniturilor și cheltuielilor raportate în perioada intermediară curentă vor reflecta orice schimbări survenite în estimările valorilor raportate în perioadele intermediare anterioare pe parcursul exercițiului financiar. Valorile raportate în perioadele intermediare anterioare nu sunt ajustate retroactiv. Cu toate acestea, punctul 16 litera (d) și punctul 26 impun prezentarea naturii și valorii oricărei modificări semnificative a estimărilor.

Venituri încasate sezonier, ciclic sau ocazional

37. ***Veniturile încasate sezonier, ciclic sau ocazional pe parcursul unui exercițiu financiar nu vor fi anticipate sau amânate la data unei raportări intermediare dacă anticiparea sau amânarea nu ar fi oportune la sfârșitul exercițiului financiar al întreprinderii.***
38. Exemplele includ veniturile din dividende, redevențe și subvenții guvernamentale. De asemenea, unele întreprinderi obțin în mod constant venituri mai mari în anumite perioade intermediare ale exercițiului financiar decât în altele, de exemplu, veniturile sezoniere ale comerțanților cu amănuntul. Astfel de venituri sunt recunoscute atunci când survin.

Costuri suportate inegal în cursul exercițiului financiar

39. ***Costurile suportate inegal în cursul exercițiului financiar al unei întreprinderi vor fi anticipate sau amânate în scopul raportării intermediare dacă și numai dacă anticiparea sau amânarea aceluși tip de costuri este, de asemenea, oportună la sfârșitul exercițiului financiar.***

Aplicarea principiilor de recunoaștere și evaluare

40. Apendicele B oferă exemple de aplicare a principiilor generale de recunoaștere și evaluare prevăzute în punctele 28-39.

Utilizarea estimărilor

41. ***Procedurile de evaluare care vor fi aplicate la elaborarea unui raport financiar intermediar sunt concepute astfel încât să asigure că informațiile rezultate sunt credibile și că toate informațiile financiare semnificative care sunt relevante pentru înțelegerea poziției financiare sau a performanțelor întreprinderii sunt prezentate în mod corespunzător. Dacă evaluările pentru rapoartele financiare anuale și pentru cele intermediare se fac pe baza unor estimări rezonabile, întocmirea rapoartelor financiare intermediare va necesita, în general, utilizarea într-o mai mare măsură a metodelor de estimare decât rapoartele financiare anuale.***
42. Apendicele C prezintă exemple de utilizare a estimărilor în perioadele intermediare.

RETRATAREA SITUAȚIILOR PENTRU PERIOADELE INTERMEDIARE RAPORTATE ANTERIOR

43. ***O modificare a politicii contabile, alta decât cele pentru care tranziția este specificată de un nou standard internațional de contabilitate, va fi reflectată prin:***
- (a) ***retratarea situațiilor financiare pentru perioadele intermediare precedente ale exercițiului financiar curent și pentru perioadele intermediare comparabile ale exercițiilor financiare anterioare (a se vedea punctul 20), dacă întreprinderea aplică tratamentul contabil de bază specificat de IAS 8 sau***
- (b) ***retratarea situațiilor financiare pentru perioadele intermediare precedente ale exercițiului financiar curent, dacă întreprinderea aplică tratamentul contabil alternativ permis de IAS 8. În acest caz, perioadele intermediare comparabile din exercițiile financiare anterioare nu sunt retratate.***
44. Unul dintre obiectivele principiului precedent este de a asigura aplicarea unei singure politici contabile unei anumite clase de tranzacții pe toata 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, dacă acest lucru este posibil. Cu toate acestea, dacă valoarea ajustării aferente exercițiilor financiare anterioare nu poate fi determinată rezonabil, în confor-

▼ B

mitate cu IAS 8, noua politică este aplicată prospectiv. O alternativă permisă este includerea integrală a ajustării retrospective cumulate la determinarea profitului net sau a pierderii nete a perioadei în care s-a schimbat politica contabilă. Efectul principiului de la punctul 43 este că impune ca, pe durata exercițiului financiar curent, orice modificare a politicii contabile să se aplice retroactiv de la începutul exercițiului financiar.

45. A permite reflectarea unei modificări a politicii contabile de la o dată intermediară ar însemna a permite aplicarea a două politici diferite unei anumite clase de tranzacții în cursul unui singur exercițiu financiar. Rezultatul va consta în dificultăți în alocarea diverselor elemente între perioadele intermediare, rezultate din exploatare neclare, complicații în analiza și inteligibilitatea informațiilor din perioada intermediară.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

46. *Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată.*

▼ M3**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 5****Active immobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte**

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-5
Clasificarea activelor immobilizate (sau a grupurilor destinate cedării) ca deținute în vederea vânzării	6-14
Active immobilizate ce urmează a fi casate	13-14
Evaluarea activelor immobilizate (sau a grupurilor destinate cedării) clasificate ca deținute în vederea vânzării	15-29
Evaluarea unui activ immobilizat (sau grup destinat cedării)	15-19
Recunoașterea pierderilor din depreciere și a reluărilor	20-25
Modificări ale planului de vânzare	26-29
Prezentare și descriere	30-42
Prezentarea activităților întrerupte	31-36
Câștiguri sau pierderi din activități continue	37
Prezentarea unui activ immobilizat sau grup destinat cedării clasificat ca deținut în vederea vânzării	38-40
Informații suplimentare	41-42
Dispoziții tranzitorii	43
Data intrării în vigoare	44
Abrogarea IAS 35	45

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este de a descrie contabilizarea activelor deținute în vederea vânzării, precum și prezentarea *activităților întrerupte*. În special, prezentul IFRS se referă la următoarele cerințe:
- activele care întrunesc condițiile pentru a fi clasificate ca fiind active deținute în vederea vânzării evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și *valoarea justă* minus *costurile de vânzare*, precum și întreruperea înregistrării deprecierei acestor active
și
 - activele care întrunesc condițiile pentru a fi clasificate ca fiind active deținute în vederea vânzării sunt prezentate în mod separat în bilanț,

▼M3

iar rezultatele activităților întrerupte sunt prezentate separat în contul de profit și pierderi.

DOMENIU DE APLICARE

2. Cerințele de clasificare și prezentare impuse de prezentul IFRS se aplică tuturor activelor imobilizate (*) și tuturor grupurilor destinate cedării ale unei entități. Cerințele de evaluare ale prezentului IFRS se aplică tuturor activelor imobilizate și tuturor grupurilor destinate cedării (așa cum au fost definite la punctul 4), cu excepția acelor active enumerate la punctul 5, care urmează a continua să fie evaluate conform standardului menționat.
3. Activele clasificate drept active imobilizate în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (așa cum a fost revizuit în 2003) nu sunt reclasificate în active circulante până când nu îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în conformitate cu prezentul IFRS. Activele aparținând unei anumite categorii pe care o entitate economică le-ar considera active imobilizate achiziționate exclusiv cu intenția de a fi revândute nu se clasifică drept active circulante, cu excepția cazului în care ele îndeplinesc acele criterii de încadrare în active deținute în vederea vânzării conform prezentului IFRS.
4. În anumite cazuri o entitate poate ceda un grup de active, ceea ce ar putea conduce la stingerea unor pasive conexe în cadrul unei singure tranzacții. Un asemenea grup destinat cedării poate reprezenta un grup de unități generatoare de numerar, un element unic generator de numerar sau o componentă a unui element generator de numerar. (**) Grupul poate include orice active sau pasive ale unei entități, inclusiv active circulante, pasive curente sau active scutite de punctul 5 de la cerințele de evaluare ale acestui IFRS. În cazul în care un activ imobilizat în cadrul ariei de evaluare a acestui IFRS face parte dintr-un grup destinat cedării, cerințele de evaluare ale acestui IFRS se aplică asupra întregului grup, astfel încât întregul grup este evaluat la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare. Cerințele pentru evaluarea activelor și pasivelor individuale în cadrul grupului destinat cedării sunt stabilite la punctele 18, 19 și 23.
5. Dispozițiile prezentului IFRS (***) privind evaluarea nu se aplică următoarelor active, care fac obiectul standardelor enumerate, fie că sunt active individuale, fie că fac parte dintr-un grup destinat cedării:
 - (a) active de natura impozitelor amânate (IAS 12 *Impozitul pe profit*).
 - (b) active de natura beneficiilor angajaților (IAS 19 *Beneficiile angajaților*).
 - (c) active financiare care fac obiectul IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.
 - (d) active imobilizate care sunt contabilizate în conformitate cu modelul valorii juste din IAS 40 *Investiții imobiliare*.
 - (e) active imobilizate evaluate la valoarea actuală minus costurile estimate la momentul vânzării în conformitate cu IAS 41 *Agricultura*.
 - (f) drepturi contractuale decurgând din contracte de asigurări, așa cum sunt definite în IFRS 4 *Contracte de asigurări*.

(*) Pentru activele 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 12 luni de la data încheierii bilanțului contabil. Punctul 3 se aplică în cazul clasificării unor astfel de active.

(**) Cu toate acestea, atunci când se așteaptă ca fluxurile de trezorerie legate de active să fie în principal generate din vânzarea, și nu din utilizarea acestora continuă, acestea devin mai puțin dependente de fluxuri de trezorerie generate de alte active, iar grupul destinat cedării care a fost parte componentă a unei unități generatoare de numerar devine el însuși o unitate generatoare de numerar.

(***) Cu excepția punctelor 18 și 19 care impun ca activele în cauză să fie evaluate în conformitate cu alte IFRS aplicabile.

▼M3

CLASIFICAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE (SAU A GRUPURILOR DESTINATE CEDĂRII) CA FIIND DEȚINUT ÎN VEDEREA VÂNZĂRII

6. **O entitate cataloghează un activ imobilizat (sau grup destinate cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării, în cazul în care valoarea sa contabilă este recuperată în principal printr-o operațiune de vânzare, și nu prin utilizarea sa continuă.**
7. În acest caz, activul sau grupul destinat cedării necesar să fie disponibil pentru o vânzare imediată, așa cum se prezintă acesta la momentul respectiv, supus numai clauzelor uzuale în cazul vânzării de astfel de active sau grupuri destinate cedării, iar vânzarea lui să aibă o probabilitate ridicată.
8. Pentru ca probabilitatea vânzării să fie ridicată, este necesar ca un grup adecvat al conducerii să fie hotărât să aplice un plan de vânzare a activului (sau a grupului destinat cedării), prin dezvoltarea unui program activ de căutare a potențialilor cumpărători și de încheiere a planului. Mai mult, activul (sau grupul destinat cedării) este necesar să fie în mod activ promovat în vederea vânzării la un preț corelat în mod rezonabil cu valoarea justă curentă a activului. În plus, vânzarea este considerată completă dacă ea se înscrie în cadrul unui an de la data clasificării, cu excepțiile permise de punctul 9, iar acțiunile necesare îndeplinirii planului este necesar să indice că este puțin probabil ca modificări semnificative să influențeze derularea acestuia sau chiar să ducă la întreruperea sa.
9. Anumite evenimente sau circumstanțe pot prelungi perioada necesară vânzării peste un an. O prelungire a perioadei necesare vânzării nu împiedică clasificarea unui activ sau a unui grup destinat cedării ca deținut în vederea vânzării dacă întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanțe în afara controlului entității, fiind suficiente dovezi că entitatea este în continuare angajată în derularea planului de vânzare a activului sau a grupului destinat cedării. Acesta este cazul în care sunt întrunite criteriile menționate în apendicele B.
10. Operațiunile de vânzare includ schimburi de active imobilizate pentru alte active imobilizate, în cazul în care schimbul îmbracă forma comercială în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*.
11. Atunci când o entitate achiziționează un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) exclusiv cu intenția vânzării ulterioare, este necesar să catalogheze activul imobilizat (sau un grup destinat cedării) ca deținut în vederea vânzării la momentul achiziției numai dacă este îndeplinită cerința perioadei de un an menționată la punctul 8 (cu excepția prevăzută la punctul 9) și dacă este foarte probabil ca alte criterii prevăzute la punctele 7 și 8 încă neîntrunite la momentul achiziției să fie îndeplinite într-o perioadă scurtă de timp anterioară achiziției (în general de trei luni).
12. În cazul în care criteriile menționate la punctele 7 și 8 sunt îndeplinite după data închiderii exercițiului financiar, entitatea nu prezintă un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) ca deținut în vederea vânzării în situațiile financiare întocmite. Totuși, în cazul în care criteriile sunt întrunite după data închiderii exercițiului, dar înainte de aprobarea situațiilor financiare, entitatea are obligația de a prezenta informațiile menționate la punctul 41 literele (a), (b) și (d) în notele explicative la bilanț.

Active imobilizate ce urmează a fi casate

13. O entitate nu cataloghează ca fiind deținut în vederea vânzării un activ imobilizat (sau un grup destinat cedării) ce urmează a fi casat. Aceasta decurge din faptul că valoarea sa contabilă este recuperată în principal prin utilizare continuă. Cu toate acestea, în cazul în care grupul destinat cedării ce urmează a fi casat îndeplinește criteriile menționate la punctul 32 literele (a)-(c), entitatea prezintă rezultatul și fluxul de trezorerie generat de acesta ca activități întrerupte în conformitate cu punctele 33 și 34 la data la care grupul încetează a mai fi utilizat. Activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) ce urmează a fi casate sunt acele active utilizate până la sfârșitul duratei de viață sau care urmează a fi scoase din funcțiune, și nu vândute.
14. O entitate nu înregistrează un activ ce a fost scos temporar din funcțiune drept activ casat.

▼ **M3****EVALUAREA ACTIVELOR IMOBILIZATE (SAU A GRUPURILOR DESTINATE CEDĂRII) CLASIFICATE CA DEȚINUTE ÎN VEDEREA VÂNZĂRII***Evaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării)*

15. **O entitate evaluează un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile de vânzare.**
16. În cazul în care un activ nou achiziționat (sau grup destinat cedării) îndeplinește criteriile de încadrare în categoria celor deținute în vederea vânzării (a se vedea punctul 11), aplicarea punctului 15 conduce la evaluarea activului (sau a grupului destinat cedării) la recunoașterea inițială, în cazul în care nu ar fi fost clasificată astfel de la cost la valoarea cea mai mică dintre valoarea sa contabilă și valoarea sa justă mai puțin costurile de vânzare. Astfel, în cazul în care activul (sau grupul destinat cedării) este achiziționat în cadrul unei combinații de întreprinderi, acesta este evaluat la valoarea justă mai puțin costurile de vânzare.
17. Atunci când se așteaptă ca vânzarea să intervină în mai mult de un an, entitatea evaluează costurile privind vânzarea la valoarea lor actuală. Orice creștere a valorii actuale a costurilor privind vânzarea care apare ca urmare a trecerii timpului este prezentată în contul de profit și pierderi drept cost de finanțare.
18. Imediat înainte de încadrarea inițială a unui activ (sau grup destinat cedării) în categoria activelor deținute în vederea vânzării, valoarea netă contabilă a acestuia (sau a tuturor activelor și pasivelor din cadrul grupului respectiv) este evaluată în conformitate cu IFRS aplicabile.
19. În cadrul reevaluărilor ulterioare ale grupului destinat cedării valoarea contabilă a oricăror active și pasive care nu fac obiectul cerințelor de evaluare ale acestui IFRS, dar care sunt incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării se reevaluează în conformitate cu IFRS aplicabile înainte ca valoarea justă minus costurile de vânzare ale grupului destinat cedării să fie reevaluată.

Recunoașterea pierderilor din depreciere și a reluărilor

20. O entitate recunoaște o pierdere din depreciere pentru oricare scădere inițială sau ulterioară a valorii contabile a unui activ (sau grup destinat cedării) până când această valoare contabilă este egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare în măsura în care aceasta nu a fost recunoscută în conformitate cu punctul 19.
21. O entitate recunoaște un câștig din orice creștere ulterioară a valorii juste minus costurile de vânzare a 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.
22. O entitate recunoaște un câștig din orice creștere ulterioară a valorii juste minus costurile vânzării unui grup destinat cedării:
 - (a) în măsura în care el 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 fac obiectul cerințelor de evaluare ale prezentului IFRS.
23. Pierderea din depreciere (sau orice câștig ulterior) recunoscută în cazul unui grup destinat cedării reduce (sau crește) valoarea de bilanț a activelor imobilizate componente ale grupului ce fac obiectul cerințelor de evaluare ale prezentului IFRS, în scopul alocării descrise la punctele 104 literele (a) și (b) și 122 din IAS 36 (revizuit în 2004).
24. Un câștig sau o pierdere nerecunoscut(ă) anterior datei vânzării activelor imobilizate (sau a grupului destinat cedării) este recunoscut(ă) la data derecunoașterii. Cerințele legate de derecunoaștere sunt stabilite în:

▼ **M3**

- (a) punctele 67-72 ale IAS 16 (revizuit în 2003) pentru mijloace fixe și
 - (b) punctele 112-117 ale IAS 38 *Imobilizări necorporale* (revizuit în 2004) pentru active necorporale.
25. O entitate nu procedează la înregistrarea deprecierei sau amortizării unui activ imobilizat atâta timp cât acesta este clasificat ca fiind 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 decurgând din pasive legate de un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării continuă să fie recunoscute.

Modificări ale planului de vânzare

26. În cazul în care o entitate a înregistrat un activ (sau grup destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării, dar criteriile menționate la punctele 7-9 nu mai sunt îndeplinite, entitatea încetează să clasifice activul (sau grupul destinat cedării) ca fiind deținut în vederea vânzării.
27. Entitatea evaluează un activ imobilizat ce încetează a mai fi clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau care încetează a mai face parte dintr-un grup destinat cedării înregistrat ca fiind deținut în vederea vânzării) la cea mai mică valoare dintre:
- (a) valoarea sa de bilanț înainte ca activul (sau grupul destinat cedării) să fie clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării ajustată cu orice amortizare, depreciere sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul (sau grupul destinat cedării) nu ar fi fost clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării,
 - și
 - (b) *valoarea de înlocuire* la data deciziei ulterioare de a nu mai fi vândut. (*)
28. Entitatea include orice ajustare necesară la valoarea de bilanț a activului imobilizat ce încetează a mai fi înregistrat ca fiind deținut în vederea vânzării în venituri (**) din activități continue în exercițiul în care criteriile menționate la punctele 7-9 nu mai sunt îndeplinite. Entitatea prezintă această ajustare în același capitol al contului de profit și pierderi utilizat pentru reflectarea profitului sau pierderii, în cazul în care există, recunoscut(ă) în conformitate cu punctul 37.
29. În cazul în care o entitate exclude un activ sau un pasiv dintr-un grup destinat cesiunii clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării, activele și pasivele rămase a fi vândute continuă să fie evaluate ca un grup numai în măsura în care grupul îndeplinește criteriile punctelor 7-9. Altfel, activele imobilizate rămase ale grupului care în mod individual îndeplinesc criteriile de a fi clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sunt evaluate în mod individual la valoarea cea mai mică dintre valoarea de bilanț și valoarea justă minus costurile de vânzare la acea dată. Activele imobilizate care nu mai îndeplinesc criteriile încetează a mai fi clasificate ca deținute în vederea vânzării în conformitate cu punctul 26.

PREZENTARE ȘI DESCRIERE

30. **O entitate prezintă informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare să estimeze efectele financiare ale activităților întrerupte și ale cedării activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării).**

Prezentarea activităților întrerupte

31. Noțiunea de componentă a unei entități include operațiuni și fluxuri de trezorerie care pot fi în mod clar diferențiate, operațional sau din considerente de raportare financiară, de restul entității. Cu alte cuvinte, o

(*) În cazul în care un activ imobilizat este componenta unei unități generatoare de numerar, valoarea sa de înlocuire este cea valoare contabilă care ar fi fost recunoscută după alocarea oricărei pierderi din depreciere suportate de unitatea generatoare de numerar în conformitate cu IAS 36.

(**) Cu excepția cazului în care activul nu este un mijloc fix sau un activ intangibil care fusese reevaluat conform IAS 16 sau IAS 38 înainte de clasificarea sa ca fiind deținut în vederea vânzării, caz în care ajustarea este să fie tratată ca o diferență din reevaluare.

▼ M3

componentă a unei entități este o unitate generatoare de lichidități sau un grup de unități generatoare de numerar atâta timp cât este deținută în vederea folosinței.

32. O operație întreruptă este o componentă a unei entități care fie a fost casată, fie a fost clasificată ca deținută în vederea vânzării
- și
- (a) reprezintă un segment distinct major al afacerii sau o zonă geografică de operații,
- (b) este parte a unui plan unic coordonat de desființare a unui segment distinct major al afacerii sau a unei arii geografice de operații
- sau
- (c) este o sucursală achiziționată exclusiv în scopul revânzării.
33. O entitate are obligația de a prezenta:
- (a) singură sumă în contul de profit și pierderi cuprinzând totalul dintre:
- (i) profitul net sau pierderea după impozitare sau pierderea din activități întrerupte
- și
- (ii) profitul net sau pierderea după impozitare sau pierderea recunoscut(ă) din evaluarea la valoarea justă mai puțin costurile de vânzare sau din casarea activelor sau grupurilor destinate cedării reprezentând activități întrerupte.
- (b) analiza sumei prezentate la litera (a) în ceea ce privește:
- (i) veniturile, cheltuielile și profitul sau pierderea de dinaintea impozitării din activități întrerupte;
- (ii) cheltuielile aferente acestora privind impozitul pe profit, așa cum sunt cerute de punctul 81 litera (h) din IAS 12;
- (iii) câștigul sau pierderea recunoscut(ă) din evaluarea valorii juste minus costurile de vânzare sau din casarea activelor imobilizate sau a grupurilor destinate cedării constituind activitățile întrerupte
- și
- (iv) cheltuielile aferente acestora privind impozitul pe profit, așa cum sunt cerute de punctul 81 litera (h) din IAS 12.
- Analiza poate fi prezentată în notele explicative sau în contul de profit și pierderi. În cazul în care aceasta este prezentată în contul de profit și pierderi, ea este prezentată într-o secțiune identificată ca fiind legată de activitățile întrerupte, deci separat de activitățile curente. Analiza nu este necesară în cazul grupurilor destinate cedării care sunt filiale nou-achiziționate care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării din momentul achiziției (a se vedea punctul 11).
- (c) fluxurile nete de trezorerie care pot fi atribuite activităților de exploatare, investiții și finanțare ale activităților întrerupte. Aceste informații pot fi prezentate fie în notele explicative, fie în situațiile financiare. Ele nu sunt necesare în cazul grupurilor destinate cedării nou-achiziționate care îndeplinesc criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării din momentul achiziției (a se vedea punctul 11).
34. O entitate prezintă din nou informațiile de la punctul 33 pentru perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare astfel încât toate informațiile urmează a fi în strânsă legătură cu acele activități întrerupte la data întocmirii bilanțului pentru ultima perioadă prezentată.
35. Ajustările efectuate în perioada curentă la sumele prezentate anterior în activități întrerupte care sunt legate direct de cedarea unei activități întrerupte într-o perioadă anterioară sunt clasificate separat ca activități întrerupte. Natura și valoarea unei asemenea ajustări sunt prezentate. Exemple de situații în care asemenea ajustări pot apărea includ următoarele:

▼M3

- (a) rezolvarea incertitudinilor care apar în cazul tranzacțiilor de cesiune, cum ar fi ajustarea prețului de cumpărare și rezolvarea eventualelor litigii cu cumpărătorul;
 - (b) rezolvarea incertitudinilor care apar din și sunt legate în mod direct de activități ale unei componente înainte de cedarea sa, cum ar fi obligațiile decurgând din protecția mediului sau din garanția produsului, care cad în sarcina vânzătorului;
 - (c) achitarea obligațiilor ce decurg din planul de beneficii acordate salariaților, cu condiția ca aceasta să fie direct legată de tranzacția de cesiune.
36. În cazul în care o entitate încetează să clasifice o componentă ca deținută în vederea vânzării, rezultatele activităților acesteia care au fost prezentate anterior ca activități întrerupte în conformitate cu punctele 33-35 sunt reclasificate și incluse în venituri din activități curente pentru toate perioadele prezentate. Valorile aferente perioadelor precedente sunt descrise ca fiind prezentate din nou.

Câștiguri sau pierderi din activități continue

37. Orice câștig sau pierdere din reevaluarea unui activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării care nu îndeplinește caracteristicile unei activități întrerupte este inclus(ă) în contul de profit și pierderi rezultat din activități continue.

Prezentarea unui activ imobilizat sau grup destinat cedării clasificat ca deținut în vederea vânzării

38. O entitate prezintă un activ imobilizat clasificat ca deținut în vederea vânzării, precum și activele aparținând unui grup clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării în mod separat de celelalte active în cadrul bilanțului contabil. Pasivele ce rezultă dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării se prezintă separat de celelalte pasive în cadrul bilanțului contabil. Aceste active și pasive nu se compensează între ele și prezentate într-o valoare unitară. Clasele principale de active și pasive înregistrate ca fiind deținute în vederea vânzării se prezintă în mod separat fie în cadrul bilanțului, fie în cadrul notelor explicative, cu excepțiile permise la punctul 39. O entitate prezintă separat orice venit sau cheltuială cumulată(ă) recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii legate de un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat ca deținut în vederea vânzării.
39. În cazul în care un grup destinat cedării este reprezentat de o subunitate nou-achiziționată care îndeplinește criteriile pentru a fi clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării în momentul achiziției (a se vedea punctul 11), prezentarea claselor principale de active și pasive nu este necesară.
40. O entitate nu reclasifică sau nu prezintă din nou sume prezentate pentru active imobilizate sau pentru active și pasive legate de grupuri destinate cedării clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării în bilanțul contabil al perioadelor anterioare în scopul reflectării clasificării în cadrul bilanțului contabil aferent ultimului exercițiu.

Informații suplimentare

41. O entitate dezvăluie următoarele informații în cadrul notelor explicative aferente exercițiului în care un activ imobilizat sau un grup destinat cedării a fost fie clasificat ca deținut în vederea vânzării, fie vândut:
- (a) descriere a activului imobilizat (sau a grupului destinat cedării);
 - (b) descriere a evenimentelor și circumstanțelor în care a avut loc vânzarea sau care au condus la cesiunea planificată, precum și maniera și momentul acelei cedări;
 - (c) câștigul sau pierderea recunoscut(ă) în conformitate cu punctele 20-22, precum și, în cazul în care nu au fost prezentate în mod separat în cadrul contului de profit și pierderi, capitolul din cadrul acestuia care include acest câștig sau pierdere;

▼ M3

- (d) dacă este cazul, segmentul în care activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) este prezentat în conformitate cu IAS 14 *Raportarea pe segmente*.
42. În cazul în care fie punctul 26, fie punctul 29 este aplicabil, o entitate prezintă în perioada în care ia decizia modificării planului de vânzare a activului imobilizat (sau a grupului destinat cedării) o descriere a evenimentelor și circumstanțelor care au condus la această decizie, precum și a efectului acesteia asupra rezultatelor perioadei curente și a oricăror perioade anterior prezentate.

DISPOZIȚII TRANZITORII

43. IFRS este aplicat prospectiv în cazul activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care îndeplinesc criteriile pentru a fi clasificate ca deținute în vederea vânzării, precum și în cazul activităților care întrunesc criteriile pentru a fi clasificate ca întrerupte după orice dată înaintea datei de intrare în vigoare a IFRS. O entitate poate aplica cerințele impuse de prezentul IFRS la toate activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) care întrunesc criteriile pentru a fi clasificate ca deținute în vederea vânzării și la operațiile ce întrunesc criteriile pentru a fi clasificate ca întrerupte la orice dată înaintea intrării efective în vigoare a IFRS, cu condiția ca evaluările și orice informații necesare aplicării IFRS să fie obținute la momentul în care criteriile au fost îndeplinite pentru prima dată.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

44. Entitățile aplică prezentul IFRS pentru perioadele anuale începând cu sau după 1 ianuarie 2005. Aplicarea IFRS anterior acestei date este încurajată. În cazul în care o entitate aplică IFRS pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, are obligația de a prezenta acest fapt.

ABROGAREA IAS 35

45. IFRS înlocuiește IAS 35 *Activități întrerupte*.

▼ M3

APENDICELE A

Termeni definiți

Prezentul apendice constituie parte integrantă a IFRS.

activ circulant	<p>Acel activ care îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:</p> <p>(a) se așteaptă a fi realizat, vândut sau consumat în cadrul ciclului normal de producție al unei entități;</p> <p>(b) este deținut în principal în scopul comercializării;</p> <p>(c) se așteaptă a fi realizat în maximum un an de la data închiderii exercițiului financiar</p> <p>sau</p> <p>(d) reprezintă lichidități sau echivalente de lichidități, cu excepția cazului în care nu este permisă utilizarea lor în schimburi valutare sau în stingerea unor pasive timp de cel puțin 12 luni de la data întocmirii bilanțului contabil.</p>
activ imobilizat	Un activ care nu întrunește condițiile unui activ circulant .
activități întrerupte	<p>O componentă a unei entități care a fost fie casată, fie clasificată ca deținută în vederea vânzării și care:</p> <p>(a) reprezintă un segment major al afacerii sau o zonă geografică de operațiuni,</p> <p>(b) face parte dintr-un plan unic de casare a unui segment major al afacerii sau a unei zone geografice de operațiuni</p> <p>sau</p> <p>(c) este o sucursală achiziționată exclusiv cu intenția revânzării.</p>
angajament de cumpărare fermă	O înțelegere cu o terță parte opozabilă din punct de vedere legal care (a) specifică toți termenii de referință incluzând prețul și durata tranzacțiilor și care (b) include o clauză de descurajare a nerespectării clauzelor contractuale de asemenea valoare încât ducerea la îndeplinire a obligațiilor contractuale este probabilă într-o măsură foarte ridicată .
componentă a unei entități	Operațiuni și fluxuri de trezorerie care pot fi evidențiate distinct de restul entității, atât în scop operațional, cât și de raportare financiară.
costuri de vânzare	Costuri incrementale care sunt atribuite direct cedării unui activ (sau grup destinat cedării), exclusiv costurile financiare și cheltuiala cu impozitul pe profit.
grup destinat cedării	Un grup de active destinate cedării, prin vânzare sau prin altă modalitate, în grup în cadrul unei singure tranzacții, precum și pasivele direct legate de aceste active ce urmează a fi transferate în cadrul tranzacției. Grupul include și fondul comercial achiziționat în cazul unei combinări de întreprinderi, în cazul în care grupul este o unitate generatoare de numerar în conformitate cu cerințele punctelor 80-87 ale IAS 36 Deprecierea activelor (revizuit în 2004) sau dacă este o operațiune în cadrul unei asemenea unități generatoare de numerar.
probabil	Mai multe șanse să se întâmple decât să nu se întâmple.
probabilitate ridicată	Mai degrabă posibil decât probabil .

▼ M3

unitate generatoare de numerar	Cel mai mic grup identificabil de active capabil să genereze fluxuri pozitive de trezorerie și care este independent într-o mare măsură de fluxurile de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.
valoare de înlocuire	Cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare .
valoare de utilizare	Valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie estimate ce se așteaptă a fi realizate din utilizarea în continuare a unui activ și din cesiunea sa la sfârșitul duratei de viață.
valoare justă	Valoarea pentru care un activ poate fi vândut sau la care un pasiv poate fi decontată de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

▼ **M3****APENDICELE B****Exemple practice**

Prezentul appendice constituie parte integrantă a IFRS.

PRELUNGIREA PERIOADEI NECESARE PERFECTĂRII VÂNZĂRII

- B1 După cum se menționa la punctul 9, o prelungire a perioadei necesare perfectării vânzării nu împiedică un activ (sau grup destinat cedării) să fie clasificat ca deținut în vederea vânzării, în cazul în care întârzierea este cauzată de evenimente sau circumstanțe în afara controlului entității și, în cazul în care există dovezi suficiente că entitatea își menține decizia de a vinde activul (sau grupul destinat cedării). O excepție de la obligativitatea perioadei de un an de la punctul 8 se aplică deci în următoarele situații în care apar astfel de evenimente sau situații:
- (a) la data la care entitatea se angajează într-un plan de a vinde un activ imobilizat (sau grup destinat cedării), aceasta se așteaptă ca anumite terțe părți (nu cumpărătorul) să impună anumite condiții asupra transferului activului (sau grupului destinat cedării) care duc la prelungirea perioadei necesare perfectării vânzării și:
 - (i) acțiunile necesare pentru a respecta aceste 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, iar cumpărătorul sau terțe părți impun(e) condiții neașteptate asupra transferului activului imobilizat (sau al grupului destinat cedării) anterior clasificat ca deținut în vederea vânzării, condiții ce prelungesc perioada necesară perfectării vânzării și:
 - (i) s-au efectuat în timp util acțiuni pentru a răspunde noilor condiții
 - și
 - (ii) se așteaptă o rezoluție favorabilă asupra factorilor care întârzie procesul.
 - (c) pe parcursul perioadei inițiale de un an apar situații anterior considerate puțin probabile și, ca rezultat, un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) anterior clasificat ca deținut în vederea vânzării nu este vândut până la sfârșitul perioadei, și:
 - (i) în cadrul perioadei inițiale de un an entitatea a luat măsurile necesare pentru a răspunde la modificarea împrejurărilor,
 - (ii) activul imobilizat (sau grupul destinat cedării) este promovat pe piață în mod activ, la un preț rezonabil, în conformitate cu modificarea împrejurărilor
 - și
 - (iii) sunt îndeplinite criteriile menționate la punctele 7 și 8.

▼M3

APENDICELE C

Modificări la alte standarde IFRS

Modificările menționate în prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale începând cu 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul IFRS înainte de data intrării în vigoare, respectivele modificări sunt aplicate și pentru perioada menționată anterior.

C1 IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (în forma revizuită în 2003) se modifică după cum urmează.

Punctul 68 se modifică după cum urmează:

68. Bilanțul este necesar să conțină cel puțin posturi prezentând următoarele sume, în măsura în care acestea nu sunt prezentate conform punctului 68A:

(a) ...

Se adaugă următorul punct 68A:

68A. **Bilanțul conține, de asemenea, posturi prezentând următoarele sume:**

(a) *totalul activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării și al activelor incluse în grupele destinate cedării care sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*

și

(b) *pasivele incluse în grupele destinate cedării clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5.*

Punctul 81 se modifică după cum urmează:

81. *Contul de profit și pierderi conține cel puțin posturi prezentând următoarele sume pentru perioada:*

...

(d) *cheltuieli privind impozitul pe profit;*

(e) *o sumă unică care cuprinde totalul (i) profitului și pierderii, după impozitare, ale activităților întrerupte și (ii) al profitului și pierderii, după impozitare, contabilizate și rezultate din evaluarea la valoarea justă, din care se scad costurile vânzării sau ale cedării activelor sau a grupului (grupurilor) destinat(e) cedării(e) care constituie activitate întreruptă*

și

(f) *profitul sau pierderile.*

La punctul 87, litera (e) se modifică după cum urmează:

(e) activități abandonate;

C2 În IAS 10 *Evenimente ulterioare datei de închidere*, la punctul 22, literele (b) și (c) se modifică după cum urmează:

(b) anunțul unui plan pentru întreruperea unei activități;

(c) achiziții importante de active, clasificarea activelor ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, alte ieșiri de active sau înstrăinări ale unor active importante de către autoritățile publice;

C3 IAS 14 *Raportarea pe segmente* se modifică după cum urmează.

Punctul 52 se modifică după cum urmează:

52. *O entitate are obligația de a comunica rezultatele pentru fiecare segment care este prezentat, prezentând rezultatul activităților continuate separat de cel al activităților întrerupte.*

Se adaugă punctul 52A după cum urmează:

52A. *O entitate are obligația de a prezenta rezultatele pe segmente pe perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare pentru ca*

▼ **M3**

informațiile de furnizat conform punctului 52 referitoare la activități întrerupte să se refere la toate activitățile care au fost clasificate ca întrerupte la data încheierii ultimei perioade prezentate.

Punctul 67 se modifică după cum urmează:

67. *O entitate are obligația de a prezenta un raport comun conținând informațiile furnizate pentru segmentele care este prezentate și informațiile globale de furnizat în situațiile financiare consolidate ale acestora sau situațiile lor financiare individuale. Prezentând acest raport, entitatea are obligația de a compara veniturile pe segmente cu veniturile entității provenite de la clienții externi (incluzând suma veniturilor entității provenite de la clienții externi și neluate în considerare într-un anumit segment); rezultatul segmentului provenit din activități continuate este comparat cu profitul sau pierderile de funcționare ale entității din activități continuate, precum și cu profitul sau pierderile sale nete din activități continuate; rezultatul segmentului provenit din activități întrerupte este comparat cu profitul sau pierderile entității provenite din activități întrerupte; activele segmentului este necesar să fie ...*

- C4 IAS 16 *Imobilizări corporale*, în forma revizuită în 2003, se modifică după cum urmează.

Punctul 3 se modifică după cum urmează:

3. Prezentul standard nu se aplică:

- (a) imobilizărilor corporale clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*;
- (b) activelor biologice ...
- sau
- (c) drepturilor miniere ...

Cu toate acestea, prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale utilizate pentru dezvoltarea sau menținerea activelor descrise la literele (b) și (c).

Punctul 55 se modifică după cum urmează:

55. ... Amortizarea unui activ încetează la prima dată la care activul respectiv este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 și data la care acest activ este derecunoscut. Prin urmare, amortizarea nu încetează, în cazul în care activul este lăsat neutilizat sau este scos din uz, cu excepția cazului în care activul este amortizat în totalitate. Cu toate acestea, ...

La punctul 73 litera (e), punctul (ii) se modifică după cum urmează:

- (ii) *activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;*

La punctul 79, litera (c) se modifică după cum urmează:

- (c) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase din uz și neclasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5;

- C5 În IAS 17 *Contracte de leasing*, în forma revizuită în 2003, se adaugă următorul punct 41A:

41A. Un activ provenit dintr-un contract de leasing financiar care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 este contabilizat conform prezentului standard.

- C6 IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* se modifică după cum urmează.

Punctul 12 se modifică după cum urmează:

▼ **M3**

12. **Situațiile financiare consolidate includ toate filialele societății—mamă(*).**

Se adaugă o notă de subsol la punctul 12 după cum urmează:

- (*) În cazul în care, la achiziție, o filială îndeplinește criteriile care îi permit să fie clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*, aceasta este contabilizată conform acestui standard.

Punctele 16-18 se elimină.

Punctul 37 se modifică după cum urmează:

37. În cazul în care sunt întocmite situații financiare individuale, investițiile în filiale, entitățile controlate în comun și entitățile asociate care nu sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 sunt contabilizate:

- (a) *fie la cost;*
(b) *fie conform IAS 39.*

Aceeași metodă contabilă este aplicată fiecărei categorii de investiții. Investițiile în filiale, entități controlate în comun și entități asociate care sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 sunt contabilizate conform prezentului standard.

Punctul 39 se modifică după cum urmează:

39. *Investițiile în entități controlate în comun și entități asociate care sunt contabilizate conform IAS 39 în situațiile financiare consolidate sunt contabilizate în același mod în situațiile financiare individuale ale investitorului.*

La punctul 40, se elimină literele (a) și (b).

- C7 IAS 28 *Investiții în entități asociate* se modifică după cum urmează.

Punctul 13 se modifică după cum urmează:

13. O investiție într-o entitate asociată este contabilizată în conformitate cu metoda echivalării, cu excepția cazului în care:

- (a) *investiția este clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte;*
(b) ...

Punctul 14 se modifică după cum urmează:

14. *Investițiile descrise la punctul 13 litera (a) sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 5.*

Punctul 15 se modifică astfel încât, după eliminarea trimerii la IAS 22 *Combinări de întreprinderi* efectuată de IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, acesta devine:

15. În cazul în care o investiție într-o entitate asociată, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, ea este contabilizată conform metodei de punere în echivalență începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele de la clasificarea ca fiind deținute în vederea vânzării se modifică în consecință.

Punctul 16 se elimină.

Punctul 38 se modifică după cum urmează:

38. *... prezentat. Cota-parte a investitorului în toate activitățile întrerupte ale acestor entități asociate este prezentată, de asemenea, separat.*

- C8 IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune* se modifică după cum urmează.

▼ M3

Punctul 2 litera (a) se modifică după cum urmează:

- (a) *investiția este clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte;*

Punctul 42 se modifică după cum urmează:

42. *Investițiile în entități controlate în comun care sunt clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 sunt contabilizate conform acestui IFRS.*

Punctul 43 se modifică astfel încât, după eliminarea trimiterii la IAS 22 *Combinări de întreprinderi* efectuată de IFRS 3, acesta devine:

43. În cazul în care participarea într-o entitate controlată în comun, clasificată anterior ca fiind deținută în vederea vânzării, nu mai satisface criteriile acestei clasificări, ea este contabilizată conform consolidării proporționale sau conform metodei de punere în echivalență începând cu data clasificării sale ca fiind deținută în vederea vânzării. Situațiile financiare pentru perioadele de la clasificarea ca fiind deținută în vederea vânzării se modifică în consecință.

Punctul 44 se elimină.

- C9 IAS 36 *Deprecierea activelor* (publicat în 1998) se modifică după cum urmează.

Punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. *Prezentul standard se aplică contabilizării deprecierei tuturor activelor altele decât:*

(a) ...

(f) ... *(a se vedea IAS 40 Imobilizări financiare);*

(g) ... *(a se vedea IAS 41 Agricultură);*

și

(h) *activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.*

Punctul 2 se modifică după cum urmează:

2. Prezentul standard nu se aplică nici stocurilor, nici activelor generate de contractele de construcție, nici activelor privind impozitul amânat, nici activelor rezultate din beneficiile angajaților, nici activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), întrucât standardele existente aplicabile acestor active conțin deja dispoziții specifice pentru contabilizarea și evaluarea acestor active.

La punctul 5, definiția unei unități generatoare de numerar se modifică după cum urmează:

O unitate generatoare de numerar este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar absolut independente de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active.

Se adaugă o notă de subsol la ultima teză de la punctul 9 litera (f) după cum urmează:

- (*) De îndată ce un activ satisface criteriile de clasificare ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), el este exclus din domeniul de aplicare a IA 36 și se contabilizează conform IFRS 5.

- C10 IAS 36 *Deprecierea activelor* (în forma revizuită în 2004) se modifică după cum urmează.

Toate trimerile la „prețul net de vânzare” se înlocuiesc cu „valoarea justă minus costurile vânzării”.

Punctul 2 se modifică după cum urmează:

▼ **M3**2. **Prezentul standard se aplică contabilizării deprecierei tuturor activelor altele decât:**

(a) ...

(i) **activele imobilizate (sau grupurile destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.**

Punctul 3 se modifică după cum urmează:

3. Prezentul standard nu se aplică nici stocurilor, nici activelor generate de contractele de construcție, nici activelor privind impozitul amânat, nici activelor care rezultă din beneficiile angajaților, nici activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), întrucât standardele existente aplicabile acestor active conțin dispoziții pentru recunoașterea și evaluarea acestor active.

La punctul 6, definiția unei unități generatoare de numerar se modifică după cum urmează:

O unitate generatoare de numerar este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de trezorerie absolut independente de intrările de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

Se adaugă o notă de subsol la ultima teză de la punctul 12 litera (f) după cum urmează:

(*) De îndată ce un activ satisface criteriile de clasificare ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), el este exclus din domeniul de aplicare al standardului și este contabilizat conform IFRS 5.

C11 În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 9 se modifică după cum urmează:

9. Prezentul standard se aplică provizioanelor pentru restructurări (inclusiv activități întrerupte). În cazul în care o restructurare corespunde definiției unei activități întrerupte, IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte* poate impune furnizarea de informații suplimentare.

C12 IAS 38 *Imobilizări necorporale* (publicat în 1998) (*) se modifică după cum urmează.

Punctul 2 se modifică după cum urmează:

2. ... Prezentul standard nu se aplică, de exemplu:

(a) ...

(e) ...;

(f) ... și evaluări)

și

(g) activelor imobilizate necorporale clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

Punctul 79 se modifică după cum urmează:

79. ... ***Amortizarea încetează la prima dată la care acest activ a fost clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte și data la care activul este derecunoscut.***

Punctul 106 se modifică după cum urmează:

(*) În forma modificată de IAS 16 în 2003.

▼ M3

106. Amortizarea nu încetează, în cazul în care imobilizarea necorporală nu mai este utilizată, cu excepția cazului în care activul a fost amortizat în întregime sau este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5.

Punctul 107 litera (e) punctul (ii) se modifică după cum urmează:

(ii) Activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;

C13 IAS 38 *Deprecierea activelor* (în forma revizuită în 2004) se modifică după cum urmează.

Punctul 3 se modifică după cum urmează:

3. ... Prezentul standard nu se aplică, de exemplu:

(a) ...

(h) activelor imobilizate necorporale clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.*

Punctul 97 se modifică după cum urmează:

97. ... ***Amortizarea încetează la prima dată la care acest activ a fost clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte și data la care activul este derecunoscut ...***

Punctul 117 se modifică după cum urmează:

117. Amortizarea unei imobilizări necorporale cu durată de utilizare finită nu încetează, în cazul în care nu mai este utilizată, cu excepția cazului în care activul a fost amortizat în totalitate sau este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5.

La punctul 118 litera (e), punctul (ii) se modifică după cum urmează:

(ii) active clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;

C14 IAS 40 *Imobilizări financiare*, în forma revizuită în 2003, se modifică după cum urmează:

La punctul 9, litera (a) se modifică după cum urmează:

(a) imobilizările deținute în vederea vânzării în cadrul normal de activitate ...

Punctul 56 se modifică după cum urmează:

56. ***După recunoașterea inițială, o entitate care alege modelul costului are obligația de a evalua ansamblul imobilizărilor sale financiare conform dispozițiilor IAS 16 referitoare la acest model, cu excepția celor care satisfac criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării (sau sunt incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte. Imobilizările financiare care satisfac criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării (sau sunt incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) sunt evaluate conform IFRS 5.***

La punctul 76, litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) ***active clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;***

La punctul 79 litera (d), punctul (iii) se modifică după cum urmează:

▼ M3

- (iii) *activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării, clasificate ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5 și alte cesiuni;*

C15 IAS 41 *Agricultură* se modifică după cum urmează.

Punctul 30 se modifică după cum urmează:

30. *Se presupune că valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod fiabil. Cu toate acestea, această presupunere poate fi contrazisă numai la contabilizarea inițială a unui activ biologic pentru care prețurile sau valorile determinate de piață nu sunt disponibile și pentru care celelalte metode de evaluare a valorii juste sunt recunoscute ca fiind în mod clar nefiababile. În acest caz, respectivul activ biologic este evaluat la costul său din care se scade ansamblul amortizărilor și ansamblul pierderilor din depreciere. De îndată ce valoarea justă a unui asemenea activ biologic este susceptibilă a fi evaluată în mod fiabil, o entitate are obligația de a-l evalua la justa lui valoare din care se scad costurile estimate ale punctului de vânzare. De îndată ce un activ biologic imobilizat satisface criteriile de clasificare ca fiind deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării) conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte, se presupune că justa lui valoare poate fi evaluată în mod fiabil.*

La punctul 50, litera (c) se modifică după cum urmează:

- (c) *diminuările care pot fi atribuite vânzărilor și activelor biologice clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), în conformitate cu IFRS 5;*

C16 IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează.

Punctul 12 litera (b) se modifică după cum urmează:

- (b) punctele 26-34B interzic aplicarea retrospectivă a anumitor dispoziții ale altor IFRS.

Punctul 26 se modifică după cum urmează:

26. Prezentul IFRS interzice aplicarea retrospectivă a anumitor dispoziții ale altor IFRS referitoare la:

- (a) ...
- (b) contabilitatea de acoperire (punctele 28-30);
- (c) estimări (punctele 31-34)
- și
- (d) active clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării și activități întrerupte.

Se adaugă următorul punct 34A:

- 34A. IFRS 5 se aplică prospectiv activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care satisfac criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării și activităților care satisfac criteriile de clasificare ca fiind abandonate după data intrării în vigoare a prezentului standard. IFRS 5 permite unei entități să aplice dispozițiile prezentului IFRS tuturor activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) care satisfac criteriile de clasificare ca fiind deținute în vederea vânzării și activităților care satisfac criteriile de clasificare ca fiind întrerupte după orice dată înainte de data intrării în vigoare a prezentului standard, cu condiția ca evaluările și alte informații necesare pentru aplicarea prezentului IFRS să fi fost obținute în momentul în care aceste criterii au fost respectate inițial.

Se adaugă următorul punct 34B:

- 34B. O entitate a cărei dată de tranziție la standarde este înainte de 1 ianuarie 2005 are obligația de a aplica dispozițiile tranzitorii ale IFRS 5. O entitate a cărei dată de tranziție la IFRS este

▼ **M3**

1 ianuarie 2005 sau o dată ulterioară are obligația de a aplica retrospectiv IFRS 5.

C17 IFRS 3 *Combinări de întreprinderi* se modifică după cum urmează.

Punctul 36 se modifică după cum urmează:

36. *Dobânditorul are obligația de a afecta, la data achiziției, costul unei combinări de întreprinderi, recunoscând activele, pasivele și pasivele contingente identificabile ale entității dobândite care satisfac criteriile de recunoaștere de la punctul 37 la justa lor valoare la acea dată, cu excepția activelor imobilizate (sau grupurilor destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform IFRS 5 Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte, care sunt contabilizate la justa lor valoare din care se scad costurile vânzării. Orice diferență ...*

La punctul 75, literele (b) și (d) se modifică după cum urmează:

(b) fondul comercial suplimentar recunoscut în cursul perioadei, cu excepția fondului comercial inclus într-un grup destinat cedării care, la achiziție, satisface criteriile care îi permit să fie clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS 5;

(d) fondul comercial inclus într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării conform IFRS, și fondul comercial derecunoscut în această perioadă fără să fi fost inclus anterior într-un grup destinat cedării, clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării;

C18 În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și Interpretările, aplicabile de 31 martie 2004, trimiterea la „întreruperea activităților” se modifică pentru a deveni „activități întrerupte”.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 36

Deprecierea activelor

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-5
Definiții	6
Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat	7-17
Evaluarea valorii recuperabile	18-57
Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată	24
Valoarea justă minus costurile de vânzare	25-29
Valoarea de utilizare	30-57
Baza pentru estimările fluxurilor de trezorerie viitoare	33-38
Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare	39-53
Fluxurile de trezorerie viitoare în valută	54
Rata de actualizare	55-57
Recunoașterea și evaluarea unei pierderi din depreciere	58-64
Unitățile generatoare de numerar și fondul comercial	65-108
Identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține un activ	66-73
Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar	74-103
Fondul comercial	80-99
Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar	80-87
Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care	

▼ M3

dețin fond comercial	88-90
Interes minoritar	91-95
Alegerea momentului efectuării testelor de depreciere	96-99
Active corporative	100-103
Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar	104-108
Reluarea unei pierderi din depreciere	109-125
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual	117-121
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar	122-123
Reluarea unei pierderi din depreciere pentru fondul comercial	124-125
Prezentarea informațiilor	126-137
Estimările utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităților generatoare de numerar care conțin fond comercial sau imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată	134-137
Dispoziții tranzitorii și data intrării în vigoare	138-140
Retragerea IAS 36 (emis în 1998)	141

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 36 (1998) *Deprecierea activelor* și este necesar să fie pus aplicare:

- (a) la achiziția fondului comercial și imobilizărilor necorporale dobândite la combinări de întreprinderi pentru care data acordului este începând cu 31 martie 2004;
- (b) tuturor celorlalte imobilizări necorporale, pentru perioade anuale începând cu 31 martie 2004.

Aplicările anterioare sunt încurajate.

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 raportate la o valoare mai mică sau egală cu valoarea lor recuperabilă. Un activ este raportat la o valoare mai mare decât valoarea sa recuperabilă, în cazul în care valoarea sa contabilă depășește suma care urmează a fi recuperată prin vânzarea sau utilizarea aceluși activ. Într-o astfel de situație, activul este descris ca fiind depreciat și, conform standardului, entitatea recunoaște o pierdere din depreciere. Standardul specifică situațiile în care entitatea are obligația de a relua o pierdere din depreciere și prescrie prezentări de informații.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezentul standard se aplică la contabilizarea deprecierei tuturor activelor, în afară de:
 - (a) *stocuri (a se vedea IAS 2 Stocuri);*
 - (b) *active care rezultă din contractele de construcții (a se vedea IAS 11 Contracte de construcții);*
 - (c) *creanțe privind impozitul amânat (a se vedea IAS 12 Impozitul pe profit);*
 - (d) *active care provin din beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 Beneficiile angajaților);*
 - (e) *active financiare care se încadrează în domeniul de aplicare a IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;*
 - (f) *investiții imobiliare care sunt evaluate la valoarea justă (a se vedea IAS 40 Investiții imobiliare);*
 - (g) *active de natură biologică, legate de activitatea agricolă, evaluate la valoarea justă minus costurile estimate pentru momentul vânzării (a se vedea IAS 41 Agricultură);*
 - (h) *costuri amânate de achiziție și imobilizări necorporale generate de drepturile contractuale ale asigurătorului, sub incidența*

▼ **M3****contractelor de asigurări, în cadrul domeniului de aplicare a IFRS**
4 Contracte de asigurări

și

(i) active imobilizate (sau grupuri destinate cedării) clasificate ca fiind deținute în scopul 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 construcții, creanțelor privind impozitul amânat, activelor care decurg din beneficiile angajaților sau activelor clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării și care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), deoarece standardele existente, aplicabile acestor active, cuprind cerințe privind recunoașterea și evaluarea acestor active.

4. Prezentul standard se aplică activelor financiare clasificate ca:

(a) filiale, așa cum sunt definite în IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*;

(b) entități asociate, așa cum sunt definite în IAS 28 *Investiții în entități asociate*

și

(c) asocieri în participație, așa cum sunt definite în IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune*.

Pentru deprecierea altor active financiare, se face referință la IAS 39.

5. Prezentul standard nu se aplică activelor financiare care intră sub incidența IAS 39, investițiilor imobiliare evaluate la valoarea justă în conformitate cu IAS 40 sau activelor de natură biologică, legate de activitatea agricolă, evaluate la valoarea justă minus costurile estimate pentru momentul vânzării, în conformitate cu IAS 41. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică activelor care sunt raportate la valoarea reevaluată (adică la valoarea justă) în conformitate cu alte standarde, cum ar fi modelul de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale*. Identificarea posibilității de depreciere a unui activ reevaluat depinde de criteriile utilizate pentru determinarea valorii juste:

(a) în cazul în care valoarea justă a activului este valoarea de piață, singura diferență dintre valoarea justă a activului și valoarea sa justă minus costurile de vânzare o reprezintă costurile marginale directe pentru cesiunea activului:

(i) în cazul în care costurile de cesiune sunt neglijabile, valoarea recuperabilă a activului reevaluat este neapărat apropiată de sau mai mare decât valoarea sa reevaluată (adică valoarea justă). În acest caz, după aplicarea cerințelor de reevaluare, este puțin probabil ca activul reevaluat să fie depreciat, nefiind necesară estimarea valorii recuperabile.

(ii) în cazul în care costurile de cesiune nu sunt neglijabile, valoarea justă minus costurile de vânzare ale activului reevaluat este neapărat mai mică decât valoarea sa justă. Activul reevaluat este, așadar, depreciat, în cazul în care valoarea sa de utilizare este mai mică decât valoarea reevaluată (adică valoarea justă). În acest caz, după aplicarea cerințelor reevaluării se aplică cerințele standardului pentru a determina dacă activul este depreciat.

(b) în cazul în care valoarea justă a activului este determinată pe baza altei metode decât valoarea sa de piață, valoarea reevaluată (adică valoarea justă) poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea sa recuperabilă. De aceea, după aplicarea cerințelor reevaluării se aplică cerințele standardului pentru a determina dacă activul ar putea fi depreciat.

DEFINIȚII

6. **Următorii termeni sunt utilizați în prezentul standard cu sensul specificat mai jos:**

O piață activă este o piață care îndeplinește toate condițiile de mai jos:

(a) **mărfurile comercializate pe piață sunt omogene;**

▼ **M3**

(b) *cumpărătorii și vânzătorii interesați pot fi găsiți, în mod normal, în orice moment;*

și

(c) *prețurile sunt publice.*

Data acordului încheiat în vederea realizării unei combinări de întreprinderi este data la care s-a ajuns la un acord real între părți și, în cazul entităților cotate la bursă, momentul când acesta este anunțat publicului. În cazul unei preluări ostile, data cea mai timpurie la care s-a ajuns la un acord real între părți este data la care un număr suficient de acționari ai entității dobândite au acceptat oferta dobânditorului de preluare a controlului asupra entității dobândite.

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 fluxuri de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

Activele corporative sunt active, altele decât fondul comercial, care contribuie la viitoarele fluxuri de trezorerie, atât ale unității generatoare de numerar analizate, cât și la cele ale altor unități generatoare de numerar.

Costurile de cesiune sunt costuri marginale care pot fi atribuite direct cedării unui activ sau unei unități generatoare de numerar, cu excepția costurilor de finanțare și a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

Valoarea depreciabilă reprezintă costul unui activ sau o altă valoare care înlocuiește costul în situațiile financiare, mai puțin valoarea reziduală a activului.

Deprecierea (amortizarea) reprezintă alocarea sistematică a valorii depreciabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață utilă ().*

Valoarea justă minus costurile de vânzare reprezintă valoarea care poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unei unități generatoare de numerar, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, minus costurile de cesiune.

O pierdere din depreciere este diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) și valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar reprezintă cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile de vânzare 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.*

Valoarea de utilizare reprezintă valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie preconizate să se obțină de la un activ sau de la o unitate generatoare de numerar.

IDENTIFICAREA UNUI ACTIV CARE AR PUTEA FI DEPRECIAT

7. Punctele 8-17 clarifică în ce moment este determinată valoarea recuperabilă. Deși aceste cerințe invocă noțiunea de „un activ”, el este aplicat atât unui activ individual, cât și unei unități generatoare de numerar. Restul standardului este structurat după cum urmează:

(*) În cazul imobilizărilor necorporale, termenul de „amortizare” este în general folosit în loc de „depreciere”. Cei doi termeni au aceeași semnificație.

▼ **M3**

- (a) punctele 18-57 stabilesc cerințele pentru evaluarea valorii recuperabile. Aceste cerințe utilizează, de asemenea, termenul „activ”, referindu-se atât la activele individuale, cât și la unitățile generatoare de numerar;
- (b) punctele 58-108 stabilesc cerințele pentru 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 se ocupă de recunoașterea și evaluarea pierderilor din depreciere specifice unităților generatoare de numerar și fondului comercial;
- (c) punctele 109-116 stabilesc cerințele pentru reluarea unei pierderi din depreciere aferente unui activ sau unei unități generatoare de numerar, pierdere recunoscută în perioadele anterioare. Din nou, aceste cerințe invocă noțiunea de „activ”, care se aplică atât unui activ individual, cât și unei unități generatoare de numerar. Punctele 117-121 menționează cerințe suplimentare pentru un activ individual, punctele 122 și 123, pentru o unitate generatoare de numerar, iar la punctele 124 și 125 sunt prezentate cerințe similare pentru fondul comercial;
- (d) punctele 126-133 specifică informațiile care sunt prezentate pentru pierderile din depreciere, respectiv reluările pierderilor din depreciere aferente activelor și unităților generatoare de numerar. Punctele 134-137 menționează cerințe suplimentare de raportare pentru unitățile generatoare de numerar cărora le-au fost alocate imobilizări necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată și fond comercial cu scopul testării deprecierei.
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. În cazul în care se remarcă prezența oricărui dintre aceste indicii, entitatea face o estimare formală a valorii recuperabile. Cu excepția dispozițiilor de la punctul 10, prezentul standard nu impune estimarea formală a valorii recuperabile, în cazul în care nu apare nici un indiciu al deprecierei.
9. *Cu ocazia fiecărei date de raportare, entitățile verifică dacă există indicii ale deprecierei activelor. În cazul în care sunt identificate astfel de indicii, entitatea estimează valoarea recuperabilă a activului.*
10. *Chiar dacă nu există nici un indiciu al deprecierei, entitatea are obligația de a:*
- (a) *testa anual, pentru depreciere, imobilizările necorporale cu durata de viață utilă nedeterminată sau imobilizările necorporale care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă. Testul de depreciere se poate desfășura oricând pe parcursul perioadei anuale, cu condiția ca testarea să se realizeze la aceeași dată în fiecare an. Imobilizările necorporale diferite pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, în cazul în care o asemenea imobilizare necorporală a fost inițial recunoscută în timpul perioadei anuale curente, aceasta este testată pentru depreciere înainte de încheierea perioadei anuale curente;*
- (b) *testa anual, pentru depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinare de întreprinderi, în conformitate cu punctele 80-99.*
11. Capacitatea unei imobilizări necorporale de a genera suficiente beneficii economice în viitor astfel încât să fie posibilă recuperarea valorii sale contabile este, de obicei, caracterizată de un grad mai ridicat de incertitudine în situația în care activul nu este încă disponibil pentru utilizare. Prin urmare, prezentul standard impune testarea valorii contabile a unei imobilizări necorporale care nu este încă disponibilă pentru utilizare cel puțin o dată pe an.
12. *La evaluarea existenței indicilor de depreciere a activelor se iau în considerare cel puțin următoarele elemente:*
- Surse externe de informații*
- (a) *pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării.*

▼ M3

- (b) *pe parcursul perioadei au intervenit modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se produc în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul.*
- (c) *ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creșteri să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la scăderea semnificativă a valorii recuperabile a activului.*
- (d) *valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale bursiere.*

Surse interne de informații

- (e) *există indicii de uzură fizică sau morală a unui activ.*
 - (f) *pe parcursul perioadei au intervenit modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se produc 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 finită, și nu nedeterminată (*).*
 - (g) *raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unui activ sunt sau urmează a fi mai slabe decât cele scontate.*
13. Lista de la punctul 12 nu este exhaustivă. Entitățile pot identifica alte indicii de depreciere a activelor, în baza cărora determină suma recuperabilă a activului sau, în cazul fondului comercial, efectuează un test de depreciere în conformitate cu dispozițiile de la punctele 80-99.
14. Indiciile 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 fluxuri de trezorerie aferente activului, atunci când sumele perioadei curente sunt agregate cu sumele viitoare prevăzute în buget.
15. După cum se arată la punctul 10, standardul impune, cel puțin o dată pe an, testarea pentru depreciere a imobilizărilor necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată, respectiv a celor care nu sunt încă disponibile pentru utilizare, precum și a fondului comercial. În afară de situațiile care fac obiectul dispozițiilor de la punctul 10, pentru identificarea cazurilor în care este necesară estimarea valorii recuperabile a unui activ se aplică principiul pragului de semnificație. De exemplu, în cazul în care, conform calculelor precedente, valoarea recuperabilă a unui activ este semnificativ mai mare decât valoarea sa contabilă, nu este nevoie să se estimeze din nou valoarea recuperabilă a activului decât, în cazul în care au intervenit evenimente care să elimine diferența dintre cele două valori. În mod asemănător, analiza precedentă poate pune în lumină faptul că

(*) Odată ce un activ îndeplinește criteriile legate de clasificarea sa ca activ deținut în vederea vânzării (sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat ca fiind deținut în vederea vânzării), el nu mai face obiectul domeniului de aplicare al acestui Standard și este contabilizat în conformitate cu dispozițiile IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.

▼ **M3**

valoarea recuperabilă a unui activ nu este influențată de unul sau mai multe indicii din lista de la punctul 12.

16. Ca un exemplu pentru situațiile de la punctul 15, în cazul în care ratele dobânzii pe piață sau oricare alte rate de piață ale profitabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, nu este necesară o estimare formală a valorii recuperabile a unui activ în cazurile următoare:
- (a) în cazul în care este puțin probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de creșterea acestor rate pe piață. De exemplu, majorarea ratelor dobânzii pe termen scurt poate să nu aibă un efect semnificativ asupra ratei de actualizare aferente unui activ cu o durată lungă de viață utilă.
 - (b) în cazul în care este foarte probabil ca rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a activului să fie afectată de majorarea acestor rate pe piață, dar analizele sensibilității anterioare privind modul în care poate fi afectată valoarea recuperabilă pun în evidență că:
 - (i) este puțin probabil ca valoarea recuperabilă să fie afectată de o reducere substanțială, întrucât este foarte probabil ca fluxurile de trezorerie să crească (de exemplu, în anumite cazuri o entitate poate să demonstreze că își ajustează veniturile pentru a compensa orice majorare a ratelor de pe piață)

sau

 - (ii) este puțin probabil ca scăderea valorii recuperabile să aibă ca rezultat o pierdere semnificativă din depreciere.
17. În cazul în care există un indiciu cu privire la posibila depreciere a unui activ, acest fapt poate indica faptul că durata de viață utilă rămasă, metoda de depreciere (amortizare) sau valoarea reziduală a activului este revizuit(ă) și ajustat(ă) în conformitate cu standardul aplicabil activului chiar dacă nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere pentru acel activ.

EVALUAREA VALORII RECUPERABILE

18. Prezentul standard definește valoarea recuperabilă ca fiind cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare. Punctele 19-57 prezintă cerințele standardului cu privire la evaluarea valorii recuperabile. Acestea utilizează noțiunea de „activ”, care se referă atât la activele individuale, cât și la unitățile generatoare de numerar.
19. Nu este întotdeauna necesar atât calculul valorii juste a unui activ minus costul său de vânzare, cât și al valorii de utilizare. În cazul în care oricare dintre aceste valori depășește valoarea contabilă a activului, activul nu este depreciat, estimarea celeilalte valori nefiind necesară.
20. Calculul valorii juste minus costurile de vânzare este posibil chiar dacă activul avut în vedere nu este comercializat pe o piață activă. Cu toate acestea, calculul valorii juste minus costurile de vânzare nu este întotdeauna posibil din cauza absenței unei baze pentru estimarea credibilă a sumei care s-ar putea obține din vânzarea activului în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză. În acest caz, entitatea poate considera valoarea de utilizare a activului ca fiind valoarea sa recuperabilă.
21. În cazul în care nu există motive pentru a crede că valoarea de utilizare a unui activ depășește semnificativ valoarea sa justă minus costurile de vânzare, aceasta din urmă poate fi utilizată ca valoare recuperabilă. În această situație se găsesc, de cele mai multe ori, activele care sunt deținute în vederea cedării. Valoarea de utilizare a unui astfel de activ constă, în principal, din încasările nete din cesiune, fluxurile de trezorerie generate de utilizarea activului până la cedarea acestuia fiind, foarte probabil, neglijabile.
22. Valoarea recuperabilă se calculează pentru fiecare activ în parte, cu excepția cazului în care un activ nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active sau grupuri de active. Într-un astfel de caz, valoarea recuperabilă se calculează pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține activul (a se vedea punctele 65-103), în afară de cazul în care fie:

▼ **M3**

- (a) valoarea justă a activului minus costurile de vânzare este mai mare decât valoarea sa contabilă
fie
 - (b) valoarea de utilizare a activului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile de vânzare, iar valoarea justă minus costul de vânzare poate fi calculată.
23. În unele cazuri, estimările, mediile și formulele de calcul pot să ofere aproximații veridice ale calculelor detaliate expuse în prezentul standard pentru determinarea valorii juste minus costul de vânzare sau a valorii de utilizare.

Evaluarea valorii recuperabile a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată

24. În conformitate cu punctul 10, imobilizările necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată sunt testate anual, în vederea identificării deprecierei, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă, independent de existența indicilor de depreciere. Cu toate acestea, cele mai recente calcule ale valorii recuperabile aferente unui astfel de activ, efectuate într-o perioadă anterioară, pot fi utilizate în testul de depreciere pentru perioada curentă, cu condiția respectării simultane a următoarelor criterii:
- (a) imobilizarea necorporală nu generează intrări de numerar rezultate din utilizarea sa continuă care să fie, în mare măsură, independente de cele generate de alte active sau grupuri de active, fiind așadar supusă unui test de depreciere ca parte a unității generatoare de numerar din care face parte, iar activele și pasivele care formează acea unitate nu s-au modificat substanțial de la cel mai recent calcul al valorii recuperabile;
 - (b) ultima valoare recuperabilă calculată a fost substanțial superioară valorii contabile a activului
și
 - (c) pe baza analizei evenimentelor survenite și circumstanțelor care s-au modificat de la ultimul calcul, este foarte puțin probabil ca valoarea recuperabilă actuală determinată să fie mai mică decât valoarea contabilă a activului.

Valoarea justă minus costurile de vânzare

25. Cel mai bun indiciu pentru valoarea justă a unui activ minus costurile de vânzare este prețul dintr-un angajament ferm de vânzare din cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective, ajustat în funcție de costurile marginale aferente cedării activului respectiv.
26. În cazul în care nu există nici un angajament ferm de vânzare, dar activul este comercializat pe o piață activă, valoarea justă minus costurile de vânzare este reprezentată de prețul activului pe piață minus costurile de cesiune a activului. Prețul corespunzător de pe piață este, de obicei, prețul de licitație. Atunci când prețurile de licitație nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții poate oferi o bază de plecare pentru estimarea valorii juste minus costurile de vânzare, cu condiția să nu se fi înregistrat nici o modificare majoră a mediului economic între data tranzacției și data estimării.
27. În cazul în care nu există nici un angajament ferm de vânzare sau activul nu este comercializat pe o piață activă, valoarea justă minus costurile de vânzare este calculată pe baza celor mai bune informații disponibile cu privire la suma pe care entitatea o poate obține la data bilanțului din cesiunea unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după ce se deduc costurile aferente cedării. Pentru a calcula această sumă, se iau în considerare rezultatele tranzacțiilor recente cu active similare din același sector de activitate. Valoarea justă minus costurile de vânzare nu reflectă o vânzare forțată, cu excepția cazului în care conducerea este constrânsă să vândă imediat.
28. Cu ocazia determinării valorii juste minus costurile de vânzare, se deduc costurile de cesiune, altele decât cele care au fost deja recunoscute ca

▼ **M3**

pasive. 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 încheierea contractelor de muncă (așa cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) și costurile asociate reducerii sau reorganizării activității ca urmare a cedării unui activ nu sunt considerate costuri marginale directe aferente cedării activului.

29. Uneori, cesiunea unui activ poate implica pentru cumpărător asumarea unui pasiv, dar este disponibilă doar o singură valoare justă minus costurile de vânzare atât pentru activ, cât și pentru pasiv. Punctul 78 furnizează explicațiile necesare cu privire la modul în care se procedează în astfel de situații.

Valoarea de utilizare

30. ***La calculul valorii de utilizare a unui activ iau în vedere următoarele elemente:***

- (a) *estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv;*
- (b) *așteptări privind posibilele variații ale valorii sau frecvenței acelor fluxuri de trezorerie;*
- (c) *valoarea în timp a banilor, în funcție de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piață;*
- (d) *prețul suportării incertitudinii inerente activului*
și
- (e) *alți factori, cum ar fi absența lichidității, pe care participanții pe piață ar lua-o în calcul la estimarea valorii viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină 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 cesiunea acestuia
și
- (b) aplicarea ratei potrivite de actualizare acestor viitoare fluxuri de trezorerie.

32. Elementele identificate la punctul 30 literele (b), (d) și (e) pot fi reflectate fie sub forma ajustării viitoarelor fluxuri de trezorerie, fie sub forma ajustării ratei de actualizare. Indiferent de abordarea adoptată de entitate pentru a cuantifica efectele așteptărilor privind posibilele variații ale mărimii sau frecvenței fluxurilor de trezorerie, rezultatul reflectă valoarea actualizată așteptată a viitoarelor fluxuri de trezorerie, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile. Apendicele 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) *își bazează previziunile fluxurilor de trezorerie pe ipoteze rezonabile și care pot fi demonstrate, care să reprezinte cea mai bună estimare a conducerii referitoare la spectrul de condiții economice care există pe perioada rămasă din durata de viață utilă a activului. Se acordă o importanță mai mare informațiilor din surse externe.*
- (b) *își bazează previziunile fluxurilor de trezorerie pe cele mai recente bugete/prognoze financiare aprobate de conducere, dar exclude intrările sau ieșirile de fluxuri de trezorerie viitoare așteptate să decurgă din restructurări viitoare sau din îmbunătățirea performanței activului. Previziunile bazate pe aceste bugete/prognoze acoperă o perioadă de maximum cinci ani, cu excepția cazului în care se poate justifica acoperirea unei perioade mai lungi.*

▼ **M3**

- (c) *își bazează 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 depășește rata medie de creștere pe termen lung pentru produsele, domeniile, țara sau țările în care entitatea își desfășoară activitatea sau pentru piața 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 diferențelor dintre previziunile din trecut ale fluxurilor de trezorerie și fluxurile de trezorerie realizate. Conducerea se asigură că ipotezele pe care se bazează previziunile curente ale fluxurilor de trezorerie sunt consecvente față de rezultatele realizate din trecut, cu condiția ca efectele evenimentelor ulterioare sau ale circumstanțelor care nu existau atunci când acele fluxuri realizate 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 situația în care consideră că acestea sunt credibile și în cazul în care își demonstrează, pe baza experienței anterioare, capacitatea de a prevedea cu acuratețe fluxurile de trezorerie pe o perioadă mai lungă de cinci ani.
36. Previziunile fluxurilor de trezorerie care acoperă întreaga durată de viață 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 informații obiective cu privire la evoluțiile de pe parcursul ciclului de viață al unui produs sau al unui domeniu de activitate. În cazul în care se consideră necesar, valoarea ratei de creștere utilizate este zero sau negativă.
37. Atunci când condițiile sunt favorabile, este foarte probabil ca pe piață să se accentueze competiția, limitându-se astfel creșterea. De aceea, entitățile pot cu greu depăși rata istorică medie de creștere pe termen lung (de exemplu, pe 20 de ani) în cazul produselor, domeniilor de activitate, țării sau țărilor unde entitatea își desfășoară activitatea sau în cazul pieței specifice activului.
38. Atunci când utilizează informații din bugete sau prognoze financiare, entitatea analizează dacă informațiile reflectă premise rezonabile, care pot fi demonstrate și care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii asupra spectrului de condiții economice care există pe parcursul duratei rămase de viață utilă a activului.

Elementele estimărilor fluxurilor de trezorerie viitoare

39. ***Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare includ:***
- (a) ***previziunile intrărilor de fluxuri de trezorerie generate de utilizarea continuă a activului;***
- (b) ***previziunile ieșirilor de fluxuri de trezorerie care fac posibilă intrările de fluxuri de trezorerie rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieșirile de numerar pentru pregătirea dării în folosință a activului) și care pot fi direct repartizate sau alocate activului în mod rezonabil și consecvent***
- și***
- (c) ***fluxurile de trezorerie nete (în cazul în care există) care sunt primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârșitul duratei sale de viață utilă.***
40. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare și rata de actualizare reflectă ipoteze consecvente asupra creșterilor de preț datorate inflației generale. În acest sens, în cazul în care rata de actualizare ține cont de efectul

▼ M3

creșterilor de preț datorate inflației generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni nominali. În cazul în care rata de actualizare nu ține cont de efectul creșterilor de preț datorate inflației generale, fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în termeni reali (luându-se în calcul creșterile sau scăderile prețurilor specifice).

41. Previziunile ieșirilor de numerar le includ și pe acelea aferente întreținerii curente și regiilor 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 sunt suportate înainte ca activul să fie gata pentru utilizare sau vânzare, estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie include ieșirile estimate care survin înainte ca activul să fie gata pentru utilizare sau vânzare. Este cazul unei clădiri aflate în construcție sau al unui proiect de dezvoltare care nu a fost încă încheiat.
43. Pentru a evita dubla contabilizare, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ:
 - (a) intrările de numerar generate de active care sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de activul avut în vedere (de exemplu, active financiare cum sunt creanțele)
 - și
 - (b) ieșirile de numerar legate de obligații care au fost deja recunoscute ca pasive (de exemplu, datorii față de furnizori, obligații pentru pensii sau provizioane).
44. ***Fluxurile de trezorerie viitoare se estimează în funcție de situația curentă a activului. Estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie nu includ estimările intrărilor sau ieșirilor de numerar așteptat să survină din:***
 - (a) ***restructurarea viitoare asupra căreia entitatea nu s-a decis încă sau***
 - (b) ***îmbunătățirea performanței activului.***
45. Deoarece fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate în funcție de situația 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 asupra căreia entitatea nu s-a decis încă sau
 - (b) ieșirile de numerar viitoare care îmbunătățesc rezultatele activului sau intrările de numerar conexe care se preconizează să fie generate de aceste ieșiri.
46. Restructurarea este un program planificat și verificat de către conducere, program care modifică în mod semnificativ fie domeniul activității entității, fie modul de conducere a activității. IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* conține îndrumări cu privire la momentul în care a fost luată decizia de restructurare.
47. Atunci când entitatea se decide asupra restructurării, devine foarte probabil ca unele active să fie afectate de restructurare. Odată ce entitatea s-a decis asupra restructurării:
 - (a) estimările intrărilor și ieșirilor de numerar în vederea 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 5 ilustrează efectul unei restructurări viitoare asupra calculului valorii de utilizare.
48. Până când entitatea suportă ieșiri de numerar cu scopul îmbunătățirii performanței unui activ, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ estimările intrărilor viitoare de numerar aferente creșterii beneficiilor economice generate de ieșirea de numerar (a se vedea exemplul 6).

▼ M3

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 se consideră 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 se consideră ca făcând parte din întreținerea curentă a activului.
50. **Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ:**
- (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. Altfel, efectul unora dintre ipoteze este luat în calcul de două ori sau se ignoră. Deoarece valoarea în 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, viitoarele fluxuri de trezorerie sunt, de asemenea, estimate pe aceeași bază.
52. **Estimarea fluxurilor nete de trezorerie de primit (sau de plată) pentru cesiunea unui activ la sfârșitul duratei sale de viață utilă este reprezentată de suma pe care o entitate se așteaptă să o obțină din cedarea unui activ în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, după ce au fost deduse costurile estimate ale cedării activului.**
53. Estimarea fluxurilor de trezorerie nete de primit (sau de plată) pentru a ceda un activ la sfârșitul vieții sale utile este calculată în mod similar calculării valorii juste a unui activ minus costurile de vânzare, cu excepția că, la calculul fluxurilor nete de trezorerie:
- (a) se utilizează prețurile de la data estimării pentru activele similare care au ajuns la sfârșitul duratei lor de viață utilă și care au funcționat în condiții similare celor în care urmează a 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, în cazul în care estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie generate de utilizarea continuă a activului și rata de actualizare exclud efectul inflației generale, entitatea exclude acest efect din estimarea fluxurilor nete de trezorerie la momentul cedării activului.

Fluxurile de trezorerie viitoare în valută

54. Viitoarele fluxuri de trezorerie sunt estimate în moneda în care sunt generate și apoi actualizate utilizând o rată de actualizare potrivită pentru acea monedă. Entitatea convertește valoarea actualizată astfel obținută cu ajutorul cursului de schimb la vedere de la data calculului valorii de utilizare.

Rata de actualizare

55. **Rata (ratele) de actualizare este (sunt) o rată (rate) înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de piață cu privire la:**
- (a) *valoarea în timp a banilor*
- și*
- (b) *riscurile specifice activelor pentru care estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie nu au fost ajustate.*
56. O rată care reflectă evaluările curente ale pieței în ceea ce privește valoarea în timp a banilor și riscurile specifice activului este rentabilitatea pe care investitorii ar cere-o, în cazul în care ar opta pentru o investiție

▼M3

care ar genera fluxuri de trezorerie identice din punct de vedere al sumelor, momentului și riscurilor specifice cu acelea pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activ. Această rată este estimată pornind de la rata utilizată în tranzacțiile curente de pe piață, pentru active similare, sau pe baza costului mediu ponderat al capitalului înregistrat de o entitate cotate la bursă care deține un singur activ (sau un portofoliu de active) similar, în ceea ce privește utilizarea potențială și riscurile specifice, cu activul avut în vedere. Cu toate acestea, ratele de actualizare utilizate pentru a calcula valoarea unui activ în folosință nu reflectă riscurile pentru care estimările viitoarelor fluxuri de trezorerie au fost deja ajustate. În caz contrar, efectul anumitor ipoteze se ia în calcul de două ori.

57. În cazul în care o rată specifică unui activ nu este direct disponibilă pe piață, entitatea utilizează un înlocuitor pentru estimarea ratei de actualizare. Apendicele A oferă îndrumări suplimentare pentru estimarea ratei de actualizare în asemenea situații.

RECUNOAȘTEREA ȘI EVALUAREA UNEI PIERDERI DIN DEPRECIERE

58. Punctele 59-64 stabilesc cerințele standardului 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 sunt prezentate în detaliu 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 se reduce pentru a fi egală cu valoarea recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.*
60. *O pierdere din depreciere se recunoaște imediat în contul de profit și pierderi a perioadei, cu excepția situațiilor în care activul este raportat la valoarea reevaluată, în conformitate cu dispozițiile unui alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16 Imobilizări corporale). Orice pierdere din depreciere în cazul unui activ reevaluat se consideră ca fiind o descreștere generată de reevaluare, în conformitate cu celălalt standard.*
61. O pierdere din depreciere a unui activ care nu a fost reevaluat este recunoscută în contul de profit și pierderi a perioadei. În cazul unui activ reevaluat, o pierdere din depreciere este recunoscută prin diminuarea eventualului surplus rezultat din reevaluarea activului, cu condiția ca pierderea din depreciere să nu depășească surplusul din reevaluarea aceluiași activ.
62. *În cazul în care valoarea estimată a unei pierderi din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului corespunzător, se înregistrează un pasiv dacă și numai dacă această recunoaștere este conformă cu dispozițiile unui alt standard.*
63. *După recunoașterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu deprecierea (amortizarea) aferentă activului se ajustează în perioadele viitoare, în vederea repartizării valorii contabile revizuite a activului, mai puțin valoarea sa reziduală (în cazul în care există), în mod sistematic, pe toată durata de viață utilă rămasă.*
64. După recunoașterea unei pierderi din depreciere, activele sau pasivele privind impozitul amânat, conexe acestei pierderi, se determină în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*, prin compararea valorii contabile a activului cu baza sa fiscală (a se vedea exemplul 3).

UNITĂȚILE GENERATOARE DE NUMERAR ȘI FONDUL COMERCIAL

65. Punctele 66-108 stabilesc cerințele 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.

Identificarea unității generatoare de numerar căreia îi aparține un activ

66. *În cazul în care există orice fel de indiciu că un activ ar putea fi depreciat, valoarea recuperabilă este estimată pentru acel activ indi-*

▼ M3

vidual. În cazul în care nu este posibilă estimarea valorii recuperabile a unui activ individual, entitatea are obligația de a calcula valoarea recuperabilă aferentă unității generatoare de numerar căreia îi aparține activul (unitatea generatoare de numerar a activului).

67. Valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată dacă:
- (a) valoarea de utilizare a activului nu poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea justă minus costurile de vânzare (de exemplu, în cazul în care fluxurile de trezorerie viitoare rezultate din utilizarea continuă a activului nu sunt neglijabile)
 - și
 - (b) activul nu generează intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active.
- În asemenea cazuri, valoarea de utilizare și, implicit, valoarea recuperabilă pot fi calculate doar pentru unitatea generatoare de numerar a activului.

Exemplu

O entitate cu activitate de minerit deține o cale ferată privată care este utilizată în cadrul activității specifice 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.

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. În cazul în care valoarea recuperabilă nu poate fi determinată pentru un activ individual, se identifică 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.

Deoarece entitatea nu are opțiunea de a abandona nici una 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 afara 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 ia în considerare o gamă variată de factori, inclusiv modul în care conducerea monitorizează operațiunile entității (cum ar fi, pe tipuri de produse, activități, puncte de lucru, districte sau regiuni), respectiv modul în care managementul ia decizii cu privire la menținerea activelor și activităților sau renunțarea la acestea. Exemplul 1 ilustrează modul în care poate fi identificată o unitate generatoare de numerar.

▼ **M3**

70. *În cazul în care există o piață activă pentru producția unui activ sau grup de active, acel activ sau grup de active se identifică ca unitate generatoare de numerar, chiar dacă o parte sau întreaga producție este folosită pe plan intern. În cazul în care intrările de numerar generate de un activ sau de o unitate generatoare de numerar sunt afectate de prețurile de transfer intern, entitatea face uz de cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețurile care pot fi obținute în cadrul unei tranzacții desfășurate 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 care este afectat(ă) 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 se ajustează, în cazul în care prețurile de transfer intern nu reflectă cea mai bună estimare a conducerii în ceea ce privește prețurile care ar putea fi obținute în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.
72. *Unitățile generatoare de numerar se identifică 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. În cazul în care 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 cere prezentarea de informații privind unitatea generatoare de numerar, în cazul în care este recunoscută o pierdere din depreciere sau dacă s-a reluat o pierdere aferentă unității generatoare de numerar.

Valoarea recuperabilă și valoarea contabilă ale unei unități generatoare de numerar

74. Valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar este cea mai mare valoare dintre valoarea sa justă minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilizare. Pentru a determina valoarea recuperabilă a unei unități generatoare de numerar, referirile la „un activ” de la punctele 19-57 se interpretează ca referiri la „o unitate generatoare de numerar”.
75. *Valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar se determină 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 celor active care pot fi repartizate în mod direct sau alocate în mod rezonabil și consecvent unității generatoare de numerar și care generează viitoarele intrări de numerar utilizate la determinarea valorii de utilizare a unității generatoare de numerar
- și
- (b) nu include valoarea contabilă a nici unui pasiv recunoscut, cu excepția situațiilor în care valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar nu poate fi determinată fără a lua în considerare acest pasiv.

Aceasta se întâmplă deoarece valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar sunt determinate excluzând fluxurile de trezorerie care sunt legate de activele care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar și de pasivele care au fost recunoscute (a se vedea punctele 28 și 43).

▼ M3

77. În cazul în care 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 trezorerie. 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 viitoarele fluxuri de trezorerie 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 sunt tratate aceste active cu ocazia testării deprecierei unei unități generatoare de numerar.
78. Este posibil să fie necesară luarea în considerare a unor pasive 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 atrage după sine asumarea unui pasiv de către cumpărător. În acest caz, valoarea justă minus costurile de vânzare (sau fluxul de trezorerie estimat din cesiune) a unității generatoare de numerar este prețul estimat de vânzare al ansamblului activelor și pasivelor unității generatoare de numerar, mai puțin costurile de cesiune. Pentru a realiza o comparație semnificativă între valoarea contabilă a unității generatoare de numerar și valoarea sa recuperabilă, valoarea contabilă a unui pasiv se deduce atât din valoarea de utilizare, cât și din valoarea contabilă a unei unități generatoare de numerar.

Exemplu

O entitate are o exploatare minieră într-o țară în care, conform legislației, după încheierea operațiunilor de minerit, proprietarul are obligația de a reface amplasamentul. Costurile de refacere includ înlocuirea pământului extras înainte de începerea operațiunilor de minerit. Provizionul pentru costurile aferente înlocuirii pământului extras a fost recunoscut imediat ce au debutat 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 refacere a minei este de 500 u.m., (*) adică valoarea actualizată a costurilor de refacere.

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 asumă obligația de a reface amplasamentul. Costurile de cesiune a minei sunt neglijabile. Valoarea de utilizare a minei este de aproximativ 1 200 u.m., exclusiv costurile de refacere. Valoarea contabilă a minei este de 1 000 u.m.

Valoarea justă minus costurile de vânzare a unității generatoare de numerar este 800 u.m. Această sumă ține seama de costurile de refacere deja luate în calcul. În consecință, valoarea de utilizare a unității generatoare de numerar este determinată după luarea în considerare a costurilor de refacere 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 refacere (500 u.m.). Prin urmare, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar depășește valoarea sa contabilă.

79. Din motive de ordin practic, valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar este uneori determinată după ce se iau în considerare activele care nu fac parte din unitatea generatoare de numerar (de exemplu, creanțele sau alte active financiare) sau pasivele care au fost recunoscute (de exemplu, furnizori, obligații pentru 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 pasivelor.

Fondul comercial

Alocarea fondului comercial unităților generatoare de numerar

80. ***În scopul efectuării testelor de depreciere, fondul comercial dobândit dintr-o combinație de întreprinderi se alocă, de la data achiziționării,***

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

▼M3

fiecărei unități sau fiecărui grup de unități generatoare de numerar a dobânditorului despre care se consideră că beneficiază de sinergiile combinării de întreprinderi, indiferent dacă alte active sau pasive ale entității dobândite sunt alocate respectivelor unități sau grupuri de unități. Fiecare unitate sau grup de unități căreia îi este alocat fondul comercial:

(a) *va reprezenta cel mai mic nivel din cadrul entității, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne;*

și

(b) *nu este mai mare decât un segment stabilit fie în funcție de formatul de raportare primar, fie după formatul secundar, identificate în conformitate cu IAS 14 Raportarea pe segmente.*

81. Fondul comercial dobândit dintr-o combinație de întreprinderi reprezintă o plată făcută de către un dobânditor în anticiparea viitoarelor beneficii economice provenind de la active care nu pot fi identificate în mod individual și recunoscute separat. Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent față de alte active sau grupuri de active și contribuie adesea la fluxurile de trezorerie ale mai multor unități generatoare de numerar. Uneori, fondul comercial nu poate fi alocat în mod rațional unităților individuale generatoare de numerar, ci numai grupurilor de unități generatoare de numerar. Ca urmare, cel mai mic nivel din cadrul entității, nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopul gestionării interne, cuprinde uneori un număr de unități generatoare de numerar care au legătură cu fondul comercial, dar cărora nu li se poate repartiza fondul comercial. Mențiunile de la punctele 83-99 la o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial se interpretează ca mențiuni la un grup de unități generatoare de numerar cărora le este alocat fondul comercial.
82. Aplicarea cerințelor de la punctul 80 are ca rezultat faptul că fondul comercial este testat pentru depreciere la un nivel care reflectă modul în care o entitate își administrează activitatea specifică, nivel cu care fondul comercial ar fi în mod normal asociat. De aceea, dezvoltarea unor sisteme adiționale de raportare nu este de obicei necesară.
83. Este posibil ca o unitate generatoare de numerar căreia îi este alocat fondul comercial în vederea efectuării testului de depreciere să nu coincidă cu nivelul la care fondul comercial este alocat în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* în vederea evaluării câștigurilor sau pierderilor din fluctuațiile cursului de schimb. De exemplu, în cazul în care unei entități i se impune prin IAS 21 să aloce fondul comercial la un nivel relativ scăzut în scopul evaluării câștigurilor și pierderilor din fluctuația cursului valutar, entității nu i se impune să testeze deprecierea fondului comercial la același nivel, cu excepția cazului în care fondul comercial este monitorizat la același nivel în scopul gestionării interne.
84. *În cazul în care alocarea inițială a fondului comercial dobândit dintr-o combinație de întreprinderi nu poate fi încheiată înainte de sfârșitul perioadei anuale în care are loc combinarea de întreprinderi, alocarea inițială poate fi finalizată înainte de sfârșitul primei perioade anuale care începe după data achiziționării.*
85. În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, în cazul în care contabilizarea inițială a unei combinații de întreprinderi poate fi determinată doar provizoriu până la sfârșitul perioadei în care a avut loc combinarea, dobânditorul:

(a) contabilizează combinația utilizând valorile provizorii;

și

(b) recunoaște orice ajustări ale acelor valori provizorii ca rezultat al finalizării situației contabile inițiale, în termen de douăsprezece luni de la data achiziționării.

▼ **M3**

Într-o astfel de situație, este posibil ca alocarea fondului comercial dobândit din combinarea de întreprinderi să nu se finalizeze înainte de sfârșitul perioadei anuale în care este realizată combinarea. Într-un astfel de caz, entitatea are obligația de a prezenta informațiile cerute de punctul 133.

86. **În cazul în care o entitate cedează o activitate din cadrul unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost deja alocat fondul comercial corespunzător, acel fond comercial este:**
- (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 cea 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 cea 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. **În cazul în care 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 se realocă unităților afectate. Această realocare se realizează 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.**

Exemplu

Fondul comercial a fost anterior alocat unității generatoare de numerar A. Fondul comercial alocat lui A nu poate fi identificat sau asociat unui grup de active la un nivel mai mic decât A, decât în mod arbitrar. A urmează să fie divizat în alte trei unități generatoare de numerar, B, C și D.

Deoarece fondul comercial alocat lui A nu poate fi în mod nearbitrar identificat sau asociat cu un grup de active la un nivel mai mic decât A, este realocat unităților B, C și D pe baza valorilor relative ale celor trei părți ale lui A înainte ca acestea să fie integrate în B, C și D.

Testarea pentru depreciere a unităților generatoare de numerar care dețin fond comercial

88. **Atunci când, ca în situația prezentată la punctul 81, fondul comercial are legătură cu o unitate generatoare de numerar, dar nu a fost alocat acelei unități, se efectuează testul de 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 se recunoaște în conformitate cu punctul 104.**
89. **În cazul în care o unitate generatoare de numerar descrisă la punctul 88 include în valoarea sa contabilă o imobilizare necorporală cu o durată de**

▼M3

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 se testează 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. În cazul în care valoarea recuperabilă a unității depășește valoarea contabilă a unității, unitatea și fondul comercial corespunzător se consideră ca fiind neafectate de depreciere. În cazul în care valoarea contabilă a unității depășește valoarea recuperabilă a unității, entitatea recunoaște pierderea din depreciere în conformitate cu punctul 104.*

Interes minoritar

91. În conformitate cu IFRS 3, fondul comercial recunoscut dintr-o combinație de întreprinderi reprezintă fondul comercial dobândit de o societate-mamă pe baza interesului său, mai degrabă decât valoarea fondului comercial controlat de societatea-mamă ca rezultat al combinației întreprinderilor. De aceea, fondul comercial aferent unui interes minoritar nu este recunoscut în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă. Ca atare, în cazul în care există un interes minoritar într-o unitate generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, valoarea contabilă a acelei unități cuprinde:

(a) atât interesul societății-mamă, cât și interesul minoritar în activele nete identificabile ale unității

și

(b) interesul societății-mamă în fondul comercial.

Cu toate acestea, o parte din valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar determinată în conformitate cu prezentul standard poate fi atribuit interesului minoritar în fondul comercial.

92. Prin urmare, în scopul testării deprecierei unei unități generatoare de numerar care nu este deținută în întregime și care dispune de fond comercial, valoarea contabilă a acelei unități este ajustată la valoarea convențională înainte de a fi comparată cu valoarea sa recuperabilă. Aceasta se efectuează prin adunarea la valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității a fondului comercial aparținând interesului minoritar. Această valoare contabilă ajustată în mod convențional este apoi comparată cu valoarea recuperabilă a unității pentru a stabili dacă unitatea generatoare de numerar este depreciată. În cazul identificării deprecierei, entitatea alocă pierderea din depreciere în conformitate cu punctul 104, în primul rând pentru a reduce valoarea contabilă a fondului comercial alocat unității.
93. Cu toate acestea, deoarece fondul comercial este recunoscut doar în limita interesului societății-mamă, orice pierdere din depreciere legată de fondul comercial este împărțită între cea care poate fi atribuită societății-mamă și cea care poate fi atribuită interesului minoritar, doar prima fiind recunoscută ca pierdere din deprecierea fondului comercial.
94. În cazul în care pierderea totală aferentă fondului comercial este mai mică decât valoarea cu care valoarea contabilă ajustată în mod convențional a unității generatoare de numerar depășește valoarea recuperabilă a unității, în conformitate cu dispozițiile de la punctul 104, diferența se alocă pro rata altor active ale unității pe baza valorii contabile a fiecărui activ din unitate.
95. Exemplul 7 ilustrează testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar care nu este deținută în totalitate și căreia i-a fost alocat fondul comercial.

Alegerea momentului efectuării testelor de depreciere

96. *Testul de depreciere anuală a 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*

▼ **M3**

numerar pot fi testate pentru depreciere în momente diferite. Cu toate acestea, în cazul în care o parte din fondul comercial alocat unei unități generatoare de numerar a fost dobândită dintr-o combinație de întreprinderi în timpul perioadei anuale curente, acea unitate se testează pentru depreciere înainte de sfârșitul perioadei anuale curente.

97. *În cazul în care 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 se testează pentru depreciere înaintea unității care conține fondul comercial. În mod similar, în cazul în care 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 se testează pentru depreciere înaintea grupului de unități care conține fondul comercial.*
98. *În momentul testării deprecierei unei unități generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial, ar putea exista un indiciu al deprecierei unui activ component. În această situație, entitatea testează mai întâi activul pentru depreciere și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acel activ înainte de a testa deprecierea unității generatoare de numerar care conține fondul comercial. În mod similar, ar putea exista un indiciu privind deprecierea unei unități generatoare de numerar din cadrul unui grup de unități deținător de fond comercial. În acest caz, entitatea testează pentru depreciere mai întâi unitatea generatoare de numerar și recunoaște orice pierdere din depreciere pentru acea unitate înainte de a testa pentru depreciere grupul de unități căruia i s-a alocat fondul comercial.*
99. *Cele mai recente calcule detaliate efectuate într-o perioadă precedentă cu privire la valoarea recuperabilă a unității generatoare de numerar căreia i-a fost alocat fondul comercial pot fi utilizate în testul de depreciere pentru unitatea respectivă în perioada actuală, cu condiția ca toate criteriile de mai jos să fie îndeplinite:*
- (a) activele și pasivele care compun unitatea nu s-au modificat semnificativ de la data efectuării celor mai recente calcule ale valorii recuperabile;*
 - (b) cele mai recente calcule ale valorii recuperabile au avut drept rezultat o valoare care depășea substanțial valoarea contabilă a unității*
- și*
- (c) pe baza analizelor evenimentelor care au avut loc și a modificărilor survenite de la calculul cel mai recent al valorii recuperabile, probabilitatea ca valoarea recuperabilă curentă să fie mai mică decât valoarea contabilă curentă este foarte mică.*

Active corporative

100. Activele corporative includ activele grupului sau diviziilor, cum ar fi clădirea sediului central sau a sediului unei divizii, echipamentul de prelucrare electronică a datelor sau un centru de cercetare. Structura unei entități determină dacă un activ respectă definiția din prezentul standard dată unui activ corporativ în cazul unei anumite unități generatoare de numerar. Caracteristicile distinctive ale activelor corporative sunt acelea că ele nu generează intrări de numerar independente de cele ale celorlalte active sau grupuri de active și că valoarea lor contabilă nu poate fi pe deplin atribuită unității generatoare de numerar avute în vedere.
101. Deoarece activele corporative nu generează intrări de numerar distincte, valoarea recuperabilă a unui activ corporativ individual nu poate fi determinată decât atunci când conducerea a decis să cedeze activul respectiv. În consecință, în cazul în care există un indiciu că un activ corporativ ar putea să fie depreciat, valoarea recuperabilă este determinată pentru unitatea generatoare de numerar sau pentru grupul de unități generatoare de numerar căreia (căruia) îi aparține activul corporativ și este comparată cu valoarea contabilă a acestei unități generatoare de numerar sau a grupului de unități generatoare de numerar. Orice pierdere din depreciere este recunoscută în conformitate cu punctul 104.

▼ M3

102. *La testarea pentru depreciere a unei unități generatoare de numerar, o entitate identifică toate activele corporative care au legătură cu unitatea generatoare de numerar avută în vedere. În cazul în care o parte a valorii contabile a unui activ corporativ:*
- (a) *poate fi alocată în mod rezonabil și consecvent acelei unități, entitatea compară valoarea contabilă a unității, inclusiv partea din valoarea contabilă a activului corporativ alocată unității, cu valoarea recuperabilă. Orice pierdere din depreciere se recunoaște în conformitate cu punctul 104;*
 - (b) *nu poate fi alocată în mod rezonabil și consecvent acelei unități, entitatea*
 - (i) *compară valoarea contabilă a unității, excluzând activul corporativ, cu suma sa recuperabilă și recunoaște orice pierdere din depreciere în conformitate cu punctul 104;*
 - (ii) *identifică 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) *compară 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 se recunoaște în conformitate cu punctul 104.*
103. Exemplul 8 ilustrează modul în care aceste cerințe sunt aplicate activelor corporative.

Pierderea din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

104. *O pierdere din depreciere se recunoaște 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 se alocă 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 se tratează ca pierderi din depreciere aferente activelor individuale și recunoscute în conformitate cu punctul 60.
105. *La alocarea unei pierderi din depreciere în conformitate cu punctul 104, o entitate nu reduce valoarea contabilă a unui activ sub valoarea cea mai mare dintre:*
- (a) *valoarea sa justă minus costurile de vânzare (în cazul în care poate fi determinată);*
 - (b) *valoarea sa de utilizare (în cazul în care poate fi determinată)*
și
 - (c) *zero.*
- Valoarea pierderii din depreciere care altfel ar fi fost alocată activului se alocă în mod proporțional celorlalte active ale unității (grupului de unități).*
106. În cazul în care nu se poate estima valoarea recuperabilă a fiecărui activ individual al unei unități generatoare de numerar, prezentul standard impune alocarea arbitrară a pierderii din depreciere între activele acelei

▼ **M3**

unități, altele decât fondul comercial, deoarece activele unei unități generatoare de numerar formează un ansamblu.

107. În cazul în care valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată (a se vedea punctul 67):
- (a) pierderea din depreciere este recunoscută pentru activ, în cazul în care valoarea sa contabilă este mai mare decât cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și rezultatele procedurilor de alocare descrise la punctele 104 și 105
 - și
 - (b) nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere pentru un activ, în cazul în care unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține nu este depreciată. Aceasta se aplică chiar dacă valoarea justă a activului minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă.

Exemplu

Un utilaj a suferit un accident, dar încă funcționează, cu toate că nu la fel de bine ca înainte de accident. Valoarea justă a utilajului minus costurile de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă. Utilajul nu generează intrări de numerar independente. Cel mai mic grup identificabil de active care include utilajul și generează intrări de numerar relativ independente de intrările de numerar aferente altor active este linia de producție căreia îi aparține utilajul. Valoarea recuperabilă a liniei de producție indică faptul că linia de producție, luată ca întreg, nu este depreciată.

Ipoteza 1: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entității nu reflectă intenția de a înlocui utilajul.

Valoarea recuperabilă a utilajului nu poate fi estimată deoarece valoarea de utilizare a utilajului:

(a) *poate diferi de valoarea sa justă minus costul vânzării*

și

(b) *poate fi determinată doar pentru unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține utilajul (linia de producție).*

Linia de producție nu este depreciată. De aceea, nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere aferentă utilajului. Cu toate acestea, s-ar putea să fie nevoie ca entitatea să reevalueze perioada de amortizare sau metoda de amortizare a utilajului. O perioadă mai scurtă de amortizare sau o metodă mai rapidă de amortizare poate fi necesară pentru a reflecta durata de viață utilă rămasă a utilajului sau modul în care sunt utilizate beneficiile economice aferente acestuia.

Ipoteza 2: bugetele/prognozele aprobate de conducerea entității reflectă intenția de a înlocui utilajul și de a-l vinde în viitorul apropiat. Fluxurile de trezorerie generate de utilizarea continuă a utilajului până în momentul cedării sunt estimate ca fiind neglijabile.

Valoarea de utilizare a utilajului poate fi estimată ca fiind apropiată de valoarea sa justă minus costurile de vânzare. De aceea, valoarea recuperabilă a utilajului poate fi calculată fără a fi nevoie să se ia în discuție unitatea generatoare de numerar căreia îi aparține utilajul (de exemplu, linia de producție). Deoarece valoarea justă a utilajului minus costul ei de vânzare este mai mică decât valoarea sa contabilă, se recunoaște o pierdere din depreciere pentru utilaj.

108. ***După aplicarea cerințelor de la punctele 104 și 105, se recunoaște un pasiv pentru orice sumă rămasă dintr-o pierdere din depreciere aferentă unei unități generatoare de numerar dacă și numai dacă acest lucru este impus de un alt standard.***

RELUAREA UNEI PIERDERI DIN DEPRECIERE

109. Punctele 110-116 stabilesc cerințele pentru reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de numerar. Aceste cerințe utilizează noțiunea „activ”, care se interpretează ca făcând referire atât la activele

▼M3

individuale, cât și la unitățile generatoare de numerar. Punctele 117-121 cuprind cerințe suplimentare pentru activele individuale, punctele 122 și 123, pentru unitățile generatoare de numerar, iar punctele 124 și 125, pentru fondul comercial.

110. *La fiecare dată de raportare o entitate evaluează existența indiciilor reducerii sau anulării unei pierderi din depreciere recunoscute în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial. În cazul în care există vreun indiciu în acest sens, entitatea estimează valoarea recuperabilă a aceluși activ.*
111. *La evaluarea existenței sau inexistenței unui indiciu că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, o entitate ține cont cel puțin de următoarele indicii:*

Surse externe de informații

- (a) *valoarea de piață a activului a crescut semnificativ în cursul perioadei;*
- (b) *în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau astfel de modificări se produc în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic, juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;*
- (c) *ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au scăzut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste scăderi să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ și să ducă la creșterea semnificativă a valorii recuperabile a activului.*

Surse interne de informații

- (d) *pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se produc 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 efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a crește performanța activului sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține activul;*
- (e) *raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unui activ este sau urmează a fi mai bună decât s-a prevăzut inițial.*
112. Indiciile privitoare la o potențială reducere a unei pierderi din depreciere de la punctul 111 sunt imaginea în oglindă a indiciilor unei pierderi potențiale din depreciere la care se face referire la punctul 12.
113. În cazul în care există indicii că pierderea din depreciere recunoscută pentru un activ, altul decât fondul comercial, nu mai există sau s-a redus, ar putea fi necesar să se revizuiască durata de viață utilă rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală și să se ajusteze în conformitate cu standardul aplicabil activului, chiar dacă nici o 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, se reia dacă și numai dacă s-a produs o modificare a estimărilor utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă a activului de la recunoașterea ultimei pierderi din depreciere. Într-o astfel de situație, valoarea contabilă a activului crește până la valoarea sa recuperabilă, cu excepția situației prevăzute la punctul 117. Această creștere reprezintă o reluare a unei pierderi din depreciere.*
115. O reluare a unei pierderi din depreciere reflectă o creștere a potențialului de servicii al unui activ generat fie de exploatarea, fie de vânzarea acestuia după data ultimei recunoașteri a unei pierderi din deprecierea aceluși activ. Punctul 130 impune recunoașterea modificărilor care survin în estimări și care generează creșterea potențialului de servicii. Exemple de modificări ale estimărilor includ:
- (a) *modificare a bazei de determinare a valorii recuperabile (adică valoarea recuperabilă este bazată pe valoarea justă minus costurile de vânzare sau pe valoarea de utilizare);*

▼ **M3**

- (b) modificare a valorii sau a momentului survenirii viitoarelor fluxuri de trezorerie estimate sau a ratei de actualizare, în cazul în care valoarea recuperabilă a fost bazată pe valoarea de utilizare
- sau
- (c) modificare a estimărilor componentelor valorii juste minus costurile de vânzare, în cazul în care valoarea recuperabilă a fost bazată pe valoarea justă minus costurile vânzării.
116. Valoarea de utilizare a unui activ poate deveni mai mare decât valoarea contabilă a unui activ doar pentru că valoarea actualizată a viitoarelor intrări de numerar crește când intrările viitoare de numerar se apropie în timp. Cu toate acestea, potențialul de utilizare al activului nu a crescut. De aceea, o pierdere din depreciere nu este reluată odată cu trecerea timpului (câteodată numită „derularea” – unwinding – 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 depășește valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în anii anteriori.***
118. Orice creștere a valorii contabile a unui activ, altul decât fondul comercial, peste valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată dacă nici o pierdere din depreciere nu a fost recunoscută în anii anteriori reprezintă o reevaluare. În contabilitate, pentru o astfel de reevaluare, entitatea aplică standardul relevant.
119. ***O reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ, altul decât fondul comercial, se recunoaște imediat în contul de profit și pierderi a perioadei, cu excepția situației în care activul este raportat la valoarea reevaluată în conformitate cu alt standard (de exemplu, modelul de reevaluare din IAS 16 Imobilizări corporale). Orice reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este tratată ca o creștere din reevaluare în conformitate cu acel alt standard.***
120. O reluare a unei pierderi din deprecierea unui activ reevaluat este recunoscută în capitalurile proprii ca surplus din reevaluare. Cu toate acestea, în măsura în care o pierdere din depreciere aferentă aceluiași activ reevaluat a fost recunoscută anterior în contul de profit și pierderi al perioadei, o reluare a acelei pierderi din depreciere este de asemenea recunoscută în contul de profit și pierderi al perioadei.
121. ***După recunoașterea reluării unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu amortizarea aferentă acelui activ se ajustează 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 (în cazul în care există).***

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar

122. ***Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar se alocă activelor unității, cu excepția fondului comercial, în mod proporțional cu valorile contabile ale acelor active. Aceste creșteri ale valorilor contabile se tratează 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 depășește cea mai mică valoare dintre:***
- (a) ***valoarea sa recuperabilă (în cazul în care poate fi determinată)***
- și
- (b) ***valoarea contabilă (netă de amortizare) determinată, în cazul în care nici o pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută pentru activ în perioadele anterioare.***

▼ **M3**

Valoarea reluării pierderii din depreciere care ar fi fost altfel alocată activului se alocă 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 se reia 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 prezintă următoarele informații pentru fiecare clasă de active:**
- valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în contul de profit și pierderi în timpul perioadei, precum și elementul (elementele)-rând ale contului de profit și pierderi în care sunt incluse aceste pierderi din depreciere.**
 - valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscute în contul de profit și pierderi în timpul perioadei, precum și elementul (elementele)-rând ale contului de profit și pierderi în care sunt reluate acele pierderi din depreciere.**
 - valoarea pierderilor din deprecierea activelor reevaluate, pierderi recunoscute direct în capitalurile proprii în cursul perioadei.**
 - valoarea reluărilor pierderilor din deprecierea activelor reevaluate, reluări recunoscute direct în capitalurile proprii în cursul perioadei.**
127. O clasă de active este o grupare de active de natură și utilizare similare în activitățile entității.
128. Informațiile solicitate 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 *Imobilizări corporale*.
129. **O entitate care raportează informații pe segmente în conformitate cu IAS 14 Raportarea pe segmente prezintă următoarele informații pentru fiecare segment raportabil, pe baza formatului său primar de raportare:**
- valoarea pierderilor din depreciere recunoscute în cursul perioadei în contul de profit și pierderi și direct în capitalurile proprii;**
 - valoarea reluărilor de pierderi din depreciere recunoscute în cursul perioadei în contul de profit și pierderi și direct în capitalurile proprii.**
130. **O entitate prezintă următoarele informații pentru fiecare pierdere semnificativă din depreciere recunoscută sau reluată în cursul perioadei aferentă unui activ individual, inclusiv fondului comercial, sau unei unități generatoare de numerar:**
- evenimentele și circumstanțele care au condus la recunoașterea sau reluarea pierderii din depreciere.**
 - valoarea pierderii din depreciere recunoscută sau reluată.**
 - pentru un activ individual:**
 - natura activului;**
 - și**
 - în cazul în care entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IAS 14, segmentul de raportare căruia îi aparține activul, pe baza formatului său primar de raportare.**

▼ M3

- (d) *pentru o unitate generatoare de numerar:*
- (i) *descriere a unității generatoare de numerar (cum ar fi o linie de producție, o uzină, o activitate a entității, o zonă geografică sau un segment raportabil așa cum este definit în IAS 14);*
 - (ii) *valoarea pierderii din depreciere recunoscută sau reluată pe clase de active și, în cazul în care entitatea raportează informații pe segmente în conformitate cu IAS 14, pe segmente raportabile pe baza formatului său primar de raportare*
și
 - (iii) *în cazul în care de la ultima estimare a valorii recuperabile a unității generatoare de numerar s-a modificat combinarea activelor pentru identificarea unității generatoare de numerar (în cazul în care există o valoare recuperabilă), o descriere a modalității trecute și prezente de agregare a activelor, precum și motivele pentru modificarea modului în care unitatea generatoare de numerar este identificată.*
- (e) *în cazul în care valoarea recuperabilă a activului (unității generatoare de numerar) este valoarea sa justă minus costurile de vânzare sau valoarea sa de utilizare.*
- (f) *în cazul în care valoarea recuperabilă este valoarea justă minus costurile de vânzare, baza utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare (de exemplu, valoarea justă a fost determinată prin referire la o piață activă).*
- (g) *în cazul în care valoarea recuperabilă este valoarea de utilizare, rata (ratele) de actualizare utilizată(e) pentru estimările curente și pentru estimările trecute (în cazul în care există) ale valorii de utilizare.*
131. *O entitate are obligația de a prezenta următoarele informații privind pierderile agregate din depreciere și reluările agregate ale pierderilor din depreciere recunoscute în timpul perioadei pentru care nu s-au prezentat informații în conformitate cu punctul 130:*
- (a) *principalele clase de active afectate de pierderile din depreciere și principalele clase de active afectate de reluările de pierderi din depreciere;*
 - (b) *principalele evenimente și circumstanțe care au condus la recunoașterea acestor pierderi din depreciere și reluări ale pierderilor din depreciere.*
132. *O entitate este încurajată să prezinte ipotezelor-cheie utilizate pentru determinarea valorii recuperabile 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. *În cazul în care, 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 data raportării, suma fondului comercial nealocat se prezintă împreună cu motivele pentru care respectiva valoare rămâne nealocată.*

Estimările utilizate pentru a evalua valorile recuperabile ale unităților generatoare de numerar care conțin fond comercial sau imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată.

134. *O entitate prezintă informațiile impuse de literele (a)-(f) pentru fiecare unitate generatoare de numerar (grup de unități) pentru care valoarea contabilă a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată alocată acelei unități (acelui grup de unități) este semnificativă în comparație cu valoarea contabilă totală a fondului comercial sau a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată ale entității:*

▼ M3

- (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).*
- (c) *modul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) a fost determinată (adică valoarea de utilizare sau valoarea justă minus costurile de vânzare).*
- (d) *în cazul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este bazată pe valoarea de utilizare:*
- (i) *descriere a fiecărei ipoteze-cheie pe care se bazează previziunile conducerii cu privire la fluxurile de trezorerie pentru perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze. Ipotezele-cheie sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este cea mai sensibilă.*
 - (ii) *descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorilor (valorii) atribuite fiecărei ipoteze-cheie, indiferent dacă aceste valori (această valoare) reflectă experiența anterioară sau dacă sunt consecvente cu sursele externe de informații și, în caz contrar, cum și de ce diferă față de experiențele anterioare sau de sursele externe de informații.*
 - (iii) *perioada pentru care conducerea a prevăzut fluxurile de trezorerie pe baza bugetelor/prognozelor financiare aprobate de conducere și, atunci când s-a utilizat o perioadă mai mare de cinci ani pentru o unitate generatoare de numerar (un grup de unități), o explicație privind motivele pentru care se justifică o perioadă mai mare.*
 - (iv) *rata de creștere utilizată pentru a extrapola previziunile fluxurilor de trezorerie dincolo de perioada acoperită de cele mai recente bugete/prognoze, alături de justificarea utilizării oricărei rate de creștere care depășește rata de creștere medie pe termen lung pentru produse, industrie, țară sau țări în care activează entitatea, sau pentru piața căreia îi este dedicat(ă) unitatea (grupul de unități).*
 - (v) *rata (ratele) de actualizare aplicat(ă)e previziunilor fluxurilor de trezorerie.*
- (e) *în cazul în care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) este bazată pe valoarea justă minus costurile de vânzare, metodologia utilizată pentru a determina valoarea justă minus costurile de vânzare. În cazul în care valoarea justă minus costurile de vânzare, în cazul unei unități (unui grup de unități), nu este determinată folosind un preț care poate fi observat pe piață, următoarele informații sunt, de asemenea, prezentate:*
- (i) *o descriere a fiecărei ipoteze-cheie pe care conducerea entității a utilizat-o pentru determinarea valorii juste minus costurile de vânzare. Ipotezele-cheie sunt acelea la care valoarea recuperabilă a unității (grupurilor de unități) este cea mai sensibilă.*
 - (ii) *o descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorii (valorilor) atribuite fiecărei ipoteze-cheie, în cazul în care acea valoare (acele valori) reflectă experiența anterioară sau dacă este (sunt) consecvent(ă)e cu sursele externe de informații și, în caz contrar, cum și de ce diferă de experiența anterioară sau de sursele externe de informații.*
- (f) *în cazul în care o modificare posibilă a unei ipoteze-cheie utilizate de conducere pentru a determina valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) ar avea drept rezultat ca valoarea contabilă a unității (grupului de unități) să o depășească pe cea recuperabilă:*
- (i) *valoarea cu care valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) o depășește pe cea contabilă.*
 - (ii) *valoarea atribuită ipotezei-cheie.*
 - (iii) *valoarea cu care valoarea atribuită ipotezei-cheie se modifică, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recu-*

▼ M3

perabilă, astfel încât valoarea recuperabilă a unității (grupului de unități) să fie egală cu valoarea sa contabilă.

135. *În cazul în care 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 se prezintă 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, în cazul în care valorile recuperabile ale acestor unități (grupuri de unități) sunt bazate pe aceleași ipoteze-cheie, iar valoarea contabilă agregată a fondului comercial sau a imobilizărilor 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 de utilizare nedeterminată ale entității, entitatea prezintă 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) cheie.*
- (d) *o descriere a abordării pe care conducerea o are cu privire la determinarea valorilor (valorii) atribuite fiecărei ipoteze-cheie, indiferent dacă aceste valori (această valoare) reflectă experiența anterioară sau dacă sunt (este) consecvență) 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) *în cazul în care o modificare posibilă a unei ipoteze-cheie (a unor ipoteze-cheie) 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(e) ipotezei (ipotezelor) cheie.*
 - (iii) *valoarea cu care valoarea (valorile) atribuită(e) ipotezei (ipotezelor) cheie se modifică, după încorporarea oricăror efecte ale acelei modificări asupra celorlalte variabile utilizate pentru a determina valoarea recuperabilă, astfel încât totalul valorilor recuperabile ale unităților (grupurilor de unități) să fie egal cu totalul valorilor lor contabile.*

136. *Cele mai recente și detaliate calcule aferente valorii recuperabile a unității generatoare de numerar (grupului de unități) pentru o perioadă precedentă pot, în conformitate cu punctul 24 sau 99, să fie reportate și folosite în testul de depreciere pentru acea unitate (acel grup de unități) în perioada actuală, cu condiția ca anumite criterii să fie îndeplinite. Într-o astfel de situație, informațiile pentru acea unitate (acel grup de unități) încorporate în prezentările impuse de punctele 134 și 135 se referă la calculele reportate aferente valorii recuperabile.*

137. *Exemplul 9 ilustrează prezentările cerute prin punctele 134 și 135.*

DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

138. *În conformitate cu punctul 85 din IFRS 3 Combinări de întreprinderi, în cazul în care o entitate alege să aplice IFRS 3 de la o dată anterioară intrării în vigoare stabilită la punctele 78-84 ale IFRS 3, are obligația de a aplica prospectiv și prezentul standard de la aceeași dată.*

139. *Altfel, o entitate aplică prezentul standard:*

▼M3

(a) *fondului comercial și imobilizărilor necorporale achiziționate 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 cerințele acestui standard înainte de data intrării în vigoare prevăzută la punctul 139. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate aplică prezentul standard înainte de data intrării în vigoare, ea aplică concomitent IFRS 3 și IAS 38 Imobilizări necorporale (modificat în 2004).*

RETRAGEREA IAS 36 (EMIS ÎN 1998)

141. Prezentul standard înlocuiește IAS 36 *Deprecierea activelor* (emis în 1998).

▼ **M3***APENDICELE A***Utilizarea tehnicilor valorii actualizate la evaluarea valorii de utilizare**

Prezentul appendice constituie parte integrantă a standardului. El oferă îndrumări asupra utilizării tehnicilor de actualizare la evaluarea valorii de utilizare. Cu toate că îndrumările folosesc termenul „activ”, acestea se aplică de asemenea unui grup de active care formează o unitate generatoare de numerar.

Componentele evaluării valorii actualizate

- A1. Următoarele elemente pun în lumină diferențele economice dintre active:
- (a) o estimare a viitorului flux de trezorerie sau, în situații mai complexe, a seriei de viitoare fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv;
 - (b) așteptările cu privire la variațiile posibile din punct de vedere al valorii sau momentului fluxurilor de trezorerie;
 - (c) valoarea în timp a banilor, în funcție de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piață;
 - (d) prețul suportării incertitudinii inerente activului
și
 - (e) alți factori (cum ar fi absența lichidității), deși nu întotdeauna identificabili, pe care participanții pe piață i-ar lua în calcul la estimarea valorii viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se așteaptă să le obțină de la activul respectiv.
- A2. Prezentul appendice pune în balanță două modalități de a calcula valoarea actualizată, fiecare dintre ele putând fi folosită pentru a estima valoarea de utilizare a unui activ, în funcție de circumstanțe. Abordarea „tradițională” include ajustările pentru factorii (b)-(e) prezentați la punctul A1 în rata de actualizare. În conformitate cu abordarea „fluxurilor de trezorerie așteptate”, factorii (b), (d) și (e) sunt utilizați pentru a efectua anumite ajustări astfel încât să se obțină fluxuri de trezorerie ajustate în funcție de riscurile specifice. Indiferent de abordarea adoptată de o entitate, care reflectă așteptările acesteia în ceea ce privește variațiile posibile din punct de vedere al valorii sau al momentului survenirii viitoarelor fluxuri de trezorerie, rezultatul reflectă valoarea actualizată așteptată a viitoarelor fluxuri de trezorerie, adică media ponderată a tuturor rezultatelor posibile.

Principii generale

- A3. Tehnicile folosite pentru a estima viitoarele fluxuri de trezorerie și ratele dobânzilor variază de la o situație la alta în funcție de situația activului respectiv. Cu toate acestea, următoarele principii generale guvernează aplicarea tehnicilor de actualizare la evaluarea activelor:
- (a) ratele dobânzilor folosite pentru a actualiza fluxurile de trezorerie reflectă ipoteze care sunt conforme cu cele inerente fluxurilor de trezorerie estimate. Dacă nu se procedează astfel, 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 fluxului de trezorerie contractual al unui împrumut de primit. Rata reflectă așteptările asupra problemelor de rambursare care pot apărea la împrumuturi cu anumite caracteristici. Aceeași rată de 12 % nu se folosește pentru a actualiza fluxurile de trezorerie așteptate pentru că acele fluxuri de trezorerie deja reflectă ipotezele legate de problemele de rambursare viitoare.
 - (b) fluxurile de trezorerie estimate și ratele de actualizare sunt neutre și nu reflectă factori care nu au legătură cu activul în cauză. De exemplu, evaluarea nu este neutră atunci când se subvaluează intenționat fluxurile de trezorerie viitoare estimate pentru a îmbunătăți profitabilitatea viitoare a unui activ.
 - (c) fluxurile de trezorerie estimate sau ratele de actualizare reflectă o gamă de rezultate posibile mai degrabă decât o singură valoare, respectiv cea mai mică sau cea mai mare valoare probabilă.

▼ **M3****Abordarea tradițională și abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate****Abordarea tradițională**

- A4. Aplicațiile contabile ale valorii actualizate au folosit în mod tradițional un singur set de fluxuri de trezorerie estimate și o singură rată de actualizare, cel mai des descrisă ca „rata corespunzătoare riscului”. De fapt, abordarea tradițională presupune că o singură convenție a ratei de actualizare poate încorpora toate așteptările legate de viitoarele fluxuri de trezorerie și de risc. De aceea, abordarea tradițională pune accentul pe selectarea ratei de actualizare.
- A5. În anumite situații, cum ar fi cele în care active comparabile pot fi observate pe piață, o abordare tradițională este destul de ușor de aplicat. Pentru activele cu fluxuri de trezorerie contractuale, această abordare este consecventă cu modul în care participanții descriu activele, ca în cazul „unei obligațiuni cu dobândă de 12 %”.
- A6. Cu toate acestea, abordarea tradițională nu acoperă unele probleme complexe de evaluare, cum ar fi evaluarea activelor nefinanciare pentru care nu există o piață a articolului sau a unui articol similar. Căutarea corectă a „ratei corespunzătoare riscului” cere analiza a cel puțin două articole – un activ care există pe piață și care are o rată observabilă a dobânzii, și activul care este evaluat. Rata potrivită de actualizare pentru fluxurile de trezorerie care sunt evaluate este dedusă din rata observabilă a dobânzii celui alt activ de pe piață. Pentru a face transferul, caracteristicile fluxurilor de trezorerie ale celui alt activ este necesar să fie similare cu cele ale activului care este evaluat. De aceea, cel care evaluează are obligația de a:
- (a) identifica setul de fluxuri de trezorerie care se actualizează;
 - (b) identifica un alt activ pe piață care pare a avea aceleași caracteristici ale fluxurilor de trezorerie;
 - (c) compara fluxurile de trezorerie ale celor două articole pentru a se asigura că sunt similare (de exemplu, sunt ambele genuri de fluxuri de trezorerie contractuale sau unul este contractual și celălalt este estimat?);
 - (d) evalua dacă există un element într-un articol care să nu fie prezent în celălalt (de exemplu, este unul mai puțin lichid decât celălalt?)
și
 - (e) evalua probabilitatea ca ambele genuri de fluxuri de trezorerie să se comporte (adică să varieze) în mod similar în condiții economice schimbătoare.

Abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate

- A7. Abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate este, în unele situații, un instrument de evaluare mai eficient decât abordarea tradițională. La efectuarea unei evaluări, abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate utilizează toate așteptările cu privire la fluxurile de trezorerie posibile în loc de unicul, cel mai probabil, flux de trezorerie. De exemplu, un flux de trezorerie poate să fie 100 u.m., 200 u.m. sau 300 u.m., cu probabilități de respectiv 10 %, 60 % și 30 %. Fluxul de trezorerie așteptat este de 220 u.m. Abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate diferă astfel de abordarea tradițională, deoarece se concentrează pe analiza directă a fluxurilor de trezorerie respective și asupra declarațiilor mai explicite ale ipotezelor folosite în evaluare.
- A8. De asemenea, abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate permite utilizarea tehnicilor valorii actualizate atunci când momentul survenirii fluxurilor de trezorerie este incert. 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 așteptată 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.

▼ M3

Valoarea actualizată a 1 000 u. m. peste 2 ani la 5,25 %	902,73 u. m.	
Probabilitate	60,00 %	541,64 u.m.
Valoarea actualizată a 1 000 u. m. peste 3 ani la 5,50 %	851,61 u. m.	
Probabilitate	30,00 %	255,48 u.m.
Valoarea actualizată așteptată		<u>892,36 u.m.</u>

- A9. Valoarea așteptată 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 momentele posibile în care pot apărea fluxurile de trezorerie să fie utilizate și, în consecință, nu ar reflecta probabilitățile altor momente. Aceasta se întâmplă pentru că rata de actualizare dintr-un calcul tradițional al valorii actualizate nu poate reflecta incertitudinile legate de momentul survenirii fluxurilor.
- 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 (așa cum este descrisă la punctul A6) necesită aceleași estimări și același grad de subiectivitate fără a oferi transparența calculului din abordarea fluxurilor de trezorerie așteptate.
- A11. Multe estimări făcute în practica curentă deja încorporează neoficial elementele fluxurilor de trezorerie așteptate. 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 confrunța cu următoarele situații:
- (a) valoarea estimată este undeva între 50 u.m. și 250 u.m., dar nici o 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 este 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. $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- În fiecare caz, fluxul de trezorerie estimat este probabil să ofere o estimare mai bună a valorii de utilizare decât o singură valoare, respectiv cea mai mică sau cea mai mare valoare probabilă.
- 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 variația fluxurilor de trezorerie, altfel ar suporta costuri substanțiale. Entitatea are obligația de a pune în balanță costurile pentru obținerea informației suplimentare cu credibilitatea suplimentară pe care acea informație o aduce evaluării.
- A13. De asemenea se susține că tehnicile care folosesc fluxurile de trezorerie așteptate sunt nepotrivite pentru evaluarea unui singur articol sau a unui articol cu un număr limitat de rezultate posibile. Se dă exemplul unui activ cu două rezultate posibile: o probabilitate de 90 % că fluxul de trezorerie urmează a fi 10 u.m. și o probabilitate de 10 % că fluxul de trezorerie urmează a fi de 1 000 u.m. Se observă că fluxul de trezorerie preconizat în acest exemplu este 109 u.m. și acest rezultat este criticat deoarece nu reprezintă nici una dintre valorile plătite în cele din urmă.
- A14. Asemenea afirmații reflectă un dezacord implicit față de obiectivul evaluării. În cazul în care obiectivul este centralizarea costurilor care urmează să fie suportate, este posibil ca fluxurile de trezorerie așteptate să nu producă o estimare fidelă a costului așteptat. Cu toate acestea, prezentul standard se ocupă de evaluarea valorii recuperabile a

▼ M3

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. Nici o 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 reflectă riscurile pentru care fluxurile de trezorerie estimate au fost deja ajustate. În caz contrar, efectul unora dintre ipoteze se ia 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 privind:
- (a) valoarea în timp a banilor pentru perioadele până la sfârșitul duratei de viață utilă a activului
 - și
 - (b) factorii (b), (d) și (e) descriși la punctul A1, în măsura în care factorii respectivi nu au fost deja luați în calculul fluxurilor 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 evaluare a activelor financiare Capital Asset Pricing Model (CAPM);
 - (b) rata marginală de împrumut a entității
 - și
 - (c) alte rate ale împrumuturilor de pe piață.
- A18. Totuși, aceste rate sunt ajustate:
- (a) pentru a reflecta felul în care piața ar evalua riscurile specifice asociate fluxurilor estimate de trezorerie ale unui activ
 - și
 - (b) pentru a exclude riscurile care nu sunt relevante pentru fluxurile estimate de trezorerie ale activului sau pentru care fluxurile estimate de trezorerie au fost ajustate.
- Este acordată atenție riscurilor cum sunt riscul de țară, riscul de schimb valutar și riscul de preț.
- A19. Rata de actualizare este independentă de structura capitalului entității și de felul în care entitatea a finanțat cumpărarea activului, deoarece viitoarele fluxuri de trezorerie așteptate să survină de la un activ nu depind de felul în care entitatea a finanțat achiziția aceluiași activ.
- A20. Punctul 55 impune ca rata de actualizare folosită să fie o rată înainte de impozitare. De aceea, atunci când baza utilizată pentru a estima rata de actualizare este ulterioară impozitării, acea bază este ajustată pentru a reflecta o rată înainte de impozitare.
- A21. În mod normal, o entitate folosește o singură rată de actualizare pentru estimarea valorii de utilizare a unui activ. Cu toate acestea, o entitate folosește rate distincte de actualizare pentru perioade viitoare diferite atunci când valoarea de utilizare este sensibilă la diferența de risc a diferitelor perioade sau la structura termenelor ratelor dobânzilor.

▼ **M3***APENDICELE B***Modificare la IAS 16**

Modificarea din prezentul apendice este aplicat atunci când o entitate aplică IAS 16 Imobilizări corporale (revizuit în 2003). Această modificare se anulează la intrarea în vigoare a IAS 36 Deprecierea activelor (revizuit în 2004). Prezentul apendice înlocuiește modificările cuprinse în IAS 16 (revizuit în 2003) la dispozițiile IAS 36 Deprecierea activelor (emis în 1998). IAS 36 (revizuit în 2004) încorporează cerințele punctelor din prezentul apendice. În consecință, modificările cuprinse în IAS 16 (revizuit în 2003) nu sunt necesare pentru entitățile care se supun dispozițiilor IAS 36 (revizuit în 2004). Prin urmare, prezentul apendice se aplică doar entităților care aleg să aplice IAS 16 (revizuit în 2003) înainte de data intrării sale în vigoare.

B1. IAS 16 *Imobilizări corporale* se modifică după cum urmează.

În apendice, punctul A4 se modifică după cum urmează:

A4. IAS 36 *Deprecierea activelor* (publicat în 1998) se modifică după cum urmează.

În standard, punctele 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 și 104 se modifică după cum urmează:

4. Prezentul standard se aplică activelor contabilizate la suma lor reevaluată (valoarea justă) conform altor standarde, precum modelul de reevaluare menționat în IAS 16 *Imobilizări corporale*. Cu toate acestea, identificarea faptului dacă un activ reevaluat a putut să se deprecieze depinde de baza utilizată pentru determinarea justei valori:

...

9. ***Pentru a aprecia dacă există vreun indiciu că un activ a putut să se deprecieze, o entitate are obligația de a lua în considerare cel puțin următoarele indicii:***

...

Surse interne de informație

...

(f) ***modificări importante, cu un efect negativ asupra entității, au intervenit în cursul perioadei sau sunt susceptibile să intervină într-un viitor apropiat, într-o măsură sau un mod în care un activ este folosit sau se așteaptă să fie folosit. Aceste modificări includ scoaterea din uz a activelor, planuri de întrerupere sau de restructurare a sectorului de activitate căruia îi aparține un activ și planurile de ieșire a unui activ înainte de data prevăzută anterior***

și

...

34. Previțiunile de ieșire de numerar conțin cheltuieli de gestionare cotidiene, precum și cheltuieli generale viitoare care pot fi atribuite direct sau afectate pe o bază rezonabilă, coerentă și permanentă, la utilizarea activului.

37. ***Fluxurile de numerar viitoare sunt estimate pentru un activ în starea sa actuală. Estimările fluxurilor de numerar viitoare nu includ intrări sau ieșiri de numerar viitoare estimate, preconizate a fi generate de:***

...

(b) ***ameliorarea sau creșterea performanței activului.***

38. Din cauza faptului că fluxurile de numerar viitoare sunt estimate pentru activul în starea sa actuală, valoarea de utilizare nu reflectă:

...

(b) ieșirile viitoare de numerar care ameliorează sau cresc performanța activului sau intrările de numerar aferente care se așteaptă a fi generate de către aceste ieșiri.

▼ **M3**

41. Până când într-o entitate apar ieșiri de numerar care să îmbunătățească sau să crească performanța activului, estimările fluxurilor de numerar nu conțin intrări de numerar viitoare estimate care sunt susceptibile a fi generate de creșterea beneficii economice legate de ieșirea de numerar (a se vedea apendicele A exemplul 6).
42. Estimările fluxurilor de numerar viitoare includ ieșiri viitoare de numerar necesare menținerii nivelului beneficiilor economice susceptibile a fi generate de activul în starea sa actuală. În cazul în care o unitate generatoare de trezorerie este compusă din active care au fiecare o durată diferită de utilizare estimată, toate fiind esențiale pentru activitatea continuă a unității, înlocuirea activelor cu durată de utilizare mai scurtă se consideră ca făcând parte din gestionarea cotidiană a unității la estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie legate de unitate. De asemenea, în cazul în care un activ unic este constituit din elemente cu o durată de utilizare estimată diferită, înlocuirea elementelor cu durată de utilizare mai scurtă se consideră ca făcând parte din gestionarea cotidiană a activului la estimarea fluxurilor de numerar viitoare generate de respectivul activ.
59. *O pierdere din depreciere este contabilizată imediat la cheltuieli în contul de profit și pierderi, cu excepția cazului în care activul este contabilizat la suma lui reevaluată conform unui alt standard (de exemplu, conform modelului reevaluării în IAS 16 Imobilizări corporale). Orice pierdere din depreciere a unui activ reevaluat este tratată ca o reevaluare negativă conform acestui alt standard.*
96. *Pentru a aprecia dacă există un indice care să arate că o pierdere din depreciere recunoscută cu titlul unui activ în cursul perioadelor anterioare nu mai există sau a diminuat, o entitate are obligația de a lua în considerare cel puțin următoarele:*
- ...
- Surse de informație interne*
- (d) *Modificări importante, cu un efect favorabil asupra entității, au intervenit în cursul perioadei sau sunt susceptibile să intervină într-un viitor apropiat, în măsura în care sau în modul în care activul este utilizat sau susceptibil a fi utilizat. Aceste modificări includ costurile apărute în timpul perioadei pentru a ameliora sau a crește performanța activului sau pentru a restructura activitatea careia îi aparține activul*
- și
- ...
104. *O reluare a pierderii din depreciere a unui activ este contabilizată imediat la venituri în contul de profit și pierderi, cu excepția cazului în care activul este contabilizat cu o sumă reevaluată conform unui alt standard (de exemplu, conform modelului de reevaluare în IAS 16 Imobilizări corporale). Orice reluare a unei pierderi din depreciere a unui activ de reevaluare este tratată ca o reevaluare pozitivă conform acestui alt standard.*

▼ **B**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 37

Provizioane, pasive și active contingente

Prezentul standard internațional de contabilitate a fost aprobat de Consiliul IASC în iulie 1998 și a intrat în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 iulie 1999 sau ulterior acestei date.

INTRODUCERE

- IAS 37 reglementează modul de contabilizare și de prezentare a informațiilor tuturor categoriilor de provizioane, pasive și active contingente, cu excepția:

▼B

- (a) celor generate de instrumente financiare contabilizate la valoarea justă;
- (b) celor generate de contracte executorii, cu excepția contractelor oneroase. Contractele executorii sunt contractele în care nici una dintre părți nu și-a îndeplinit obligațiile sau ambele părți și-au îndeplinit parțial și în mod egal obligațiile;
- (c) celor rezultate din contractele cu clienții asigurați sau
- (d) celor care intră sub incidența altui standard internațional de contabilitate.

Provizioane

2. Standardul definește provizioanele ca fiind pasive ale căror scadențe sau valori sunt incerte. Un provizion va fi recunoscut în contabilitate dacă și numai dacă:
 - (a) o întreprindere are o obligație curentă (juridică sau implicită) generată de un eveniment anterior;
 - (b) este probabil (există mai multe șanse de a se realiza decât de a nu se realiza) ca, pentru stingerea obligației, să fie necesară o ieșire de resurse incluzând beneficii economice și
 - (c) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației. Standardul precizează că numai în cazuri foarte rare nu este posibilă o estimare credibilă.
3. Standardul definește obligația implicită ca fiind o obligație care decurge din acțiunile unei întreprinderi în cazul în care:
 - (a) întreprinderea a indicat partenerilor, prin practicile sale stabilite anterior, prin politicile sale făcute publice sau printr-o declarație recentă, suficient de clară, că își asumă anumite responsabilități și
 - (b) în consecință, întreprinderea a indus partenerilor ideea că întreprinderea își va onora acele responsabilități.
4. În cazuri rare, de exemplu în cazul unei acțiuni în instanță, s-ar putea să nu reiasă clar dacă o întreprindere are o obligație curentă. În astfel de cazuri, se consideră că un eveniment anterior poate genera o obligație curentă dacă, luând în considerare toate dovezile disponibile, este probabil să existe o obligație curentă la data bilanțului. O întreprindere recunoaște un provizion pentru obligația curentă în cauză dacă sunt îndeplinite celelalte criterii de recunoaștere specificate mai sus. În cazul în care este puțin probabil să existe o obligație curentă, întreprinderea recunoaște un pasiv contingent, cu excepția situației în care posibilitatea apariției unei ieșiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă.
5. Suma recunoscută ca provizion va reprezenta cea mai bună estimare a cheltuielilor necesare pentru stingerea obligației curente la data bilanțului, cu alte cuvinte, suma pe care o întreprindere ar plăti-o, în mod normal, la data bilanțului pentru a stinge obligația sau pentru a o transfera unui terț la acel moment.
6. Standardul solicită întreprinderii ca în procesul de evaluare a unui provizion:
 - (a) să ia în considerare riscurile și incertitudinile. Cu toate acestea, incertitudinile nu justifică crearea unor provizioane excesive sau supraevaluarea deliberată a pasivelor;
 - (b) să actualizeze provizioanele, în cazul în care efectul valorii timp a banilor este semnificativ, folosind o rată (rate) de actualizare înainte de impozitare care să reflecte evaluările curente pe piață ale valorii timp a banilor și riscurile specifice pasivului care nu au fost reflectate în cea mai bună estimare a cheltuielilor. În cazul în care provizioanele sunt actualizate, creșterea provizioanelor din cauza trecerii timpului este înregistrată contabil drept cheltuieli cu dobânda;

▼B

- (c) să ia în considerare evenimentele viitoare, precum modificări ale legislației sau progresul tehnologic, în cazul în care există suficiente dovezi obiective că acestea vor avea loc și
 - (d) să nu ia în considerare câștigurile din cesionarea previzionată a unor active, chiar dacă cesionările previzionate sunt strâns corelate cu evenimentul care generează provizionul.
7. O întreprindere poate aștepta rambursarea parțială sau integrală a cheltuielilor necesare pentru decontarea unui provizion (de exemplu, prin contracte de asigurare, clauze de despăgubire sau garanțiile acordate de furnizori). O întreprindere:
- (a) va recunoaște o rambursare dacă și numai dacă este sigură că va încasa rambursarea în cazul în care își îndeplinește obligația. Suma recunoscută ca rambursare nu va depăși valoarea provizionului și
 - (b) va recunoaște suma rambursată ca activ separat. În contul de profit și pierdere, cheltuielile aferente unui provizion pot fi prezentate după deducerea valorii recunoscute ca rambursare.
8. Provizioanele vor fi revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabil ca pentru stingerea obligației să fie necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice, provizionul va fi reluat.
9. Un provizion va fi utilizat numai pentru cheltuielile pentru care a fost constituit inițial.

Provizioane – aplicații specifice

10. Standardul explică modul în care se vor aplica cerințele generale de recunoaștere și evaluare în trei cazuri specifice: pierderi viitoare din exploatare, contracte oneroase și restructurări.
11. Nu este necesar să fie recunoscute provizioanele pentru pierderi viitoare din exploatare. Dacă sunt prevăzute pierderi viitoare din exploatare, acest lucru indică faptul că este posibil ca anumite active să se fi depreciat. În acest caz, o întreprindere verifică dacă activele în cauză s-au depreciat, în conformitate cu IAS 36, Deprecierea activelor.
12. În cazul în care o întreprindere are un contract oneros, obligația curentă generată de contract va fi recunoscută și evaluată ca provizion. Un contract oneros este un contract în care costurile inevitabile pentru îndeplinirea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din respectivul contract.
13. Standardul definește restructurarea ca un program planificat și controlat de conducere care modifică semnificativ:
- (a) sfera activității desfășurate de o întreprindere sau
 - (b) modul în care este gestionată activitatea.
14. Un provizion pentru costuri de restructurare este recunoscut numai dacă sunt îndeplinite criteriile generale de recunoaștere pentru provizioane. În acest context, o obligație implicită de restructurare se produce doar în cazul în care întreprinderea:
- (a) dispune de un plan oficial și detaliat de restructurare, care identifică, cel puțin:
 - (i) activitatea sau partea de activitate vizată;
 - (ii) principalele locații afectate;
 - (iii) locația, funcția și numărul aproximativ al angajaților care vor primi compensații pentru încetarea activității;
 - (iv) cheltuielile care vor fi implicate și
 - (v) data la care planul de restructurare se va aplica.

▼ B

- (b) cei afectați au motive să creadă că restructurarea va fi realizată prin aplicarea planului de restructurare sau prin comunicarea principalelor sale caracteristici celor care vor fi afectați de procesul de restructurare.
15. O decizie de restructurare a conducerii sau a consiliului de administrație nu dă naștere unei obligații implicite la data bilanțului, cu excepția cazului în care, înainte de data bilanțului, întreprinderea:
- (a) a început să pună în aplicare planul de restructurare sau
- (b) a comunicat planul de restructurare celor afectați, într-un mod suficient de clar pentru a determina persoanele în cauză să se aștepte, în mod justificat, că va realiza restructurarea.
16. În cazul în care restructurarea implică vânzarea unei activități, obligația de vânzare se naște doar în momentul în care întreprinderea se angajează să vândă, de exemplu prin încheierea unui contract ferm de vânzare.
17. Un provizion de restructurare va include doar cheltuielile directe rezultate din restructurare, adică cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
- (a) sunt determinate exclusiv de restructurare și
- (b) nu sunt aferente activităților curente ale întreprinderii. Astfel, un provizion de restructurare nu include costuri precum: recalificarea sau redistribuirea personalului permanent, marketing sau investiții în noi sisteme și rețele de distribuție.

Passive contingente

18. Standardul înlocuiește părțile din IAS 10, Contingente și evenimente survenite după data bilanțului⁽¹⁾, care reglementau contingentele. Standardul definește un pasiv contingent ca fiind:
- (a) o obligație potențială apărută ca urmare a unor evenimente anterioare a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu sunt în totalitate controlate de întreprindere sau
- (b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece:
- (i) este improbabil că pentru stingerea acestei obligații vor fi necesare ieșiri de resurse încorporând beneficii economice sau
- (ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de credibil.
19. Nu este obligatoriu ca o întreprindere să recunoască un pasiv contingent. O întreprindere poate prezenta informații privind un pasiv contingent, cu excepția cazului în care posibilitatea unei ieșiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă.

Active contingente

20. Standardul definește un activ contingent ca fiind un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu sunt în totalitate controlate de întreprindere. Un exemplu în acest sens îl constituie o creanță care face obiectul unei acțiuni în justiție intentate de întreprindere, al cărei rezultat este incert.
21. Nu este obligatoriu ca o întreprindere să recunoască un activ contingent. Un activ contingent va fi prezentat în cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice.
22. În cazul în care realizarea unui venit este aproape sigură, activul corespundent nu este un activ contingent, iar recunoașterea lui este oportună.

⁽¹⁾ IAS 10, Contingente și evenimente ulterioare datei bilanțului, a fost înlocuit de IAS 10 (revizuit 1999), Evenimente ulterioare datei bilanțului, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2000.

▼ B*Data intrării în vigoare*

23. Standardul intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 iulie 1999 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-9
Definiții	10-13
Provizioane și alte pasive	11
Relația dintre provizioane și pasive contingente	12-13
Recunoaștere	14-35
Provizioane	14-26
Obligația curentă	15-16
Eveniment anterior	17-22
Ieșiri de resurse probabile concretizate în beneficii economice	23-24
Estimarea credibilă a obligațiilor	25-26
Pasive contingente	27-30
Active contingente	31-35
Evaluare	36-52
Cea mai bună estimare	36-41
Riscuri și incertitudini	42-44
Valoarea curentă	45-47
Evenimente viitoare	48-50
Cesionarea preconizată a activelor	51-52
Rambursări	53-58
Modificări ale provizioanelor	59-60
Utilizarea provizioanelor	61-62
Aplicarea regulilor de recunoaștere și evaluare	63-83
Pierderi viitoare din exploatare	63-65
Contracte oneroase	66-69
Restructurare	70-83
Prezentarea informațiilor	84-92
Dispoziții tranzitorii	93-94
Data intrării în vigoare	95-96

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente nesemnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Obiectivul prezentului standard este de a asigura aplicarea unor criterii de recunoaștere și baze de evaluare adecvate provizioanelor, pasivelor și activelor contingente și prezentarea unor informații suficiente în notele la situațiile financiare care să dea utilizatorilor posibilitatea de a înțelege natura, oportunitatea și valoarea acestora.

DOMENIUL DE APLICARE

1. ***Prezentul standard se va aplica de către toate întreprinderile la contabilizarea provizioanelor, pasivelor și activelor contingente, cu excepția:***
 - (a) *celor generate de instrumente financiare care sunt contabilizate la valoarea justă;*

▼B

- (b) *celor rezultate din contracte neexecutate (integral), cu excepția contractelor oneroase;*
 - (c) *celor rezultate din contractele cu asigurații încheiate de societățile de asigurare sau*
 - (d) *celor care intră sub incidența altui standard internațional de contabilitate.*
2. Prezentul standard se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiilor) care nu sunt contabilizate la valoarea justă.
 3. Contractele neexecutate (integral) sunt contractele în cadrul cărora nici una 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 neexecutate (integral), cu excepția cazului în care sunt contracte oneroase.
 4. Prezentul standard se aplică provizioanelor, pasivelor și activelor contingente ale societăților de asigurări, cu excepția celor rezultate din contractele cu asigurații.
 5. În cazul în care un anumit tip de provizion, activ sau pasiv contingent intră sub incidența altui standard internațional de contabilitate, o întreprindere aplică standardul în cauză, în locul prezentului standard. De exemplu, anumite tipuri de provizioane sunt reglementate de standardele privind:
 - (a) contractele de construcții (a se vedea IAS 11, Contracte de construcții);
 - (b) impozitele pe profit (a se vedea IAS 12, Impozitul pe profit);
 - (c) contractele de leasing (a se vedea IAS 17, Contracte de leasing). Cu toate acestea, deoarece IAS 17 nu conține cerințe specifice pentru contractele de leasing operațional care au devenit oneroase, în astfel de cazuri se aplică prezentul standard și
 - (d) beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19, Beneficiile angajaților).
 6. Anumite valori tratate ca provizioane pot fi legate de recunoașterea veniturilor, de exemplu, în cazul în care o întreprindere oferă garanții contra unei remunerații. Prezentul standard nu reglementează recunoașterea veniturilor. IAS 18, Venituri din activități curente, identifică împrejurările în care sunt recunoscute veniturile și oferă recomandări practice privind aplicarea criteriilor de recunoaștere. Prezentul standard nu modifică cerințele IAS 18.
 7. Prezentul standard definește provizioanele ca fiind pasive cu o scadență sau valoare incertă. În unele țări, termenul „provizion” este utilizat, de asemenea, în contextul unor elemente precum amortizarea, deprecierea activelor și creditele neperformante; acestea constituie ajustări ale valorii contabile a activelor și nu fac obiectul prezentului standard.
 8. Alte standarde internaționale de contabilitate specifică dacă cheltuielile sunt tratate ca active sau costuri. Aceste aspecte nu fac obiectul prezentului standard. În consecință, prezentul standard nu interzice și nu impune capitalizarea costurilor recunoscute la constituirea unui provizion.
 9. Prezentul standard se aplică provizioanelor de restructurare (inclusiv pentru activitățile în curs de întrerupere). În cazul în care o restructurare satisface definiția unei activități în curs de întrerupere, IAS 35, Activități în curs de întrerupere, poate impune prezentarea unor informații suplimentare.

DEFINIȚII

10. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Un provizion este un pasiv cu scadență sau valoare incertă.

Un pasiv este o obligație curentă a întreprinderii, rezultată din evenimente anterioare, a cărei stingere se așteaptă să determine o ieșire de resurse încorporând beneficii economice din întreprindere.

▼B

Un eveniment care obligă este un eveniment care generează o obligație juridică sau implicită care nu îi dă întreprinderii o altă alternativă realistă decât să își îndeplinească obligația în cauză.

O obligație juridică este o obligație care rezultă:

- (a) *dintr-un contract (din clauzele sale explicite sau implicite);*
- (b) *din legislație sau*
- (c) *din alte izvoare de drept.*

O obligație implicită este o obligație care rezultă din acțiunile unei întreprinderi în cazul în care:

- (a) *întreprinderea a indicat unor terțe părți, prin practicile sale stabilite anterior, prin politicile sale făcute publice sau printr-o declarație recentă, suficient de clară, că își asumă anumite responsabilități și*
- (b) *în consecință, întreprinderea a determinat terțele părți în cauză să se aștepte, în mod justificat, că întreprinderea își va onora responsabilitățile în cauză.*

Un pasiv contingent este:

- (a) *o obligație potențială apărută ca urmare a unor evenimente anterioare a cărei existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu sunt în totalitate controlate de întreprindere sau*
- (b) *o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente anterioare, dar care nu este recunoscută deoarece:*
 - (i) *este improbabil că pentru stingerea 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 nesigure, care nu sunt în totalitate controlate de întreprindere.

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 întreprindere sau*
- (b) *modul în care este gestionată activitatea.*

Provizioane și alte pasive

11. Provizioanele se pot distinge de alte pasive, precum datoriile către furnizori sau cheltuielile de plătit, deoarece există o incertitudine privind scadența sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare pentru regularizare. Spre deosebire de acestea:

- (a) *datoriile către furnizori constituie angajamente de plată pentru bunuri sau servicii care au fost furnizate sau prestate de către furnizori și care au fost facturate sau care au făcut obiectul unor acorduri oficiale cu furnizorii și*
- (b) *cheltuielile de plătit reprezintă angajamente de plată pentru bunuri și servicii care au fost furnizate sau prestate de către furnizori, 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 datorate pentru concediul plătit). Deși, uneori, este necesar ca valoarea sau scadența acestor cheltuieli să fie estimate, gradul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.*

În mod frecvent, cheltuielile de plătit sunt prezentate ca parte a contului de furnizori și creditori diverși, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

▼ B*Relația dintre provizioane și pasive contingente*

12. În sens larg, toate provizioanele sunt contingente deoarece sunt incerte din punctul de vedere al scadenței sau valorii lor. Cu toate acestea, în prezentul standard, termenul „contingent” este folosit pentru pasive și active 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 întreprindere. De asemenea, termenul „pasiv contingent” este utilizat pentru pasivele care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere.
13. Prezentul standard face distincție între:
- (a) provizioane – care sunt recunoscute ca pasive (presupunând că se poate face o estimare credibilă), deoarece ele constituie obligații curente și este probabil că, pentru stingerea obligațiilor, va fi necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice.
 - (b) pasive contingente – care nu sunt recunoscute ca pasive, deoarece sunt:
 - (i) obligații potențiale, deoarece este nevoie să se confirme dacă întreprinderea are o obligație curentă care ar putea genera o ieșire de resurse încorporând beneficii economice sau
 - (ii) obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere din prezentul standard (deoarece fie nu este probabil ca pentru stingerea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice, fie nu poate fi făcută o estimare suficient de credibilă a valorii obligației).

RECUNOAȘTERE

Provizioane

14. ***Un provizion va fi recunoscut în cazul în care:***
- (a) ***o întreprindere are o obligație curentă (juridică sau implicită) generată de un eveniment anterior*** ⁽¹⁾;
 - (b) ***este probabil ca pentru stingerea obligației să fie necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice și***
 - (c) ***valoarea obligației poate fi estimată credibil.***
- Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiții, nu este necesar ca un provizion să fie recunoscut.***

Obligația curentă

15. ***Cazurile în care nu este clar dacă există o obligație curentă sunt rare. În astfel de situații, se consideră că un eveniment anterior generează o obligație curentă în cazul în care, luând în considerare toate probele disponibile, este mai mult probabil decât improbabil să existe o obligație curentă la data bilanțului.***
16. În aproape toate cazurile este clar dacă un eveniment anterior a generat o obligație curentă. În cazuri rare, de exemplu, într-o acțiune în instanță, poate fi pusă în discuție producerea anumitor evenimente sau dacă acestea au generat sau nu o obligație curentă. În astfel de cazuri, o întreprindere stabilește dacă există sau nu o obligație curentă la data bilanțului luând în considerare toate probele existente, inclusiv, de exemplu, opinia unor experți. Printre probele luate în considerare se numără orice probe suplimentare furnizate de evenimente produse după data bilanțului. Pe baza unor astfel de probe:
- (a) în cazul în care este mai mult probabil decât improbabil că există o obligație curentă la data bilanțului, întreprinderea va recunoaște un provizion (dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere) și
 - (b) în cazul în care este mai probabil că nu există o obligație la data bilanțului, întreprinderea prezintă un pasiv contingent, cu excepția cazului în care posibilitatea unei ieșiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă (a se vedea punctul 86).

⁽¹⁾ A se vedea, de asemenea, SIC-6: Costurile modificării programelor de calculator existente.

▼B

Eveniment anterior

17. Un eveniment anterior care generează o obligație curentă este denumit eveniment care obligă. Pentru ca un eveniment să fie un eveniment care obligă, este necesar ca întreprinderea să nu dispună de altă alternativă realistă decât stingerea obligației generate de evenimentul în cauză. Această situație intervine doar:
- (a) în cazul în care stingerea obligației poate fi impusă prin lege și
 - (b) în cazul unei obligații implicite, dacă evenimentul (care poate fi o acțiune a întreprinderii) determină terțe părți să se aștepte, în mod justificat, că întreprinderea își va onora obligația.
18. Situațiile financiare prezintă poziția financiară a unei întreprinderi la sfârșitul perioadei de raportare, și nu poziția financiară a întreprinderii în viitor. Prin urmare, nu se recunosc provizioane pentru costurile care sunt necesare pentru desfășurarea activității în viitor. Singurele pasive recunoscute în bilanțul unei întreprinderi sunt cele care există la data bilanțului.
19. Se vor recunoaște ca provizioane doar obligațiile generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale întreprinderii (de exemplu, modul de gestionare a activității în viitor). Exemplele de astfel de obligații includ amenzi sau costurile de depoluare ca urmare a unor activități poluante ilegale, ambele putând conduce la o ieșire de resurse încorporând beneficii economice pentru stingerea obligațiilor, indiferent de acțiunile viitoare ale întreprinderii. În mod similar, o întreprindere recunoaște un provizion pentru costurile de închidere ale unei instalații petroliere sau ale unei centrale electrice nucleare, dacă este obligată să remedieze daunele produse deja. În schimb, este posibil ca din cauza presiunilor comerciale și a cerințelor legale o întreprindere să dorească sau să fie obligată să realizeze cheltuieli pentru ca, pe 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, întreprinderea nu are o obligație curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare și nu recunoaște nici un 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, o decizie a conducerii sau a consiliului de administrație generează o obligație implicită la data bilanțului doar dacă a fost comunicată înainte de data bilanțului persoanelor pe care le afectează, într-un mod suficient de clar pentru a determina persoanele în cauză să se aștepte, în mod justificat, că întreprinderea 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 întreprinderii (de exemplu, o declarație publică suficient de clară) care generează o obligație implicită. De exemplu, în cazul în care sunt cauzate daune mediului, s-ar putea să nu existe obligația de a înlătura consecințele. Cu toate acestea, cauzarea daunelor ecologice poate deveni un eveniment generator de obligații în momentul în care o lege nouă impune remedierea daunelor sau în care întreprinderea 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 finalizate, o obligație se naște doar în momentul în care este sigur că noile reglementări vor fi adoptate în forma propusă. În sensul prezentului standard, o astfel de obligație este tratată ca o obligație juridică. 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.

Ieșiri de resurse probabile concretizate în beneficii economice

23. Pentru ca un pasiv să poată fi recunoscut, nu este necesar să existe doar o obligație curentă, ci și probabilitatea ca pentru stingerea obligației să

▼B

fie necesară o ieșire de resurse concretizate în beneficii economice. În sensul prezentului standard ⁽¹⁾, o ieșire 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 existența unei obligații curente este improbabilă, întreprinderea prezintă un pasiv contingent, cu excepția cazului în care posibilitatea să intervină o ieșire de resurse concretizată în beneficii economice este redusă (a se vedea punctul 86).

24. În cazul în care există mai multe obligații similare (de exemplu, garanții pentru produse sau contracte similare), probabilitatea ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru stingerea obligației se determină luând în considerare întreaga clasă de obligații. Deși probabilitatea unei ieșiri de resurse pentru un element individual poate fi redusă, este posibil ca pentru stingerea întregii clase de obligații să fie necesară o ieșire de resurse. În astfel de cazuri, întreprinderea recunoaște un provizion (dacă sunt îndeplinite condițiile de recunoaștere).

Estimarea credibilă a obligațiilor

25. Utilizarea estimărilor este o componentă esențială a elaborării situațiilor financiare, fără a le reduce credibilitatea. Acest lucru este valabil în special în cazul provizioanelor, care, prin natura lor, sunt mai incerte decât majoritatea celorlalte posturi din bilanț. Cu excepția unor cazuri extrem de rare, o întreprindere poate determina mai multe posibile rezultate și, prin urmare, poate estima obligația suficient de credibil încât să utilizeze estimarea pentru recunoașterea unui provizion.
26. În cazurile extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă, există un pasiv care nu poate fi recunoscut. Un astfel de pasiv este prezentat ca pasiv contingent (a se vedea punctul 86).

Passive contingente

27. ***O întreprindere nu va recunoaște un pasiv contingent.***
28. Un pasiv contingent este prezentat în conformitate cu prevederile de la punctul 86, cu excepția cazului în care probabilitatea unei ieșiri de resurse încorporând beneficii economice este redusă.
29. În cazul în care o întreprindere este răspunzătoare împreună și solidar cu alte părți pentru o obligație, partea din obligația în cauză care se precizează a fi acoperită de alte părți este tratată ca pasiv contingent. Întreprinderea recunoaște un provizion pentru partea din obligație pentru care este probabilă o ieșire de resurse încorporând beneficii economice, cu excepția cazurilor extrem de rare în care nu se poate face o estimare credibilă.
30. Pasivele contingente pot evolua altfel decât se estimase inițial. Prin urmare, ele sunt revizuite 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 pentru un element care a fost tratat anterior ca pasiv contingent, 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 întreprindere nu va recunoaște un activ contingent.***
32. Activele contingente apar, de obicei, din evenimente neplanificate sau neașteptate, care generează posibilitatea unei intrări de beneficii economice în întreprindere. Un exemplu îl constituie o creanță care face obiectul unei acțiuni în instanță intentate de întreprindere, al cărui rezultat este incert.
33. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece acest lucru ar putea determina recunoașterea unui venit care s-ar putea să nu se realizeze niciodată. Cu toate acestea, în momentul în care realizarea veniturilor este aproape sigură, activul în cauză nu este un activ contingent, iar recunoașterea sa este oportună.

⁽¹⁾ Interpretarea termenului „probabil” în acest standard ca însemnând „mai mult probabil decât improbabil” nu se aplică neapărat și altor standarde internaționale de contabilitate.

▼B

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 întreprindere prezintă activul contingent (a se vedea punctul 89).

EVALUARE

Cea mai bună estimare

36. ***Valoarea recunoscută ca provizion va reprezenta cea mai bună estimare a cheltuielilor necesare pentru stingerea obligației curente la data bilanțului***
37. Cea mai bună estimare a cheltuielilor necesare pentru stingerea obligației curente este valoarea pe care o întreprindere ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia către o terță parte în acel moment. În mod frecvent, stingerea sau transferul unei obligații la data bilanțului vor fi imposibile sau extrem de costisitoare. Cu toate acestea, estimarea sumei pe care o întreprindere ar plăti-o, în mod rațional, pentru a stinge sau transfera obligația reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor necesare pentru stingerea obligației curente la data bilanțului.
38. Estimările rezultatelor și ale efectelor financiare sunt determinate de raționamentul conducerii întreprinderii, completat 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 survenite după data bilanțului.
39. Incertitudinile privind valoarea care va fi recunoscută ca provizion sunt tratate prin mijloace diferite, în funcție de împrejurări. În cazul în care provizionul în curs de evaluare implică numeroase elemente, obligația este estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile în funcție de probabilitățile lor. Această metodă statistică de evaluare este denumită „valoare preconizată”. Prin urmare, provizionul va fi diferit în funcție de probabilitatea pierderii unei anumite sume, de exemplu 60 % sau 90 %. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile, iar probabilitatea de realizare a fiecăruia este egală, se utilizează punctul de la mijlocul intervalului.

Exemplu

O întreprindere vinde produse însoțite de un certificat de garanție care acoperă costurile de reparație a oricăror defecte de fabricație descoperite în primele șase luni de la data cumpărării. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte minore, costurile de reparație s-ar ridica la 1 000 000. Dacă la toate produsele vândute s-ar găsi defecte majore, costurile de reparație s-ar ridica la 4 000 000. Experiența anterioară și previziunile întreprinderii 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 întreprindere evaluează probabilitatea unei ieșiri de resurse pentru stingerea tuturor obligațiilor de garanție.

Valoarea așteptată a costului reparațiilor este:

$$(75 \% \times 0) + (20 \% \times 1\,000\,000) + (5 \% \times 4\,000\,000) = 400\,000$$

40. În cazul în care este evaluată o singură obligație, rezultatul individual cel mai probabil poate constitui cea mai bună estimare a pasivului. Cu toate acestea, chiar și într-un astfel de caz, întreprinderea ia în considerare 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 întreprindere este obligată să remedieze o defecțiune gravă a unei uzine importante pe care a construit-o pentru un client, rezultatul individual cel mai probabil poate fi succesul reparației de la prima încercare, la un cost de 1 000, dar întreprinderea constituie un provizion cu o

▼ B

valoare mai mare în cazul în care este foarte probabil să fie necesare mai multe încercări.

41. Provizionul se evaluează înaintea impozitării, deoarece efectele impozitării asupra provizionului și modificările acestuia sunt reglementate de IAS 12, Impozitul pe profit.

Riscuri și incertitudini

42. ***Pentru determinarea celei mai bune estimări a unui provizion, vor fi luate în considerare riscurile și incertitudinile care afectează inevitabil multe evenimente și împrejurări.***
43. Riscul descrie variabilitatea rezultatelor. Ajustarea în funcție de risc poate determina creșterea valorii la care este estimat un pasiv. Dacă evaluările se fac în condiții de incertitudine, este nevoie de precauție, astfel încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar cheltuielile și pasivele să nu fie subevaluate. Cu toate acestea, incertitudinea nu justifică constituirea unor provizioane excesive sau supraevaluarea deliberată a pasivelor. De exemplu, în cazul în care costurile preconizate ale unui anumit rezultat negativ sunt estimate prudent, rezultatul 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 conduce la supraevaluarea unui provizion.
44. Prezentarea incertitudinilor privind valoarea cheltuielilor se face în conformitate cu punctul 85 litera (b).

Valoare curentă

45. ***În cazul în care efectul valorii timp a banilor este semnificativ, valoarea unui provizion va fi valoarea curentă a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației.***
46. Datorită valorii timp a banilor, provizioanele pentru ieșirile de numerar care intervin la scurt timp de la data bilanțului 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(e) va fi (vor fi) rata (ratele) înainte de impozitare care să reflecte evaluările curente de pe piață ale valorii timp a banilor și riscurile specifice pasivului. Rata (ratele) de actualizare nu va (vor) reflecta riscurile pentru care estimările fluxurilor de numerar viitoare au fost deja ajustate.***

Evenimente viitoare

48. ***Evenimentele viitoare care pot afecta valorile necesare pentru stingerea unei obligații vor fi 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 întreprindere poate considera că, de exemplu, costul curățării unui amplasament 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 seama de toate dovezile disponibile privind tehnologiile care vor putea fi utilizate în momentul curățării. Astfel, pot fi luate în considerare, 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 întreprindere nu anticipează dezvoltarea unei tehnologii complet noi de curățare, cu excepția cazului în care această ipoteză este justificată de dovezi obiective suficiente.
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

▼ B

cazuri, nu vor exista suficiente dovezi obiective până în momentul în care noile reglementări sunt efectiv adoptate.

Cesionarea preconizată a activelor

51. ***Câștigurile rezultate din cesionarea preconizată a unor active nu vor fi luate în considerare la evaluarea unui provizion.***
52. Câștigurile din cesionarea preconizată a unor active nu sunt luate în considerare la evaluarea unui provizion, chiar dacă cesionarea preconizată este strâns legată de evenimentul care generează constituirea provizionului. În schimb, o întreprindere recunoaște câștigurile din cesionările preconizate de active în momentul prevăzut de standardul internațional de contabilitate 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 întreprindere va recunoaște rambursarea dacă și numai dacă este aproape sigur că va primi rambursarea în cazul în care își onorează obligația. Rambursarea va fi tratată ca activ separat. Suma recunoscută ca rambursare nu va depăși valoarea provizionului.***
54. ***În contul de profit și pierdere, costurile aferente unui provizion pot fi prezentate după deducerea sumei recunoscute pentru o rambursare.***
55. Uneori, o întreprindere 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 întreprindere, fie să plătească direct sumele în cauză.
56. În majoritatea situațiilor, întreprinderea rămâne responsabilă pentru toată suma, astfel încât, în cazul în care cealaltă parte nu plătește din orice motiv, întreprinderea este cea care trebuie să plătească întreaga sumă. În astfel de situații, întreprinderea recunoaște un provizion pentru întreaga valoare a pasivului și un activ separat pentru valoarea care preconizează că îi va fi rambursată, în momentul în care este aproape sigur că va primi suma în cauză dacă își onorează obligația.
57. În anumite situații, întreprinderea nu este răspunzătoare pentru costurile în cauză dacă cealaltă parte nu efectuează plata. În astfel de cazuri, întreprinderea nu este răspunzătoare pentru costurile în cauză, care, prin urmare, nu sunt incluse în provizion.
58. Astfel cum este menționat la punctul 29, o obligație pentru care o întreprindere este responsabilă împreună și solidar cu alte părți reprezintă un pasiv contingent în măsura în care se preconizează că obligația în cauză va fi stinsă de celelalte părți.

MODIFICĂRI ALE PROVIZIOANELOR

59. ***Provizioanele vor fi revizuite la fiecare dată a bilanțului și vor fi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care nu mai este probabil că, pentru stingerea obligației, va fi necesară o ieșire de resurse încorporând beneficii economice, provizionul va fi 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 va fi utilizat doar pentru cheltuielile pentru care a fost recunoscut inițial.***
62. Numai cheltuielile pentru care a fost recunoscut inițial provizionul 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.

▼B

APLICAREA REGULILOR DE RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Pierderi viitoare din exploatare

63. ***Nu vor fi recunoscute provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare.***
64. Pierderile viitoare din exploatare nu satisfac definiția unui pasiv 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 întreprindere testează activele în cauză la depreciere în conformitate cu IAS 36, Deprecierea activelor.

Contracte oneroase

66. ***Dacă o întreprindere are un contract oneros, obligația contractuală curentă va fi 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 un pasiv care va fi recunoscut. Contractele neexecutate (integral) 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 necesare pentru stingerea obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice preconizate a fi obținute din contractul în cauză. Costurile inevitabile ale unui contract reflectă cele mai mici costuri nete 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 întreprindere recunoaște orice pierdere din deprecierea activelor dedicate contractului în cauză (a se vedea IAS 36, Deprecierea activelor).

Restructurare

70. Următoarele sunt exemple de evenimente care se pot circumscrie definiției restructurării:
- (a) vânzarea sau închiderea activității unei părți a afacerii;
 - (b) închiderea sediilor dintr-o țară sau regiune sau mutarea activităților dintr-o țară sau regiune într-o alta;
 - (c) modificări ale structurii de conducere, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere și
 - (d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ asupra naturii și obiectului principal al activităților întreprinderii.
71. Un provizion pentru costurile de restructurare este recunoscut doar dacă sunt îndeplinite criteriile 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 întreprindere are o obligație implicită de restructurare numai în cazul în care:***
- (a) ***are un plan oficial și detaliat de restructurare, care identifică cel puțin:***
 - (i) *activitatea sau partea din activitate vizată;*
 - (ii) *principalele locații afectate;*
 - (iii) *locația, funcția și numărul aproximativ al angajaților care vor primi compensații pentru încetarea activității;*
 - (iv) *cheltuielile care vor fi angajate și*
 - (v) *data la care planul va fi pus în aplicare;*

▼ B

(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 uzine, vânzarea activelor sau anunțarea publică a principalelor caracteristici ale planului pot constitui dovezi că o întreprindere a început să pună în aplicare planul de restructurare. Un anunț public privind un plan detaliat de restructurare generează o obligație implicită de restructurare doar dacă este făcut în așa fel și într-atât de detaliat (precizând principalele caracteristici ale planului) încât determină alte părți, precum clienți, furnizori și angajați (sau reprezentanții acestora) să se aștepte, în mod justificat, că va realiza restructurarea.
74. Pentru ca un plan să fie suficient pentru a genera o obligație implicită în momentul în care este comunicat persoanelor afectate, este necesar ca punerea sa în aplicare să fie planificată cât mai curând posibil și finalizată într-o perioadă în care modificarea semnificativă a planului este improbabilă. Dacă se preconizează că restructurarea va începe după o perioadă mai lungă de timp sau că va dura o perioadă extrem de îndelungată, este puțin probabil ca planul să determine alte părți să se aștepte, în mod justificat, că întreprinderea este decisă să realizeze restructurarea, deoarece graficul de realizare dă întreprinderii posibilitatea de a-și modifica planurile.
75. O decizie de restructurare adoptată de conducere sau de consiliul de administrație înainte de data bilanțului nu generează o obligație implicită la data bilanțului, cu excepția cazului în care, înainte de data bilanțului, întreprinderea:
- (a) a început să pună în aplicare planul de restructurare sau
- (b) a anunțat principalele caracteristici ale programului de restructurare celor afectați de acesta, într-o manieră suficient de clară pentru a-i determina să se aștepte, în mod justificat, că întreprinderea va realiza restructurarea.

În anumite cazuri, o întreprindere începe să pună în aplicare un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data bilanțului. Dacă restructurarea este atât de importantă încât neprezentarea ei ar afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări adecvate și de a lua decizii corecte, prezentarea informațiilor privind restructurarea ar putea fi impusă de IAS 10, Evenimente ulterioare datei bilanțului.

76. Deși o obligație implicită nu este generată exclusiv de o decizie de conducere, ea poate fi generată de alte evenimente anterioare coroborate cu o astfel de decizie. De exemplu, este posibil să fi avut loc negocieri cu reprezentanții angajaților privind compensațiile pentru concediere sau cu dobânditorii pentru vânzarea unei unități de activitate, dar acestea să fie supuse aprobării consiliului de administrație. După obținerea acordului și comunicarea lui celorlalte părți, întreprinderea are o obligație implicită de restructurare, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile de la punctul 72.
77. În unele țări, decizia finală aparține unui consiliu 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 către un astfel de consiliu va fi comunicată reprezentanților în cauză, comunicarea poate genera o obligație implicită de restructurare.
78. ***Obligația de vânzare a unei unități de activitate se naște doar în momentul în care întreprinderea se angajează să vândă, adică încheie un contract ferm de vânzare.***
79. Chiar și în cazul în care a luat decizia de a vinde o unitate de activitate și și-a anunțat public decizia, o întreprindere nu poate să își asume un angajament de a vinde până în momentul în care este identificat un cumpărător și a fost încheiat un contract ferm de vânzare. Până în momentul în care încheie un contract ferm de vânzare, întreprinderea va putea să se răzgândească, iar în cazul în care nu găsește un cumpărător în condiții acceptabile, întreprinderea va fi obligată să adopte alte soluții. În cazul în care vânzarea unei unități de activitate este preconizată în cadrul unei restructurări, activele unității în cauză sunt testate la depreciere în conformitate cu IAS 36, Deprecierea activelor. Dacă vânzarea constituie doar o parte a restructurării, pentru celelalte

▼ B

părți ale restructurării poate apărea o obligație implicită înainte de încheierea unui contract ferm de vânzare.

80. ***Un provizion de restructurare va include doar 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 întreprinderii.*
81. Un provizion de restructurare nu va include costuri precum:
- (a) costurile de recalificare sau detașare a personalului care este păstrat;
 - (b) costurile de marketing sau
 - (c) investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.
- Aceste cheltuieli sunt aferente gestionării viitoare a activităților și nu constituie pasive de restructurare la data bilanțului. Astfel de cheltuieli sunt recunoscute ca și cum ar fi generate individual de o restructurare.
82. Pierderile din exploatare identificabile până la data restructurării nu sunt incluse în provizioane, cu excepția cazului în care sunt generate de un contract oneros, în conformitate cu definiția de la punctul 10.
83. În conformitate cu punctul 51, câștigurile din cesionările preconizate de active nu sunt luate în considerare la evaluarea provizionului de restructurare, chiar dacă vânzarea activelor este prevăzută ca o componentă a restructurării.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

84. ***Pentru fiecare clasă de provizioane, o întreprindere va prezenta:***
- (a) *valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei;*
 - (b) *provizioanele suplimentare constituite în cursul perioadei, inclusiv majorările provizioanelor existente;*
 - (c) *sumele utilizate (cheltuieli suportate și deduse din provizioane) în cursul perioadei;*
 - (d) *sumele nefolosite și reluate în cursul perioadei și*
 - (e) *creșterea din cursul perioadei a valorii actualizate datorită trecerii timpului și efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.*
- Nu sunt necesare informații comparative.*
85. ***O întreprindere va prezenta pentru fiecare clasă de provizioane:***
- (a) *o scurtă descriere a naturii obligației și scadența estimată a ieșirilor aferente de beneficii economice;*
 - (b) *o indicație a incertitudinilor privind valoarea sau scadența acestor ieșiri. În cazul în care acest lucru este necesar pentru a furniza informații adecvate, o întreprindere va prezenta principalele ipoteze referitoare la evenimentele viitoare, în conformitate cu punctul 48 și*
 - (c) *valoarea oricăror rambursări preconizate și valoarea oricărui activ recunoscut pentru rambursarea preconizată.*
86. ***Cu excepția cazului în care posibilitatea ca, pentru stingerea obligației, să fie necesară o ieșire de resurse este redusă, o întreprindere va prezenta, pentru fiecare clasă de pasive contingente la data bilanțului, o scurtă descriere a naturii pasivelor contingente și, după caz:***
- (a) *o estimare a efectelor sale financiare, realizată în conformitate cu punctele 36-52;*
 - (b) *o indicație a incertitudinilor privind suma sau scadența oricărei ieșiri de resurse și*
 - (c) *posibilitatea oricărei rambursări.*
87. Pentru a determina provizioanele sau pasivele contingente care pot fi grupate pentru a forma o clasă, se va lua în considerare dacă elementele în cauză sunt suficient de asemănătoare ca natură pentru ca prezentarea lor comună să îndeplinească cerințele de la punctul 85 literele (a) și (b) și

▼ **B**

punctul 86 literele (a) și (b). Astfel, pot fi tratate ca o singură clasă de provizioane sumele aferente garanțiilor pentru diverse produse, dar nu pot fi incluse în aceeași clasă sumele aferente garanțiilor uzuale și sumele care fac obiectul unor litigii.

88. În cazul în care un provizion și un pasiv contingent sunt generate de aceleași împrejurări, întreprinderea prezintă informațiile prevăzute în punctele 84-86 astfel încât să scoată în evidență legătura existentă între provizion și pasivul contingent.
89. *În cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice, o întreprindere va prezenta o scurtă descriere a naturii activelor contingente la data bilanțului și, după caz, o estimare a efectului lor financiar, evaluat în conformitate cu principiile prevăzute în punctele 36-52.*
90. Este important ca prezentarea activelor contingente să evite prezentarea de informații eronate privind probabilitatea obținerii veniturilor.
91. *În cazul în care prezentarea informațiilor prevăzute în punctele 86 și 89 nu este posibilă, acest fapt va fi menționat.*
92. *În cazuri extrem de rare, prezentarea unei părți sau a tuturor informațiilor prevăzute în punctele 84-89 ar putea aduce prejudicii grave poziției întreprinderii în cadrul unei dispute cu o altă parte privind obiectul unui provizion, pasiv sau activ contingent. În astfel de cazuri, întreprinderea nu va prezenta informațiile în cauză, dar va prezenta natura generală a disputei, precum și faptul că și motivele pentru care informațiile în cauză nu au fost prezentate.*

DISPOZIȚII TRANZITORII

93. *Efectul adoptării prezentului standard la data intrării sale în vigoare (sau mai devreme) va fi raportat ca o ajustare a soldului inițial al rezultatului raportat aferent perioadei în care standardul este adoptat pentru prima dată. Întreprinderile sunt încurajate, dar nu obligate, să ajusteze soldul inițial al rezultatului raportat pentru prima perioadă prezentată și să retrateze informațiile comparative. Dacă informațiile comparative nu sunt retratate, acest fapt va fi menționat.*
94. Prezentul standard prevede un tratament diferit față de IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile. IAS 8 impune retratarea informațiilor comparative (tratament contabil de bază) sau prezentarea unor informații comparative suplimentare pro forma pe o bază retratată (tratament contabil alternativ permis), cu excepția cazurilor în care acest lucru este imposibil.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

95. *Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 iulie 1999 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată. În cazul în care aplică prezentul standard pentru perioade care încep înainte de 1 iulie 1999, o întreprindere va menționa acest fapt.*
96. Prezentul standard înlocuiește părțile din IAS 10, Contingente și evenimente ulterioare datei bilanțului⁽¹⁾, care reglementează contingentele.

▼ **M3**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 38

Imobilizări necorporale

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniu de aplicare	2-7
Definiții	8-17

⁽¹⁾ IAS 10, Contingente și evenimente ulterioare datei bilanțului, a fost înlocuit de IAS 10 (revizuit 1999), Evenimente ulterioare datei bilanțului, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2000.

▼ **M3**

Imobilizări necorporale	9-17
Caracterul identificabil	11-12
Controlul	13-16
Beneficiile economice viitoare	17
Recunoaștere și evaluare	18-67
Achiziția separată	25-32
Achiziția ca parte a unei combinări de întreprinderi	33-43
Evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale obținute în urma unei combinări de întreprinderi	35-41
Cheltuielile ulterioare cu un proiect achiziționat de dezvoltare și cercetare în curs de desfășurare	42-43
Achiziția prin intermediul unei subvenții guvernamentale	44
Schimbul de active	45-47
Fondul comercial generat intern	48-50
Imobilizările necorporale generate intern	51-67
Faza de cercetare	54-56
Faza de dezvoltare	57-64
Costul imobilizării necorporale generate intern	65-67
Recunoașterea unei cheltuieli	68-71
Cheltuieli anterioare care nu sunt recunoscute ca active	71
Evaluarea după recunoaștere	72-87
Modelul costului	74
Modelul reevaluării	75-87
Durata de viață	88-96
Imobilizări necorporale cu durată de viață determinată	97-106
Perioada de amortizare și metoda de amortizare	97-99
Valoarea reziduală	100-103
Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare	104-106
Imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată	107-110
Revizuirea estimării duratei de viață	109-110
Recuperabilitatea valorii contabile – pierderile din depreciere	111
Retrageri și cedări	112-117
Prezentarea informațiilor	118-128
Aspecte generale	118-123
Imobilizări necorporale evaluate după recunoaștere pe baza modelului reevaluării	124-125
Cheltuieli cu cercetarea și dezvoltarea	126-127
Alte informații	128
Dispoziții tranzitorii și data intrării în vigoare	129-132
Schimburi de imobilizări similare	131
Aplicarea înainte de termen	132
Retragerea IAS 38 (emis înainte de 1998)	133
Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 38 (1998) <i>Imobilizări necorporale</i> și se aplică:	
(a) achizițiilor, imobilizărilor necorporale dobândite la combinări de întreprinderi pentru care data acordului este începând cu 30 martie 2004;	
(b) tuturor celorlalte imobilizări necorporale, pentru perioade anuale începând cu 31 martie 2004.	
Aplicările în devans sunt încurajate.	

▼ **M3**

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este să prescrie tratamentul contabil pentru imobilizările necorporale neabordate în cadrul altui standard. Prezentul standard prevede ca o entitate să recunoască o imobilizare necorporală dacă și numai dacă sunt îndeplinite criteriile specifice. Standardul specifică de asemenea cum se evaluează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale și cere prezentarea de informații specifice legate de imobilizările necorporale.

DOMENIUL DE APLICARE

▼ **M10**

2. *Prezentul standard se aplică în contabilitatea imobilizărilor necorporale, cu excepția:*
 - (a) *imobilizărilor necorporale care intră în aria de aplicabilitate a altui standard;*
 - (b) *activelor financiare, astfel cum sunt definite în IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;*
 - (c) *recunoașterii și evaluării activelor de explorare și evaluare (a se vedea IFRS 6 Explorarea și evaluarea resurselor minerale) și*
 - (d) *cheltuielilor pentru valorificarea și extragerea mineralelor, petrolului, gazului natural și a resurselor similare neregenerabile.*

▼ **M3**

3. În cazul în care un alt standard prevede contabilizarea unui tip anume de imobilizare necorporală, entitățile au obligația de a aplica acel standard în locul acestuia. De exemplu, prezentul standard nu se aplică la:
 - (a) imobilizările necorporale deținute de o entitate pentru vânzare în cursul normal al desfășurării unei activități (a se vedea IAS 2 *Stocuri* și IAS 11 *Contracte de construcții*).
 - (b) creanțele de impozite amânate (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*).
 - (c) contractele de leasing care se află în domeniul de aplicare al IAS 17 *Contracte de leasing*.
 - (d) activele reieșite din beneficiile angajaților (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*).
 - (e) activele financiare așa cum sunt definite în IAS 39. Recunoașterea și evaluarea anumitor active financiare sunt prevăzute în IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, IAS 28 *Investiții în entități asociate* și IAS 31 *Interese în asocierile în participațiune*.
 - (f) fondul comercial obținut într-o combinație de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*).
 - (g) costurile de achiziție amânate și imobilizările necorporale reieșite din drepturile contractuale ale unui asigurător deținute pe baza unui contract de asigurări care se afla în domeniul de aplicare al IFRS 4 *Contracte de asigurări*. IFRS 4 prevede cerințe specifice de raportare pentru acele costuri de achiziție amânate, dar nu și pentru acele imobilizări necorporale. Astfel, cerințele de prezentare din prezentul standard se aplică acelor imobilizări necorporale.
 - (h) imobilizările necorporale imobilizate clasificate ca deținute în vederea vânzării (sau incluse într-un grup destinat cedării de bunuri clasificate ca fiind deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte*.
4. Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau a unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale este tratată în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale* sau ca imobilizare necorporală în conformitate cu prezentul standard, o entitate își utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software constituie parte integrantă a respectivului hardware și este tratat ca imobilizare corporală. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer.

▼ **M3**

Atunci când software-ul nu constituie parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.

5. Prezentul standard se aplică, printre altele, în cazul cheltuielilor cu activitățile de publicitate, instruire, inițiere, cercetare și dezvoltare. Activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționate către dezvoltarea cunoștințelor. Astfel, deși aceste activități pot rezulta într-o imobilizare cu substanță fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al imobilizării este secundar componente sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta.
6. În cazul unui leasing financiar, activul poate fi atât corporal, cât și necorporal. După recunoașterea inițială, locatarul contabilizează o imobilizare necorporală deținută sub un leasing financiar în conformitate cu prezentul standard. Drepturile din acorduri de licență pentru elementele cum ar fi filmele de cinematograf, înregistrările video, piesele de teatru, manuscrisele, brevetele și drepturile de autor ies din domeniul de aplicare al IAS 17 și intră sub incidența prezentului standard.
7. Excluderile din domeniul de aplicare al unui standard pot apărea atunci când activitățile sau tranzacțiile sunt atât de specializate încât creează probleme contabile care pot necesita o abordare diferită. Astfel de probleme apar în contabilitatea cheltuielilor cu explorarea sau dezvoltarea și extragerea țițeiului, gazelor și depozitelor minerale din industriile extractive și în cazul contractelor de asigurări. Astfel, prezentul standard nu se aplică cheltuielilor cu astfel de activități și contracte. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică altor imobilizări necorporale utilizate (cum ar fi software-ul) și altor cheltuieli realizate (cum ar fi costurile de înființare), în industriile extractive sau în domeniul asigurărilor.

DEFINITII

8. *Următorii termeni sunt utilizați în cadrul prezentului standard cu înțelesurile specificate:*

O piață activă este o piață în cadrul căreia sunt îndeplinite toate condițiile prezentate mai jos:

- (a) *elementele comercializate pe piață sunt omogene;*
 - (b) *se pot găsi în orice moment cumpărători și vânzători;*
- și*
- (c) *prețurile sunt accesibile publicului.*

Data acordului pentru o combinare de întreprinderi este data la care s-a ajuns la un acord ferm între părțile implicate în combinarea de întreprinderi, iar, în cazul entităților publice cotate la bursă, data la care acest acord este făcut public. În cazul unei preluări ostile, data cea mai timpurie la care s-a ajuns la un acord ferm între părțile combinării de întreprinderi este data la care un număr suficient dintre deținătorii entității achiziționate au acceptat oferta dobânditorului pentru ca acesta să obțină controlul asupra entității dobândite.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii depreciable a unei imobilizări necorporale de-a lungul duratei sale de viață.

Un activ este o resursă:

- (a) *controlată de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute;*
- și*
- (b) *de la care sunt așteptate beneficii economice viitoare care să se răsfrângă asupra entității.*

Valoarea contabilă este suma la care un activ este recunoscut în bilanț după deducerea oricăror amortizări acumulate și pierderi din depreciere acumulate.

Costul este suma în numerar sau în echivalente de numerar plătită ori valoarea justă sau altă compensație dată dobânditorului pentru obținerea unui activ la momentul achiziției sau construcției sale, sau, acolo unde este cazul, suma atribuită activului când este recunoscut inițial în conformitate cu cerințele specifice ale altor IFRS, de exemplu, IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni.

▼ **M3**

Valoarea depreciabilă este costul unei imobilizări, sau o altă sumă care se substituie costului, minus valoarea sa reziduală.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

Valoarea specifică a unei entități este valoarea actuală a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate se așteaptă să le obțină din utilizarea continuă a unei imobilizări și din cedarea acesteia la sfârșitul duratei sale de viață, sau pe care entitatea se așteaptă să le suporte la lichidarea unui pasiv.

Valoarea justă a unui activ este suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

O pierdere din depreciere este suma cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea sa de recuperare.

O imobilizare necorporală este o imobilizare identificabilă nemonetară fără substanță fizică.

Activele monetare sunt banii deținuti și activele care sunt primite în sume de bani fixe sau determinabile.

Cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale este suma estimată pe care o entitate ar putea să o obțină în momentul de față din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate ale cedării, în cazul în care activul ar fi deja de vârsta și condițiile preconizate pentru finalul duratei sale de viață.

Durata de viață este:

(a) *perioada în care se așteaptă ca un activ să fie disponibil pentru utilizarea de către o entitate*

sau

(b) *numărul de unități de producție sau unități similare preconizate a se obține dintr-un activ de către o entitate.*

Imobilizări necorporale

9. Entitățile cheltuiesc frecvent resurse sau angajează creșterea pasivului prin achiziția, dezvoltarea, menținerea sau extinderea resurselor necorporale cum ar fi cunoștințele științifice sau tehnice, proiectarea și punerea în aplicare a proceselor și sistemelor noi, licențele, proprietatea intelectuală, cunoștințele despre piață și mărcile (inclusiv numele de marcă și titlurile de publicare). Exemple comune ale elementelor încorporate în aceste direcții vaste sunt software-ul, brevetele, drepturile de autor, filmele de cinematografie, listele de consumatori, drepturile privind serviciile ipotecare, licențele de pescuit, cotele de import, francizele, relațiile cu consumatorii sau furnizorii, loialitatea consumatorului, cota de piață și drepturile de marketing.
10. Nu toate elementele descrise la punctul 9 îndeplinesc definiția unei imobilizări necorporale, respectiv caracterul identificabil, controlul asupra unei resurse și existența beneficiilor economice viitoare. În cazul în care un element din domeniul de aplicare al prezentului standard nu îndeplinește definiția unei imobilizări necorporale, cheltuiala pentru a-l obține sau pentru a-l genera intern este recunoscută drept cost în momentul apariției. Cu toate acestea, în cazul în care acel element este obținut printr-o combinație de întreprinderi, el reprezintă o parte a fondului comercial recunoscut la data achiziției (a se vedea punctul 68).

Caracterul identificabil

11. Definiția unei imobilizări necorporale cere ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi distinsă de fondul comercial. Fondul comercial dintr-o combinație de întreprinderi reprezintă o plată făcută de către dobânditor în anticiparea unor beneficii economice viitoare din

▼M3

imobilizări care nu pot fi identificate individual și recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia dintre activele identificabile obținute sau din activele care, individual, nu se califică pentru a fi recunoscute în situațiile financiare, dar pentru care dobânditorul este pregătit să facă o plată în combinarea de întreprinderi.

12. ***Un activ îndeplinește criteriul de identificare din definiția unei immobilizări necorporale atunci când:***
- (a) ***este separabil, adică poate fi separat sau divizat de entitate și vândut, transferat, autorizat, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un contract, un activ sau un pasiv corespondent;***
sau
 - (b) ***decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.***

Controlul

13. O entitate controlează o immobilizare, în cazul în care entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Capacitatea unei entități de a controla beneficiile economice viitoare ale unei immobilizări necorporale se separă în mod normal de drepturile legale care se aplică într-un tribunal. În absența drepturilor legale, deținerea controlului este mai greu de dovedit. Cu toate acestea, aplicarea legală a dreptului nu este o condiție necesară pentru control deoarece entitatea poate controla beneficiile economice viitoare printr-o altă modalitate.
14. Cunoștințele tehnice și de piață pot genera beneficii economice viitoare. O entitate controlează acele beneficii, în cazul în care, de exemplu, cunoștințele respective sunt protejate de drepturi legale precum drepturile de autor, restrângerea acordului comercial (în cazul în care acest lucru este permis) sau constrângerea legală a salariaților de a păstra confidențialitatea.
15. O entitate poate avea personal calificat și poate fi capabilă să identifice la acest personal aptitudini tot mai mari generatoare de beneficii economice viitoare prin programe de calificare. De asemenea, entitatea poate să preconizeze că personalul urmează a continua să pună la dispoziția entității abilitățile respective. Totuși, în mod normal, o entitate nu poate controla suficient beneficiile economice viitoare generate de o echipă de profesioniști și programele de pregătire pentru ca aceste elemente să îndeplinească definiția immobilizării necorporale. Dintr-un motiv similar, este puțin probabil ca abilitățile specifice tehnice sau de management să îndeplinească definiția unei immobilizări necorporale, exceptând situația în care acestea sunt protejate de drepturi legale de folosință și obținere a beneficiilor economice viitoare așteptate de la ele, și dacă îndeplinesc de asemenea și celelalte părți ale definiției.
16. O entitate poate avea un portofoliu de consumatori sau o cotă de piață și poate preconiza că, datorită eforturilor sale de a construi relații de afaceri cu consumatorii și de fidelitate, consumatorii continuă să apeleze la acea entitate. Cu toate acestea, în absența unor drepturi juridice care să protejeze sau a altor metode de a controla, relațiile cu consumatorii sau loialitatea acestora față de entitate, entitatea nu are de obicei suficient control asupra beneficiilor economice viitoare din relațiile cu clienții și loialitatea acestora pentru astfel de elemente (de exemplu, portofoliu de clienți, cote de piață, relații cu clienții sau fidelitatea clienților) pentru a îndeplini definiția immobilizărilor necorporale. În absența unor drepturi juridice care să protejeze relațiile cu consumatorii, tranzacțiile de schimb pentru aceeași relație care nu are caracter contractual cu consumatorul sau pentru una similară (alta decât ca parte a unei combinații de întreprinderi) oferă dovezi că entitatea este, totuși, capabilă să controleze beneficiile economice viitoare care decurg din relațiile cu consumatorii. Întrucât astfel de tranzacții de schimb oferă de asemenea dovada că relațiile cu clienții sunt separabile, aceste relații cu clienții îndeplinesc definiția unei immobilizări necorporale.

Beneficiile economice viitoare

17. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o immobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, econo-

▼ **M3**

misiri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție poate reduce costurile de producție viitoare mai degrabă decât să crească veniturile viitoare.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

18. Recunoașterea unui element ca fiind imobilizare necorporală cere ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv îndeplinește următoarele:

(a) definiția unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 8-17);

și

(b) criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 21-23).

Această cerință se aplică costurilor inițiale de obținere sau generare internă a unei imobilizări necorporale și costurilor ulterioare pentru adăugarea sau înlocuirea unor părți, sau cu repararea acesteia.

19. Punctele 25-32 se ocupă de aplicarea criteriilor de recunoaștere a imobilizărilor necorporale achiziționate separat, iar punctele 33-43 se ocupă de aplicarea acestora pentru imobilizările necorporale obținute printr-o combinare de întreprinderi. Punctul 44 abordează evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale obținute prin subvenție guvernamentală, punctele 45-47 se ocupă de schimburile de imobilizări necorporale, iar punctele 48-50 de tratamentul fondului comercial generat intern. Punctele 51-67 se ocupă de recunoașterea inițială și evaluarea imobilizărilor necorporale generate intern.

20. Imobilizările necorporale sunt de așa natură încât, în multe cazuri, nu există adăugiri la o astfel de imobilizare sau înlocuiri ale componentelor acesteia. Prin urmare, majoritatea cheltuielilor generate par mai degrabă să mențină beneficiile economice viitoare ale unei imobilizări necorporale decât să întrunească definiția unei imobilizări necorporale și criteriile de recunoaștere din prezentul standard. În plus, deseori este mai dificil să atribuim cheltuieli viitoare direct unei imobilizări necorporale decât unei afaceri per ansamblu. Astfel, doar rareori cheltuielile ulterioare – cele angajate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale sau după terminarea unei imobilizări necorporale generate intern – sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. În conformitate cu punctul 63, cheltuielile viitoare pe mărci, capete de serie, titluri de publicare, liste cu consumatorii și elemente similare în fond (fie obținute din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit și pierderi în momentul angajării. Aceasta pentru că astfel de cheltuieli nu pot fi diferențiate de cheltuielile cu dezvoltarea companiei pe ansamblu.

21. ***O imobilizare necorporală se recunoaște dacă, și numai dacă:***

(a) ***este probabil ca beneficiile economice viitoare care pot fi atribuite imobilizării să revină entității;***

și

(b) ***costul unei imobilizări poate fi evaluat credibil.***

22. ***O entitate evaluează probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare pe baza unor calcule raționale și ușor de susținut care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiții economice ce există pe parcursul duratei de viață a imobilizării.***

23. O entitate folosește raționamentul pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii economice viitoare care pot fi atribuite utilizării imobilizării pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale, acordând o importanță mai mare dovezilor externe.

24. ***O imobilizare necorporală este evaluată inițial la cost.***

Achiziția separată

25. În mod normal, prețul pe care o entitate îl plătește pentru a obține separat o imobilizare necorporală reflectă așteptările privind probabilitatea ca beneficiile economice viitoare ale imobilizării să revină entității. Cu alte cuvinte, efectul probabilității este reflectat în costul imobilizării.

▼ **M3**

Astfel, criteriul recunoașterii probabilității de la punctul 21 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit de către imobilizările necorporale achiziționate separat.

26. În plus, costul unei imobilizări necorporale achiziționate separat poate fi în general evaluat credibil. Acest lucru se întâmplă mai ales când suma compensării achiziției ia forma numerarului sau a altor active monetare.
27. Costul unei imobilizări necorporale achiziționate separat este alcătuit din:
 - (a) prețul său de achiziție, inclusiv impozitele și accizele aferente și nereturnabile, după deducerea rabaturilor comerciale
și
 - (b) orice cost atribuit direct pregătirii imobilizării pentru utilizarea prevăzută.
28. Exemple de costuri ce pot fi atribuite direct sunt:
 - (a) costurile cu beneficiile angajaților (așa cum sunt acestea definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) care reies direct din aducerea imobilizării la condiția sa de lucru;
și
 - (b) onorariile profesionale ce decurg direct din aducerea imobilizării la condiția sa de lucru;
 - (c) costurile testării funcționării corespunzătoare a imobilizării.
29. Exemple de cheltuieli care nu constituie parte a costului imobilizării necorporale sunt:
 - (a) costurile introducerii unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile cu publicitatea și serviciile promoționale);
 - (b) costurile de desfășurare a unei afaceri într-o locație nouă sau cu o nouă clasă de consumatori (inclusiv costurile de pregătire a personalului)
și
 - (c) costurile de administrare și alte costuri generale de regie.
30. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează când o imobilizare se află în condiția necesară pentru ca ea să poată opera în maniera intenționată de conducere. Astfel, costurile cu utilizarea sau redistribuirea unei imobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a acelei imobilizări. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale:
 - (a) costul creat atunci când o imobilizare capabilă să funcționeze în maniera intenționată de conducere urmează să fie dată în folosință;
și
 - (b) pierderile inițiale din exploatare, cum sunt acelea angajate de cererea în creștere pentru producția imobilizării.
31. Anumite operațiuni au loc în legătură cu dezvoltarea unei imobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru a aduce imobilizarea în condiția necesară pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Aceste operațiuni ocazionale pot apărea înaintea sau în timpul activităților de dezvoltare. Deoarece operațiunile ocazionale nu sunt necesare pentru a aduce o imobilizare la condiția necesară pentru ca aceasta să poată opera în maniera intenționată de conducere, veniturile și cheltuielile aferente operațiunilor ocazionale sunt recunoscute imediat în contul de profit și pierderi și incluse în clasificarea corespunzătoare de venit și cheltuială.
32. În cazul în care plata pentru imobilizarea necorporală este amânată peste termenul normal de creditare, costul său este echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre această sumă și plățile totale este recunoscută ca o cheltuială cu dobânda pe perioada creditului, cu excepția cazului în care este capitalizată în conformitate cu tratamentul de capitalizare permis de IAS 23 *Costurile îndatorării*.

▼ **M3***Achiziția ca parte a unei combinări de întreprinderi*

33. În conformitate cu IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, în cazul în care o imobilizare necorporală este obținută printr-o combinare de întreprinderi, atunci costul imobilizării necorporale este valoarea sa justă la data achiziției. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale reflectă așteptările pieței privind posibilitatea ca beneficiile economice viitoare din imobilizare să revină entității. Cu alte cuvinte, efectul probabilității este reflectat în evaluarea valorii juste a imobilizării necorporale. Astfel, criteriul recunoașterii probabilității prevăzut la punctul 21 litera (a) este întotdeauna considerat ca fiind îndeplinit pentru imobilizările necorporale obținute prin combinare de întreprinderi.
34. Astfel, în conformitate cu prezentul standard și IFRS 3, un dobânditor recunoaște la data achiziției separat de fondul comercial și o imobilizare necorporală a entității dobândite dacă valoarea justă a imobilizării poate fi evaluată credibil, indiferent dacă imobilizarea a fost recunoscută de entitatea dobândită înainte de combinarea de întreprinderi. Acest lucru înseamnă că dobânditorul recunoaște ca imobilizare separată de fondul comercial un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al entității dobândite dacă proiectul îndeplinește definiția unei imobilizări necorporale și valoarea sa justă poate fi evaluată credibil. Proiectul de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare al unei entități dobândite întrunește definiția imobilizării necorporale, în cazul în care:
- (a) întrunește definiția unei imobilizări;
 - și
 - (b) este identificabil, adică separabil, sau dacă reiese din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale.

Evaluarea valorii juste a unei imobilizări necorporale obținute în urma unei combinări de întreprinderi

35. În mod normal, valoarea justă a imobilizărilor necorporale obținute prin combinări de întreprinderi poate fi evaluată cu suficientă acuratețe pentru a fi recunoscută separat de fondul comercial. 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 mai mult pentru a evalua valoarea justă a imobilizării necorporale și mai puțin pentru a demonstra o incapacitate de a evalua credibil valoarea justă. În cazul în care o imobilizare necorporală obținută printr-o combinare de întreprinderi are o durată de viață determinată, există o prezumție contestabilă că valoarea sa justă poate fi evaluată credibil.
36. O imobilizare necorporală obținută printr-o combinare de întreprinderi poate fi separabilă, dar numai împreună cu o altă imobilizare necorporală sau corporală aferentă. De exemplu, este posibil ca titlul sub care se publică o revistă să nu poată fi vândut separat de o bază de date cu abonați, sau o marcă de apă minerală naturală să nu poată fi vândută fără izvorul aferent. În astfel de cazuri, dobânditorul recunoaște grupul de imobilizări ca pe o imobilizare individuală separată de fondul comercial, în cazul în care valorile juste individuale ale imobilizărilor din grup nu pot fi evaluate credibil.
37. În mod similar, termenii de „marcă” și de „nume de marcă” sunt deseori utilizați ca sinonime pentru marca de comerț și alte mărci. Totuși, aceștia din urmă sunt termeni generali de marketing utilizați în mod normal pentru referiri la un grup de imobilizări complementare cum ar fi marca de comerț (sau marca de servicii) și numele aferent de comercializare, formulele, rețetele și expertiza tehnologică. Dobânditorul recunoaște ca imobilizare individuală un grup de imobilizări necorporale complementare care alcătuiesc o marcă dacă valorile juste individuale ale imobilizărilor complementare nu pot fi evaluate credibil. În cazul în care valorile juste individuale ale imobilizărilor complementare pot fi evaluate credibil, un dobânditor le poate recunoaște drept activ individual, în cazul în care acestea au durate de viață similare.
38. Singurele circumstanțe în care este posibil să nu putem evalua credibil valoarea justă a unei imobilizări necorporale achiziționate într-o combinare de întreprinderi sunt acelea în care imobilizarea necorporală decurge din drepturi juridice sau contractuale și fie:
- (a) nu este separabilă;

▼ M3

fie

(b) este separabilă, dar nu există dovezi sau antecedente privind schimburi de tranzacții pentru aceleași imobilizări sau pentru unele similare, iar valoarea justă estimată ar fi dependentă de variabile care nu pot fi evaluate.

39. Prețurile de piață menționate pe o piață activă asigură cea mai credibilă estimare a valorii juste a unei imobilizări necorporale (a se vedea și punctul 78). Prețul de piață corespunzător este în mod normal prețul actual de licitație. În cazul în care prețurile actuale de licitație nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții similare poate oferi o bază de la care să se facă estimarea valorii juste atâta timp cât nu au existat modificări economice majore în intervalul dintre data tranzacției și data estimării valorii juste a imobilizării.
40. În cazul în care nu există o piață activă pentru imobilizarea necorporală, valoarea sa justă este suma pe care entitatea ar fi plătit-o pentru imobilizare, la data achiziției, într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, între părți aflate în deplină cunoștință de cauză și neconstrânse, pe baza celor mai bune informații disponibile. În stabilirea acestei sume, o entitate ia în considerare rezultatul tranzacțiilor recente cu imobilizări similare.
41. Este posibil ca entitățile frecvent implicate în achiziționarea și vânzarea imobilizărilor necorporale unice să fi dezvoltat tehnici de estimare indirectă a valorilor lor juste. Aceste tehnici pot fi utilizate pentru evaluarea inițială a imobilizării necorporale obținute într-o combinație de întreprinderi, în cazul în care obiectivul lor este acela de a estima valoarea justă și dacă ele reflectă actualele tranzacții și practici din industria din care imobilizarea face parte. Aceste tehnici includ, atunci când este cazul:

(a) aplicarea multiplilor care reflectă tranzacțiile curente de pe piață la indicatorii care conduc la rentabilitatea unei imobilizări necorporale (cum ar fi venitul, cotele de piață și profitul operat) sau la tendința redevențelor care ar putea fi obținute prin autorizarea unei alte părți printr-o tranzacție desfășurată în condiții obiective de a utiliza imobilizarea necorporală (ca în abordarea „scutire de redevență”)

sau

(b) reducerea fluxurilor de trezorerie nete viitoare estimate din imobilizare.

Cheltuielile ulterioare cu un proiect achiziționat de dezvoltare și cercetare în curs de desfășurare

42. **Cheltuielile cu cercetarea sau dezvoltarea care:**

(a) **sunt aferente unui proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare achiziționat separat sau printr-o combinație de întreprinderi și recunoscut ca imobilizare necorporală;**

și

(b) **sunt făcute după achiziția aceluși proiect se contabilizează în conformitate cu punctele 54-62.**

43. Aplicarea cerințelor de la punctele 54-62 înseamnă că orice cheltuieli ulterioare cu un proiect de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare achiziționat separat sau printr-o combinație de întreprinderi și recunoscut ca imobilizare necorporală sunt:

(a) recunoscute drept cost, în cazul în care este vorba de cheltuieli cu cercetarea;

(b) recunoscute drept cost atunci când este vorba de cheltuieli cu dezvoltarea care nu satisfac criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale de la punctul 57;

și

(c) adăugate valorii contabile a proiectului de cercetare și dezvoltare în curs de desfășurare, în cazul în care este vorba de cheltuieli de dezvoltare care satisfac criteriile de recunoaștere de la punctul 57.

▼ **M3***Achiziția prin intermediul unei subvenții guvernamentale*

44. În anumite cazuri, o imobilizare necorporală poate fi obținută gratuit, sau în contraprestație, 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 o stație de radio sau de televiziune, licențe sau cote 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. În cazul în care o entitate alege să nu recunoască inițial imobilizarea la valoarea justă, entitatea recunoaște inițial imobilizarea la valoarea nominală (alt tratament permis de IAS 20) plus orice cheltuieli care pot fi atribuite direct pregătirii imobilizării pentru utilizarea intenționată.

Schimbul de active

45. Una sau mai multe imobilizări necorporale poate (pot) fi achiziționată(e) 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 credibil nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat. Imobilizarea achiziționată este evaluată în acest fel chiar dacă entitatea nu poate derecunoaște imediat lipsa imobilizării pe care tocmai a dat-o la schimb. În cazul în care imobilizarea achiziționată nu este evaluată la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a imobilizării cedate.
46. O entitate stabilește dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare măsura în care se așteaptă ca viitoarele sale fluxuri de trezorerie să se schimbe ca rezultat al acelei tranzacții. O tranzacție de schimb are conținut comercial, în cazul în care:
- (a) configurarea (adică riscul, timpul și valoarea) fluxurilor de trezorerie ale imobilizării primite diferă de configurarea fluxurilor de trezorerie ale imobilizării transferate;
- sau
- (b) valoarea specifică entității a porțiunii din operațiunile entității afectată de tranzacție se modifică din cauza schimbului;
- și
- (c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă relativ la valoarea justă a imobilizării care a făcut obiectul schimbului.

Pentru a stabili dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității a porțiunii din operațiunile entității afectată de tranzacție reflectă fluxurile de trezorerie de după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără ca entitatea să fi făcut calcule detaliate.

47. La punctul 21 litera (b) se prevede că o condiție pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale o constituie posibilitatea de a evalua credibil costul imobilizării. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată credibil, în cazul în care: (a) variabilitatea din seria estimărilor rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru acea imobilizare sau (b) probabilitățile diferitelor estimări din aceeași serie pot fi evaluate rezonabil și utilizate în estimarea valorii juste. În cazul în care o entitate poate stabili credibil valoarea justă a uneia dintre cele două imobilizări care au făcut obiectul schimbului, atunci valoarea justă a imobilizării cedate este utilizată pentru a evalua costul, cu excepția cazului în care valoarea justă a imobilizării primite este mai evidentă.

Fondul comercial generat intern

48. **Fondul comercial generat intern nu se recunoaște ca imobilizare.**

▼ **M3**

49. În anumite cazuri, se fac o serie de cheltuieli pentru a genera beneficii economice viitoare, dar acestea nu duc la crearea unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere din prezentul standard. Astfel de cheltuieli sunt deseori prezentate drept contribuții la fondul comercial generat intern. Fondul comercial generat intern nu este recunoscut ca 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 credibil la cost.
50. Diferențele dintre valoarea pe piață a unei entități și valoarea contabilă a imobilizărilor sale nete identificabile în orice moment se pot constitui într-o serie de factori care afectează valoarea entității. Cu toate acestea, astfel de diferențe nu reprezintă costul imobilizărilor necorporale deținute de entitate.

Imobilizările necorporale generate intern

51. Uneori este dificil de evaluat dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaștere din cauza problemelor legate de:
- (a) identificarea existenței și a momentului existenței unei imobilizări necorporale care să genereze beneficii economice viitoare
 - și
 - (b) stabilirea credibilă a costului imobilizării. În anumite cazuri, costul imobilizărilor necorporale generate intern nu poate fi diferențiat de costul menținerii sau măririi fondului comercial generat intern al entității sau de operațiunile de zi cu zi.
- Astfel, pe lângă conformarea la cerințele generale pentru recunoașterea și evaluarea inițială a imobilizării necorporale, o entitate aplică cerințele și recomandările de la punctele 52-67 tuturor imobilizărilor necorporale generate intern.
52. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere, o entitate clasifică generarea de imobilizări în:
- (a) fază de cercetare
 - și
 - (b) fază de dezvoltare.
- Deși termenii „cercetare” și „dezvoltare” sunt definiți, termenii „fază de cercetare” și „fază de dezvoltare” au o semnificație mai vastă în cadrul prezentului standard.
53. În cazul în care o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează cheltuielile cu acel proiect ca și cum ar fi determinate doar de faza de cercetare.

Faza de cercetare

54. ***Nici o imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu este recunoscută. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) se recunosc drept cost atunci când sunt generate.***
55. În faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există și că aceasta generează beneficii economice viitoare. Astfel, această cheltuială este recunoscută drept cost atunci când este generată.
56. Exemple de activități de cercetare sunt:
- (a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoștințe noi;
 - (b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoștințe;
 - (c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii
 - și

▼ **M3**

- (d) formularea, elaborarea, 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 generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște dacă și numai dacă o entitate poate demonstra toate cele ce urmează:*
- (a) *fezabilitatea tehnică pentru finalizarea 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 generează 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, în cazul în care se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale.*
 - (e) *disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru utilizarea sau vânzarea imobilizării necorporale.*
 - (f) *capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuite imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării.*
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 generează beneficii economice viitoare probabile. Aceasta deoarece faza de dezvoltare a unui proiect intern este mai avansată decât faza de cercetare.
59. Exemple de activități de dezvoltare sunt:
- (a) proiectarea, construcția și testarea prototipurilor și modelelor înainte de producție și înainte de utilizare;
 - (b) proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și ștampilelor care implică utilizarea noii tehnologii;
 - (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 alternativelor alese pentru materialele, instrumentele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.
60. Pentru a demonstra modul în care o imobilizare necorporală generează beneficii economice viitoare probabile, o entitate evaluează beneficiile economice viitoare ca fiind primite de pe urma imobilizării utilizând principiile din IAS 36 *Deprecierea activelor*. În cazul în care imobilizarea generează beneficii economice viitoare doar în combinație cu alte active, entitatea aplică conceptul de unități generatoare de numerar din IAS 36.
61. Disponibilitatea resurselor pentru completarea, utilizarea și obținerea de beneficii economice viitoare de la o imobilizare necorporală poate fi demonstrată, de exemplu, de un plan de afaceri care să arate resursele tehnice, financiare și de altă natură necesare și capacitatea entității de a asigura acele resurse. În anumite cazuri, o entitate demonstrează disponibilitatea finanțării externe prin obținerea asigurării unui creditor privind disponibilitatea sa de a finanța planul.
62. Sistemele de cost ale unei entități pot deseori să evalueze credibil costul unei imobilizări necorporale generate intern, cum ar fi salariul sau alte cheltuieli generate de securizarea drepturilor de autor sau a licențelor ori de dezvoltarea software-ului.

▼ **M3**

63. *Mărcile, listele de colaboratori, titlurile de publicații, listele de consumatori și alte elemente similare în fond, generate intern, nu se recunosc ca imobilizări necorporale.*
64. Cheltuielile cu mărcile, listele de colaboratori, titlurile de publicații, listele de consumatori și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării afacerii ca întreg. De aceea, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.

Costul imobilizării necorporale generate intern

65. Costul unei imobilizări necorporale generate intern în semnificația dată de punctul 24 este suma cheltuielilor generate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit prima oară criteriile de recunoaștere de la punctele 21, 22 și 57. Punctul 71 interzice restabilirea unei cheltuieli recunoscute anterior drept cost.
66. Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuite necesare pentru crearea, producerea și pregătirea imobilizării pentru a fi capabilă să funcționeze în maniera intenționată de conducere. Exemple de costuri care pot fi atribuite direct sunt:
- (a) costurile materialelor și serviciilor utilizate sau consumate în generarea imobilizării necorporale;
 - (b) costurile beneficiilor angajaților (definite conform IAS 19 *Beneficiile angajaților*) reieșite din generarea imobilizării necorporale;
 - (c) taxele de înregistrare a unui drept legal;
- și
- (d) amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.
- IAS 23 *Costurile îndatorării* 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 sau generale de regie, cu excepția cazului în care cheltuiala poate fi atribuită direct pregătirii imobilizării pentru utilizare;
 - (b) ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare generate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată;
- și
- (c) cheltuielile cu instruirea personalului pentru utilizarea activului.

Exemplu care ilustrează punctul 65

O entitate dezvoltă un nou proces de producție. În 20X5, cheltuiala generată a fost de 1 000 u.m. (*), din care 900 u.m. au fost generate înainte de 1 decembrie 20X5, iar 100 u.m. au fost generate între 1 decembrie 20X5 și 31 decembrie 20X5. Entitatea poate demonstra că, la 1 decembrie 20X5, procesul de producție a îndeplinit criteriile pentru recunoașterea ca imobilizare necorporală. Suma recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele fluxuri de trezorerie 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 generate începând cu data la care au fost îndeplinite criteriile de recunoaștere, adică 1 decembrie 20X5). Cheltuiala de 900 u.m. generată înainte de 1 decembrie 20X5 este recunoscută drept cost deoarece criteriile de recunoaștere nu au fost îndeplinite până la 1 decembrie 20X5. Acest cost nu face parte din costul procesului de producție recunoscut în bilanț.

În cursul anului 20X6, cheltuielile generate sunt de 2 000 u.m. La sfârșitul lui 20X6, suma recuperabilă a know-how-ului încorporat în proces (inclusiv viitoarele fluxuri de trezorerie pentru finalizarea procesului înainte de a fi

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

▼M3

disponibil pentru utilizare) este estimată la 1 900 u.m.

La sfârșitul lui 20X6, costul procesului de producție este de 2 100 u.m. (cheltuiala de 100 u.m. recunoscută la sfârșitul lui 20X5 plus cheltuiala de 2 000 u.m. recunoscută 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 se inversează într-o perioadă ulterioară, în cazul în care cerințele pentru reluarea unei pierderi din depreciere din IAS 36 sunt îndeplinite.

RECUNOAȘTEREA UNEI CHELTUIELI

68. ***Cheltuielile cu un element necorporal se recunosc drept costuri atunci când sunt generate, cu excepția cazurilor în care:***

(a) *ele formează o parte a costului imobilizării necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere (a se vedea punctele 18-67);*

sau

(b) *elementul este achiziționat printr-o combinație de întreprinderi și nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. Într-o astfel de situație, cheltuiala respectivă (inclusă în costul combinării de întreprinderi) formează o parte a sumei atribuite fondului comercial la data achiziției (a se vedea IFRS 3 Combinări de întreprinderi).*

69. În anumite cazuri, cheltuiala este generată pentru a oferi beneficii economice viitoare entității, dar nici o imobilizare necorporală sau un alt activ obținut sau creat nu este recunoscut(ă). În aceste cazuri, cheltuiala este recunoscută drept cost atunci când este generată. De exemplu, cu excepția cazului în care formează o parte a costului combinării de întreprinderi, cheltuielile cu cercetarea sunt recunoscute drept cost în momentul generării (a se vedea punctul 54). Alte exemple de cheltuieli care sunt recunoscute drept cost atunci când sunt realizate includ:

(a) cheltuielile cu activitățile inițiale (adică costurile inițiale), cu excepția cazului în care aceste cheltuieli nu sunt incluse în costul unui element de imobilizări corporale în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*. Costurile inițiale pot consta în costurile de înființare cum ar fi costurile legale sau de secretariat generate de înființarea unei persoane juridice, cheltuielile de deschidere a unei noi fabrici sau întreprinderi (adică costurile de înființare) sau cheltuielile pentru începerea de noi operațiuni sau lansarea de noi produse sau procese (adică costurile de înainte de operare).

(b) cheltuielile cu activitățile de instruire.

(c) cheltuielile cu publicitatea și activitățile promoționale.

(d) cheltuielile cu mutarea sediului sau reorganizarea unei părți sau a întregii entități.

70. Punctul 68 nu împiedică recunoașterea unei plăți anticipate ca activ atunci când plata pentru livrarea bunurilor sau serviciilor a fost făcută în avans față de livrarea de bunuri și prestarea serviciilor.

Cheltuieli anterioare care nu sunt recunoscute ca active

71. ***Cheltuielile cu un element necorporal care au fost inițial recunoscute drept costuri nu sunt recunoscute ca parte a costului unei imobilizări necorporale la o dată ulterioară.***

EVALUAREA DUPĂ RECUNOAȘTERE

72. ***O entitate alege ca politică de contabilitate fie modelul costului de la punctul 74, fie modelul reevaluării de la punctul 75. În cazul în care o imobilizare necorporală este contabilizată pe baza modelului reevaluării, toate celelalte active din clasa sa se contabilizează, de asemenea, pe baza aceluiași model, cu excepția cazului în care nu există o piață activă pentru acele active.***

73. O clasă de imobilizări necorporale este o grupare de active de natură similară și de utilitate asemănătoare în cadrul operațiunilor unei entități.

▼ **M3**

Elementele din cadrul unei clase de imobilizări necorporale sunt reevaluate simultan pentru a evita reevaluarea selectivă a activelor și raportarea de sume în situațiile financiare reprezentând o combinație de costuri și valori la date diferite.

Modelul costului

74. ***După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală se evaluează la costul său minus orice amortizare acumulată și orice pierdere din depreciere acumulată.***

Modelul reevaluării

75. ***După recunoașterea inițială, o imobilizare necorporală se evaluează la valoarea reevaluată ca fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare ulterioară acumulată și orice pierdere din depreciere acumulată ulterior. În scopul reevaluării în conformitate cu prezentul standard, valoarea justă se determină prin referire la o piață activă. Reevaluările se fac cu o asemenea regularitate încât la data bilanțului valoarea contabilă a activului să nu difere semnificativ de valoarea sa justă.***
76. Modelul reevaluării nu permite:
- (a) reevaluarea imobilizărilor necorporale care nu au fost recunoscute anterior ca fiind imobilizări;
 - sau
 - (b) recunoașterea inițială a imobilizărilor necorporale la sume diferite de cost.
77. Modelul reevaluării este aplicat după ce o imobilizare a fost recunoscută inițial la cost. Cu toate acestea, în cazul în care doar o parte a costului imobilizării necorporale este recunoscută ca imobilizare deoarece imobilizarea nu a îndeplinit criteriile de recunoaștere decât la un anumit moment al procesului (a se vedea punctul 65), modelul reevaluării poate fi aplicat întregii imobilizări. De asemenea, modelul reevaluării poate fi aplicat unei imobilizări necorporale care a fost primită prin intermediul unei subvenții de la guvern și recunoscută la valoarea nominală (a se vedea punctul 44).
78. Este puțin obișnuit ca o piață activă cu caracteristicile descrise la punctul 8 să existe pentru o imobilizare necorporală, deși acest lucru se poate întâmpla. De exemplu, în anumite jurisdicții, o piață activă poate exista pentru licențele de taxi transferabile gratuit, pentru licențele de pescuit sau pentru cotele de producție. Cu toate acestea, nu poate exista o piață activă pentru mărci, titluri de ziare, 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 tranzacțiile sunt relativ puțin frecvente. Din aceste motive, este posibil ca prețul plătit pentru o imobilizare să nu ofere suficiente dovezi ale valorii juste a alteia. Mai mult, deseori prețurile nu sunt disponibile publicului.
79. Frecvența reevaluărilor depinde de volatilitatea valorilor juste ale imobilizărilor necorporale care sunt evaluate. În cazul în care valoarea justă a unei imobilizări reevaluate diferă semnificativ de valoarea sa contabilă, se impune o nouă reevaluare. Anumite imobilizări necorporale pot experimenta diferențe semnificative și volatile în valoarea justă, necesitând astfel o reevaluare anuală. Astfel de reevaluări frecvente nu sunt necesare pentru imobilizările necorporale care au doar diferențe nesemnificative în valoarea justă.
80. În cazul în care o imobilizare necorporală este reevaluată, orice amortizare acumulată la data reevaluării este fie:
- (a) retrată proporțional cu modificarea din valoarea contabilă brută a imobilizării astfel încât valoarea contabilă a imobilizării după reevaluare ajunge să fie egală cu valoarea reevaluată; fie
 - (b) eliminată din valoarea contabilă brută a imobilizării și suma netă retrată la valoarea reevaluată a imobilizării.

▼ M3

81. *În cazul în care o imobilizare necorporală dintr-o clasă de imobilizări necorporale reevaluate nu poate fi reevaluată din cauză că nu există o piață activă pentru această imobilizare, atunci imobilizarea se înregistrează la costul său minus orice amortizare acumulată și pierdere din depreciere.*
82. *În cazul în care valoarea justă a unei imobilizări necorporale reevaluate nu mai poate fi stabilită prin referire la o piață activă, atunci valoarea contabilă a imobilizării este valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări prin referire la piața activă minus orice amortizare acumulată ulterior și orice pierdere din depreciere acumulată ulterior.*
83. Faptul că o piață activă nu mai există pentru o imobilizare necorporală reevaluată poate indica că imobilizarea poate fi depreciată și că aceasta este necesar să fie testată în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.
84. În cazul în care valoarea justă a imobilizării poate fi determinată prin referire la o piață activă la o dată ulterioară evaluării, modelul reevaluării este aplicat de la acea dată.
85. *În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este majorată ca rezultat al reevaluării, atunci creșterea se creditează direct în capitalurile proprii cu titlu de surplus din reevaluare. Cu toate acestea, creșterea se recunoaște în contul de profit și pierderi în măsura în care ea reia o scădere în reevaluare a aceleiași imobilizări recunoscută anterior în contul de profit și pierderi.*
86. *În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale este scăzută ca rezultat al reevaluării, scăderea se recunoaște în contul de profit și pierderi. Totuși, scăderea se debitează direct în capitalurile proprii cu titlul de surplus de reevaluare în limita oricărui sold creditor în surplusul din reevaluare legat de acea imobilizare.*
87. Surplusul cumulativ 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 imobilizării. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi realizată atâta timp cât imobilizarea este utilizată de către entitate; într-un astfel de caz, valoarea surplusului realizat este diferența dintre amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a imobilizării și amortizarea care ar fi fost recunoscută pe baza costului istoric al imobilizării. Transferul de la surplusul din reevaluare la câștigurile reținute nu se realizează prin intermediul contului de profit și pierderi.

DURATA DE VIAȚĂ

88. *O entitate se evaluează dacă durata de viață a unei imobilizări necorporale este determinată sau nedeterminată și, dacă este determinată, lungimea acesteia sau numărul de unități de producție sau unități similare care constituie acea durată de viață. O imobilizare necorporală se consideră de către entitate ca având o durată de viață nedeterminată atunci când, pe baza analizei tuturor factorilor relevanți, nu există o limită previzibilă a perioadei în care se așteaptă ca imobilizarea să genereze fluxuri de trezorerie nete pentru entitate.*
89. Contabilitatea pentru o imobilizare necorporală este bazată pe durata sa de viață. 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 pentru diferite imobilizări necorporale și contabilitatea ulterioară pentru acele imobilizări bazate pe stabilirea duratei de viață.
90. Mulți factori sunt luați în considerare în determinarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale, inclusiv:
- (a) utilizarea preconizată a imobilizării de către entitate și posibilitatea ca imobilizarea respectivă să poată fi gestionată eficient de o altă echipă de conducere;
 - (b) ciclurile tipice de viață ale produsului pentru imobilizarea respectivă și informațiile publice privind estimările sau duratele de viață ale unor imobilizări similare care sunt utilizate într-un mod similar;

▼M3

- (c) uzura tehnică, tehnologică, comercială și de altă natură;
 - (d) stabilitatea domeniului în care funcționează imobilizarea și modificările survenite privind cererea de pe piață pentru producția de produse sau servicii făcută de către imobilizare;
 - (e) acțiunile preconizate din partea competitorilor sau a potențialilor competitori;
 - (f) nivelul cheltuielilor de întreținere necesare pentru obținerea de beneficii economice viitoare așteptate de la imobilizare și capacitatea și dorința entității de a atinge acel nivel;
 - (g) perioada de control asupra imobilizării și limitele legale sau alte limite similare asupra utilizării produsului, cum ar fi datele de expirare ale contractelor de leasing aferente;
- și
- (h) dacă durata de viață a imobilizării este dependentă de durata de viață a altor imobilizări ale entității.
91. Termenul de „nedeterminat” nu înseamnă „infinat”. Durata de viață a unei imobilizări necorporale reflectă doar nivelul de cheltuieli viitoare de întreținere necesare pentru întreținerea imobilizării la standardul de performanță evaluat la momentul estimării duratei de viață a imobilizării și capacitatea și dorința entității de a atinge acel nivel. Concluzia că durata de viață a unei imobilizări este nedeterminată nu este necesar să depindă de depășirea cheltuielilor viitoare planificate necesare pentru a menține imobilizarea la acel standard de performanță.
92. Având în vedere istoria modificărilor rapide din tehnologie, software-ul și multe alte imobilizări necorporale sunt susceptibile de uzură tehnologică. Astfel, este probabil ca durata lor de viață să fie scurtă.
93. Durata de viață a unei imobilizări necorporale poate fi foarte lungă sau chiar nedeterminată. Incertitudinea justifică estimarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale cu prudență, dar nu justifică alegerea unei vieți care este nerealist de scurtă.
94. ***Durata de viață a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură nu depășește perioada drepturilor contractuale sau a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă în funcție de perioada în care entitatea preconizează că urmează a folosi imobilizarea. În cazul în care drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt convenite pentru un termen care poate fi reînnoit, durata de viață a imobilizărilor necorporale include perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi în sprijinul reînnoirii de către entitate fără un cost semnificativ.***
95. Pot exista atât factori economici, cât și factori legali care să influențeze durata de viață a unei imobilizări necorporale. Factorii economici determină perioada în care entitatea primește beneficii economice viitoare. Factorii legali pot restricționa perioada în care entitatea controlează accesul la acele beneficii. Durata de viață este cea mai scurtă dintre perioadele determinate de acești factori.
96. Existența următorilor factori, printre alții, indică faptul că o entitate ar putea reînnoi drepturile contractuale sau alte drepturi legale fără un cost semnificativ:
- (a) există dovezi, posibil bazate pe experiență, că drepturile contractuale sau celelalte drepturi legale urmează a fi reînnoite. În cazul în care reînnoirea depinde de consimțământul vreunui terț, aceasta include dovezile că acel terț își dă acordul;
 - (b) există dovezi că toate condițiile necesare pentru obținerea reînnoirii urmează a fi îndeplinite;
- și
- (c) costul reînnoirii pentru entitate nu este semnificativ atunci când este comparat cu beneficiile economice viitoare așteptate să revină entității din reînnoire.

În cazul în care 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.

▼ M3

IMOBILIZĂRI NECORPORALE CU DURATĂ DE VIAȚĂ DETERMINATĂ

Perioada de amortizare și metoda de amortizare

97. *Valoarea depreciabilă a unei immobilizări necorporale cu o durată de viață determinată se alocă pe o bază sistematică asupra duratei sale de viață. Amortizarea începe când immobilizarea este disponibilă pentru a fi utilizată, adică atunci când se află în locația și condițiile necesare pentru a putea funcționa în maniera intenționată de conducere. Amortizarea încetează la cea mai timpurie dată la care immobilizarea este clasificată ca deținută în vederea vânzării (sau inclusă într-un grup destinat cedării care este clasificat ca deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5 Active immobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte și data la care immobilizarea este derecunoscută. Metoda de amortizare utilizată reflectă ritmul în care se așteaptă să fie consumate de către entitate beneficiile economice viitoare ale immobilizării. În cazul în care acel ritm nu poate fi determinat credibil, se utilizează metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă se recunoaște în contul de profit și pierderi, cu excepția cazului în care prezentul standard sau un altul permite sau impune includerea acesteia în valoarea contabilă a altei immobilizări.*
98. Se poate folosi o varietate de metode de amortizare pentru a aloca sistematic suma depreciabilă a unei immobilizări asupra duratei sale de viață. Aceste metode includ metoda liniară, metoda degresivă și metoda unității de producție. Metoda utilizată este selectată pe baza ritmului preconizat pentru consumul beneficiilor economice viitoare încorporate în immobilizare și este aplicată cu consecvență de la perioadă la perioadă, cu excepția cazului în care există o modificare în ritmul preconizat de consum al acelor beneficii economice viitoare. Rareori, dacă nu niciodată, există dovezi convingătoare care să sprijine o metodă de amortizare pentru immobilizările necorporale cu durată de viață determinată care rezultă într-o valoare mai mică a amortizării acumulate decât cea obținută prin metoda liniară.
99. Amortizarea este în mod normal recunoscută în contul de profit și pierderi. Cu toate acestea, uneori beneficiile economice viitoare încorporate în immobilizare sunt absorbite în producerea de alte active. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea constituie o parte a costului celui alt activ și este inclusă în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea immobilizărilor necorporale utilizate în procesul de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

Valoarea reziduală

100. *Valoarea reziduală a unei immobilizări necorporale cu o durată de viață determinată se evaluează la zero, cu excepția cazurilor în care:*
- (a) *există un angajament al unei terțe părți de a achiziționa immobilizarea la sfârșitul duratei sale de viață;*
 - sau*
 - (b) *există o piață activă pentru immobilizare*
- și:*
- (i) *valoarea reziduală poate fi determinată prin referire la acea piață;*
 - și*
 - (ii) *este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul duratei de viață a immobilizării.*
101. Suma depreciabilă a unei immobilizări cu o durată de viață determinată este stabilită după deducerea valorii sale reziduale. O valoare reziduală, alta decât zero, implică faptul că o entitate așteaptă să cedeze acea immobilizare înainte de sfârșitul vieții sale economice.
102. O estimare a valorii reziduale a unei immobilizări se bazează pe suma recuperabilă din cesiune folosind prețurile de la acea dată a estimării pentru vânzarea unei immobilizări similare care a ajuns la sfârșitul duratei sale de viață și a funcționat în condiții asemănătoare celor în

▼ **M3**

care se folosește imobilizarea. Valoarea reziduală este revizuită cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar. O modificare în valoarea reziduală a imobilizării este contabilizată ca o modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*.

103. Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale poate crește la o valoare egală cu sau mai mare decât valoarea contabilă a imobilizării. Într-o astfel de situație, costul amortizării imobilizării este zero, cu excepția cazului în care și până în momentul în care valoarea sa reziduală descrește ulterior la o valoare sub valoarea contabilă a imobilizării.

Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare

104. ***Perioada de amortizare și metoda de amortizare pentru o imobilizare necorporală cu o durată de viață determinată se revizuiesc cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar. În cazul în care durata de viață preconizată a unei imobilizări este diferită de estimările precedente, atunci perioada de amortizare se modifică în consecință. În cazul în care a existat o modificare în ritmul preconizat pentru consunii al beneficiilor economice viitoare încorporate în imobilizare, atunci metoda de amortizare se modifică pentru a reflecta ritmul modificat. Astfel de modificări se contabilizează ca modificări în estimările contabile în conformitate cu IAS 8.***
105. Pe perioada vieții unei imobilizări necorporale, poate deveni evident că estimarea pentru durata sa de viață este inadecvată. De exemplu, recunoașterea unei pierderi din depreciere poate indica faptul că perioada de amortizare este modificată.
106. Odată cu trecerea timpului, ritmul pentru beneficiile economice viitoare așteptate să revină entității de la imobilizarea necorporală se poate modifica. De exemplu, poate deveni evident că o metodă degresivă de amortizare este mai potrivită decât metoda liniară. Un alt exemplu este, în cazul în care utilizarea drepturilor reprezentate de o licență este întârziată ca urmare a acțiunii asupra altor componente din planul de afaceri. În acest caz, este posibil ca beneficiile economice viitoare care decurg din imobilizare să nu fie permise decât mai târziu.

IMOBILIZĂRI NECORPORALE CU DURATĂ DE VIAȚĂ NEDETERMINATĂ

107. ***O imobilizare necorporală cu durată de viață nedeterminată nu se amortizează.***
108. În conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*, unei entități i se cere să testeze imobilizările necorporale cu durată de viață nedeterminată pentru depreciere comparând valoarea recuperabilă cu valoarea contabilă
- (a) anual,
- și
- (b) oricând există indicii că imobilizarea necorporală poate fi depreciată.

Revizuirea estimării duratei de viață

109. ***Durata de viață a unei imobilizări necorporale care nu este amortizată se revizuieste în fiecare perioadă pentru a stabili dacă evenimentele și circumstanțele continuă să sprijine evaluarea de durată de viață nedeterminată pentru acea imobilizare. În caz contrar, modificarea în evaluarea duratei de viață a imobilizării de la nedeterminată la determinată este contabilizată ca modificare în estimarea contabilă în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.***
110. În conformitate cu IAS 36, reevaluarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale ca determinată mai degrabă decât nedeterminată este un indiciu că imobilizarea poate fi depreciată. Drept urmare, entitatea testează imobilizarea pentru depreciere comparând valoarea sa recuperabilă, determinată în conformitate cu IAS 36, cu valoarea sa contabilă, și recunoscând orice exces al valorii contabile asupra valorii recuperabile ca pierdere din depreciere.

▼ **M3****RECUPERABILITATEA VALORII CONTABILE - PIERDERILE DIN DEPRECIERE**

111. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală este depreciată, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*. Acest standard explică cum și când o entitate revizuieste valoarea contabilă a imobilizărilor sale, cum determină valoarea recuperabilă a unei imobilizări și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

RETRAGERI ȘI CEDĂRI

112. ***O imobilizare necorporală nu se mai recunoaște:***
- (a) *la cesiune;*
- sau*
- (b) *în cazul în care nu se mai așteaptă beneficii economice viitoare care să decurgă din utilizarea sau cedarea sa.*
113. ***Câștigul sau pierderea ce rezultă din derecunoașterea imobilizării necorporale se stabilește ca diferență dintre încasările nete din cesiune, în cazul în care există, și valoarea contabilă a imobilizării. Aceasta se recunoaște în contul de profit și pierderiatunci când imobilizarea este derecunoscută (cu excepția cazului în care IAS 17 Contracte de leasing cere altfel la o vânzare sau la un leaseback). Câștigurile nu se clasifică ca venituri.***
114. Cedarea unei imobilizări necorporale poate interveni într-o varietate de moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un leasing financiar sau prin donație). În stabilirea datei cedării unui astfel de activ, o entitate utilizează criteriile din IAS 18 *Venituri din activități curente* pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea de bunuri. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare și leaseback.
115. În cazul în care, în concordanță cu principiul recunoașterii de la punctul 21, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări costul înlocuirii unei părți din imobilizarea necorporală, atunci ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. În cazul în care o entitate nu poate stabili valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe un indiciu al costului părții înlocuite în momentul achiziționării sau generării ei interne.
116. Contravaloarea de primit la cedarea unei imobilizări necorporale este recunoscută inițial la valoarea sa justă. În cazul în care plata pentru imobilizarea necorporală este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și echivalentul prețului în numerar este recunoscută ca venit din dobânzi în conformitate cu IAS 18 reflectând randamentul propriu-zis al creanței.
117. Amortizarea unei imobilizări necorporale cu o durată de viață determinată nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată, decât dacă imobilizarea a fost depreciată complet sau este clasificată ca fiind deținută în vederea vânzării (sau inclusă într-un grup destinat cedării clasificat ca deținut în vederea vânzării) în conformitate cu IFRS 5.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR*Aspecte generale*

118. ***O entitate prezintă următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincția între imobilizările necorporale generate intern și celelalte imobilizări necorporale:***
- (a) *în cazul în care duratele de viață sunt nedeterminate sau determinate și, dacă sunt determinate, duratele de viață sau ratele de amortizare folosite;*
- (b) *metodele de amortizare utilizate pentru imobilizările necorporale cu durate de viață determinate;*
- (c) *valoarea contabilă brută și orice amortizări acumulate (agregate cu pierderile din depreciere acumulate) la începutul și sfârșitul perioadei;*

▼ **M3**

- (d) *elementul (elementele) din declarația de venit în care orice amortizare a imobilizărilor necorporale este inclusă;*
- (e) *reconciliere a valorii contabile de la începutul și sfârșitul perioadei, arătând:*
- (i) *intrările, indicându-le separat pe cele din dezvoltarea internă, pe cele achiziționate separat și pe cele achiziționate prin combinări de întreprinderi;*
 - (ii) *activele clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării sau incluse într-un grup destinat cedării clasificate ca fiind deținut în vederea vânzării în conformitate cu IFRS 5 și alte cedări;*
 - (iii) *creșterile sau diminuările pe parcursul perioadei rezultate din reevaluări în conformitate cu punctele 75, 85 și 86 și din pierderi din deprecieri recunoscute sau reluate direct în capitaluri proprii în conformitate cu IAS 36 Deprecierea activelor (în cazul în care există);*
 - (iv) *pierderile din deprecieri recunoscute în contul de profit și pierderi pe parcursul perioadei în concordanță cu IAS 36 (în cazul în care există);*
 - (v) *pierderile din deprecieri reluate în contul de profit și pierderi pe parcursul perioadei în concordanță cu IAS 36 (în cazul în care există);*
 - (vi) *orice amortizare recunoscută în această perioadă;*
 - (vii) *diferențele nete de schimb reieșite 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 este un grup de imobilizări de natură și utilitate similare în operațiunile unei entități. Exemple de clase separate ar putea include:
- (a) nume de mărci;
 - (b) logouri și titluri de publicații;
 - (c) software;
 - (d) licențe și francize;
 - (e) drepturi de autor, brevete și alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de întreținere și exploatare;
 - (f) rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri;
- și
- (g) imobilizări necorporale în curs de dezvoltare.
- Clasele menționate mai sus sunt dezagregate (agregate) în clase mai mici (mai mari), în cazul în care aceasta duce la informații mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare.
120. O entitate raportează informații despre imobilizările necorporale depreciate în conformitate cu IAS 36, pe lângă informațiile prevăzute la punctul 118 litera (e) punctele (iii)-(v).
121. IAS 8 cere ca entitatea să raporteze natura și valoarea unei modificări într-o estimare contabilă care are un efect semnificativ în perioada actuală sau care este așteptat să aibă un efect semnificativ în perioadele următoare. Astfel de raportări pot reieși din modificări în:
- (a) evaluarea duratei de viață a unei imobilizări necorporale;
 - (b) metoda de amortizare;
- sau
- (c) valorile reziduale.
122. *O entitate raportează de asemenea:*

▼ **M3**

- (a) *pentru o imobilizare necorporală evaluată ca având o durată de viață nedeterminată, valoarea contabilă a imobilizării și motivele care sprijină evaluarea unei durate de viață nedeterminate. În motivare, entitatea are obligația de a descrie factorii care au jucat un rol semnificativ în a determina că imobilizarea are o durată de viață nedeterminată.*
 - (b) *descriere, valoarea contabilă și perioada de amortizare rămasă pentru o imobilizare necorporală individuală care este semnificativă în situațiile financiare ale entității.*
 - (c) *pentru imobilizările necorporale obținute printr-o subvenție guvernamentală și recunoscute inițial la valoarea justă (a se vedea punctul 44):*
 - (i) *valoarea justă recunoscută inițial pentru aceste imobilizări;*
 - (ii) *valoarea lor contabilă;*

și

 - (iii) *în cazul în care ele sunt evaluate după recunoaștere în conformitate cu modelul costului sau modelul reevaluării.*
 - (d) *existența și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale al căror titlu este restricționat și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale garanție a securității pasivelor.*
 - (e) *valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția imobilizărilor necorporale.*
123. În cazul în care o entitate descrie factorul (factorii) care a (au) jucat un rol semnificativ în a determina că durata de viață a unei imobilizări necorporale este nedeterminată, aceasta ia în considerare lista de factori de la punctul 90.

Imobilizări necorporale evaluate după recunoaștere pe baza modelului reevaluării

124. *În cazul în care imobilizările necorporale sunt contabilizate la sumele reevaluate, o entitate are obligația de a prezenta următoarele:*
- (a) *în funcție de clasa imobilizărilor necorporale:*
 - (i) *data realizării reevaluării;*
 - (ii) *valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale reevaluate;*

și

 - (iii) *valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă clasa reevaluată de imobilizări necorporale ar fi fost evaluată după recunoaștere folosindu-se modelul costului descris la punctul 74;*
 - (b) *valoarea surplusului din reevaluare care se relaționează cu imobilizările necorporale la începutul și sfârșitul perioadei, indicând modificările din timpul perioadei și orice restricții asupra distribuției balanței către acționari;*
 - (c) *metodele și presupunerile semnificative aplicate în estimarea valorilor juste ale imobilizărilor.*
125. Poate fi necesară includerea claselor de imobilizări reevaluate în clase mai mari în scopuri legate de prezentare. Cu toate acestea, clasele nu se includ, în cazul în care acest lucru ar duce la o combinație a unei clase de imobilizări necorporale care să includă sumele evaluate și după modelul costului, și după modelul reevaluării.

Cheltuieli cu cercetarea și dezvoltarea

126. *O entitate raportează valoarea agregată a cheltuielilor cu cercetarea și dezvoltarea recunoscute drept cost pe durata perioadei.*
127. Cheltuielile cu cercetarea și dezvoltarea 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 sunt incluse în scopul cerințelor de prezentare de la punctul 126).

▼ M3

Alte informații

128. O entitate este încurajată, dar nu obligată, să raporteze următoarele informații:
- (a) o descriere a oricărei imobilizări necorporale amortizate complet care este încă utilizată;
 - și
 - (b) o scurtă descriere a imobilizărilor necorporale semnificative controlate de o entitate, dar nerecunoscute ca active deoarece nu au îndeplinit criteriile de recunoaștere din cadrul prezentului standard sau au fost obținute sau generate înainte ca versiunea IAS 38 *Imobilizări necorporale* emisă în 1998 să intre în vigoare.

DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

129. ***În cazul în care o entitate alege, în conformitate cu punctul 85 din IFRS 3 Combinări de întreprinderi, să aplice IFRS 3 de la orice dată anterioară datelor de intrare în vigoare menționate la punctele 78-84 din IFRS 3, aceasta, de asemenea, aplică prezentul standard în mod prospectiv începând cu aceeași dată. Astfel, entitatea nu ajustează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale recunoscute la acea dată. Cu toate acestea, entitatea aplică la acea dată prezentul standard pentru a reevalua duratele de viață ale imobilizărilor necorporale recunoscute. În cazul în care, drept consecință a reevaluării, entitatea modifică evaluarea duratei de viață a unei imobilizări, acea modificare se contabilizează ca modificare în estimările contabile în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.***
130. ***Altfel, o entitate aplică prezentul standard:***
- (a) ***contabilității imobilizărilor necorporale obținute prin combinări de întreprinderi pentru care data acordului este 31 martie 2004 sau o dată ulterioară;***
 - și
 - (b) ***contabilității pentru toate celelalte imobilizări necorporale de la începutul primei perioade anuale cu începere de la 31 martie 2004. Astfel, entitatea nu ajustează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale recunoscute la acea dată. Cu toate acestea, entitatea aplică la acea dată prezentul standard pentru a reevalua duratele de viață ale imobilizărilor necorporale recunoscute. În cazul în care, drept consecință a reevaluării, entitatea modifică evaluarea duratei de viață a unei imobilizări, acea modificare se contabilizează ca modificare în estimările contabile în conformitate cu IAS 8.***

Schimburi de imobilizări similare

131. Cerința de la punctele 129 și 130 litera (b) de a aplica prezentul standard prospectiv înseamnă că, în cazul în care un schimb de imobilizări a fost evaluat înainte de data intrării în vigoare a prezentului standard pe baza valorii contabile a imobilizării la care s-a renunțat, atunci entitatea nu retratează valoarea contabilă a imobilizării obținute pentru a reflecta valoarea sa justă la data achiziției.

Aplicarea înainte de termen

132. ***Entitățile pentru care se aplică punctul 130 sunt încurajate să aplice cerințele din prezentul standard înainte de datele de intrare în vigoare prevăzute la punctul 130. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate aplică prezentul standard înainte de acele date de intrare în vigoare, aceasta are obligația de a pune în aplicare, de asemenea, și IFRS 3 și IAS 36 Deprecierea activelor (conform revizuirii din 2004).***

RETRAGEREA IAS 38 (EMIS ÎN 1998)

133. Prezentul standard înlocuiește IAS 38 *Imobilizări necorporale* (emis în 1998).

▼ M2

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 39

Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare

CUPRINS

	Alineate
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-7
Definiții	8-9
Instrumente derivate încorporate	10-13
Recunoaștere și derecunoaștere	14-42
Recunoașterea inițială	14
Derecunoașterea unui activ financiar	15-23
Transferuri care îndeplinesc condițiile ce califică pentru derecunoaștere	24-28
Transferuri care nu îndeplinesc condițiile ce califică pentru derecunoaștere	29
Continuarea implicării în activele transferate	30-35
Toate transferurile	36-37
Cumpărarea sau vânzarea standard a unui activ financiar	38
Derecunoașterea unui pasiv financiar	39-42
Evaluarea	43-70
Evaluarea inițială a activelor financiare și a pasivelor financiare	43-44
Evaluarea ulterioară a activelor financiare	45-46
Evaluarea ulterioară a pasivelor financiare	47
Considerații privind evaluarea la valoarea justă	48-49
Reclasificări	50-54
Câștiguri și pierderi	55-57
Deprecierea și irecuperabilitatea activelor financiare	58-62
Active financiare contabilizate înregistrate la costul amortizat	63-65
Active financiare contabilizate înregistrate la cost	66
Active financiare disponibile pentru vânzare	67-70
Acoperirea împotriva riscurilor	71-102
Instrumentele de acoperire împotriva riscurilor	72-77
Instrumente care îndeplinesc condițiile se încadrează în această categorie	72-73
Desemnarea instrumentelor de acoperire	74-77
Elemente acoperite împotriva riscurilor	78-84
Elemente care îndeplinesc condițiile ce încadrează în această categorie	78-80
Desemnarea elementelor financiare ca elemente acoperite împotriva riscurilor	81
Desemnarea elementelor nefinanciare ca elemente acoperite împotriva riscurilor	82
Desemnarea unor grupurilor de elemente ca elemente acoperite împotriva riscurilor	83-84
Contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor	85-101
Acoperirea valorii juste	89-94
Operațiuni de acoperire a fluxurilor de trezorerie	95-101
Operațiuni de acoperire a unei investiții nete	102
Data de intrare în vigoare și dispoziții tranzitorii	103-108
Retragerea altor poziții oficiale	109-110

▼ **M2**

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 39 (revizuit în 2000) *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* și ar trebui pus în aplicare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior. Este permisă aplicarea sa și înaintea acestei date.

OBIECTIV

- (1) Obiectivul acestui standard este de a stabili principii pentru recunoașterea și evaluarea activelor financiare, a pasivelor financiare și a anumitor contracte de vânzare sau cumpărare a elementelor nefinanciare. Cerințele de descriere și prezentarea și descriere a informațiilor privind instrumentele financiare sunt definite în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere*.

DOMENIUL DE APLICARE

- (2) *Prezentul standard se aplică, de către toate entitățile, pentru toate tipurile de instrumente financiare, cu excepția:*
- (a) *acelor interese în filiale, entități asociate și asociații în participație care sunt contabilizate în conformitate cu IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale, IAS 28 Interese în entități asociate sau IAS 31 Interese în asocierile în participație. Cu toate acestea, entitățile aplică prezentul standard unui interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație care, în conformitate cu IAS 27, IAS 28 sau IAS 31, este contabilizat în conformitate cu prezentul standard. Entitățile aplică, de asemenea, prezentul standard instrumentelor derivate pentru un interes într-o filială, entitate asociată sau asociere în participație, cu excepția cazului în care instrumentul derivat se încadrează în definiția unui instrument de capitaluri proprii al entității din IAS 32.*
 - (b) *drepturilor și obligațiilor care decurg din contractele de leasing cărora li se aplică IAS 17 Leasing. Cu toate acestea:*
 - (i) *creanțele rezultate din activitatea de leasing recunoscute de un locator fac obiectul prevederilor privind derecunoașterea și deprecierea din prezentul standard [a se vedea alineatele (15)-(17), (58), (59), (63)-(65) și apendicele A alineatele AG36-AG52 și AG84-AG93];*
 - (ii) *creanțele rezultate din activitatea de leasing financiar recunoscute de un locatar fac obiectul prevederilor privind derecunoașterea din prezentul standard [a se vedea alineatele (39)-(42) și apendicele A alineatele 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 alineatele (10)-(13) și apendicele A alineatele AG27-AG33].*
 - (c) *drepturilor și obligațiilor angajatorilor care decurg din planurile de beneficii ale angajaților cărora li se aplică IAS 19 Beneficiile angajaților.*
 - (d) *drepturilor și obligațiilor care decurg din contractele de asigurări. Cu toate acestea, entitățile aplică prezentul standard unui instrument financiar care ia forma unui contract de asigurare (sau de reasigurare) astfel cum este descris la alineatul (6) din IAS 32, dar care se referă în special la transferul riscurilor financiare prezentate la alineatul (52) din standardul menționat. De asemenea, instrumentele derivate care sunt încorporate în contractele de asigurare fac obiectul prevederilor referitoare la instrumentele derivate încorporate din prezentul standard [a se vedea alineatele (10)-(13) și apendicele A alineatele AG27-AG33].*

▼ **M12**

- (e) *drepturile și obligațiile din cadrul (i) unui contract de asigurare, astfel cum este definit în IFRS 4 Contracte de asigurări, altele decât drepturile și obligațiile emitentului în temeiul unui contract de asigurare care corespunde definiției unui contract de garanție financiară de la alineatul (9) sau (ii) al unui contract care intră sub incidența IFRS 4 deoarece conține o caracteristică de parti-*

▼ M12

cipare discreționară. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică unui instrument derivat care este încorporat într-un astfel de contract dacă instrumentul derivat nu este el însuși un contract care intră sub incidența IFRS 4 [a se vedea alineatele (10) – (13) și apendicele A alineatele (AG27) – (AG33)]. De asemenea, dacă un emitent de contracte de garanție financiară a indicat anterior, în mod expres, faptul că privește aceste contracte ca fiind contracte de asigurare și le-a aplicat tratamentul contabil aplicabil contractelor de asigurare, emitentul respectiv poate alege să aplice fie prezentul standard, fie IFRS 4 pentru contractele de garanție financiară în cauză [a se vedea alineatele (AG4) și (AG4A)]. Emitentul poate să decidă pentru fiecare contract în parte, însă pentru fiecare contract alegerea lui este irevocabilă;

▼ M2

- (f) *contractelor de garanții financiare (inclusiv acreditivelor și altor contracte swap pentru insolvabilitate) care prevăd efectuarea unor plăți specificate în vederea rambursării deținătorului pentru o pierdere suferită în cazul în care un debitor specificat nu respectă termenul de exigibilitate în conformitate cu termenii originali sau modificați ai unui instrument de datorie [a se vedea alineatul (3)]. Emitentul unui astfel de contract de garanții financiare îl recunoaște inițial la valoarea justă, iar ulterior îl evaluează la valoarea cea mai mare dintre (i) valoarea recunoscută în conformitate cu IAS 37 Provizioane, datorii și active contingente și (ii) valoarea recunoscută inițial, minus, după caz, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18 Venituri. Garanțiile financiare fac obiectul prevederilor privind derecunoașterea din prezentul standard [a se vedea alineatele (39)-(42) și apendicele A alineatele AG57-AG63].*
- (g) *contractelor pentru contraprestații contingente într-o combinație de întreprinderi [a se vedea alineatele (65)-(67) din IAS 22 Combinări de întreprinderi]. Această excepție se aplică numai dobânditorului.*

▼ M12

- (h) *angajamentele de creditare, altele decât cele prevăzute la alineatul (4). Emitentul angajamentului de creditare aplică IAS 37 altor angajamente de creditare care nu intră sub incidența prezentului standard. Cu toate acestea, toate angajamentele de creditare se supun prevederilor de derecunoaștere din cadrul prezentului standard [a se vedea alineatele (15) – (42) și apendicele A alineatele (AG36) – (AG63)].*

▼ M2

- (i) *cu excepția celor descrise la alineatul (4), angajamentelor de creditare care nu pot fi decontate net în numerar sau într-un alt instrument financiar. Pentru ca un angajament de creditare să se considere decontat net, nu este suficient ca împrumutul respectiv să fie plătit în rate (de exemplu, un credit ipotecar pentru construcții care este plătit în rate pe măsură ce construcția progresează). Un emitent al unui angajament de acordare a unui credit la o rată a dobânzii sub nivelul pieței îl recunoaște inițial la valoarea justă, iar ulterior îl evaluează la valoarea cea mai mare dintre (i) valoarea recunoscută în conformitate cu IAS 37 și (ii) valoarea recunoscută inițial, minus, după caz, amortizarea cumulată recunoscută în conformitate cu IAS 18. Un emitent de angajamente de creditare aplică IAS 37 altor angajamente de creditare care nu intră în domeniul de aplicare al prezentului standard. Angajamentele de creditare fac obiectul prevederilor de derecunoaștere din cadrul prezentului standard [a se vedea alineatele (15)-(42) și apendicele A punctele AG36-AG63].*

▼ M10

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

▼ M12

▼ M12

- (4) Următoarele angajamente de creditare intră sub incidența prezentului standard:
- (a) angajamentele de creditare pe care entitatea le desemnează ca fiind datorii financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. O entitate care a practicat vânzarea activelor rezultate din angajamentele sale de creditare la scurt timp după crearea lor aplică prezentul standard tuturor angajamentelor sale de creditare din aceeași categorie;
 - (b) angajamentele de creditare care pot face obiectul unei decontări nete în numerar sau în alt instrument financiar. Astfel de angajamente de creditare sunt instrumente derivate. Un angajament de creditare nu se consideră ca făcând obiectul unei decontări nete prin simplul fapt că este achitat prin plăți eşalonate (de exemplu, un credit ipotecat pentru construcții achitat prin plăți eşalonate în funcție de evoluția lucrărilor);
 - (c) angajamentele de acordare a unui împrumut la o rată a dobânzii mai mică decât cea a pieței. Alineatul (47) litera (d) reglementează evaluarea ulterioară a datoriiilor rezultate din astfel de angajamente de creditare.

▼ M2

- (5) *Prezentul standard se aplică acelor contracte de vânzare sau de cumpărare a unui element nefinanciar care poate fi decontat net în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare, ca și cum contractele ar fi instrumente financiare, cu excepția contractelor încheiate și deținute în continuare în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate ale entității în ceea ce privește cumpărarea, vânzarea sau utilizarea.*
- (6) Există mai multe modalități prin care un contract de vânzare sau de cumpărare a unui element nefinanciar poate fi decontat net în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare. Acestea cuprind:
- (a) atunci când termenii contractuali permit oricăreia dintre părți decontarea netă în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare;
 - (b) atunci când capacitatea de a deconta net în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare nu este prevăzută explicit în termenii contractuali, dar entitatea practică decontarea netă a unor contracte similare în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare (fie cu cealaltă parte, prin încheierea unor contracte de compensare, fie prin vânzarea contractului înainte de exercitarea sau încetarea acestuia);
 - (c) atunci când, pentru contracte similare, entitatea practică acceptarea livrării suporturilor și apoi vânzarea acestora la scurt timp după livrare în scopul generării de profit din fluctuațiile pe termen scurt în prețul sau marja de profit a dealerului
sau
 - (d) atunci când elementul nefinanciar care face obiectul contractului este ușor convertibil în numerar.

Un contract căruia i se aplică litera (b) sau (c) nu se încheie în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate ale entității în ceea ce privește cumpărarea, vânzarea sau utilizarea și, prin urmare, intră în domeniul de aplicare al prezentului standard. Alte contracte cărora li se aplică alineatul (5) se evaluează pentru a se determina dacă au fost încheiate și menținute în scopul primirii sau livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate ale entității în ceea ce privește cumpărarea, vânzarea sau utilizarea și dacă, prin urmare, intră în domeniul de aplicare al prezentului standard.

- (7) O opțiune vândută 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 alineatul (6) litera (a) sau (d) intră în domeniul de aplicare al prezentului standard. Un astfel de contract nu se poate încheia în scopul primirii sau

▼ **M2**

livrării elementului nefinanciar în conformitate cu cerințele preconizate ale entității în ceea ce privește cumpărarea, vânzarea sau utilizarea.

DEFINIȚII

- (8) Termenii definiți în IAS 32 sunt utilizați în prezentul standard cu înțelesurile specificate la alineatul (11) din IAS 32. IAS 32 definește următorii termeni:

- instrument financiar
- activ financiar
- pasiv financiar
- instrument de capitaluri proprii

și furnizează indicații cu privire la utilizarea acestor definiții.

- (9) *Următorii termeni se utilizează în cadrul prezentului standard cu înțelesurile specificate:*

Definiția unui instrument derivat

Un instrument derivat este un instrument financiar sau un alt contract care intră în domeniul de aplicare al prezentului standard [a se vedea alineatele (2)-(7)] și care întrunește simultan toate cele trei caracteristici de mai jos:

- (a) *valoarea sa se modifică ca reacție la variațiile în anumite rate ale dobânzii, prețul unui instrument financiar, prețul mărfurilor, cursurile de schimb valutare, indicii de preț sau de curs de schimb, ratingul de credit sau indicele de creditare sau în alte variabile (denumite uneori „suport”);*
- (b) *nu necesită nici o investiție inițială netă sau necesită o investiție inițială netă care este mai mică decât ar fi necesară în cazul altor tipuri de contracte în cazul cărora se preconizează să aibă reacții similare la modificările factorilor pieței*
și
- (c) *se decontează la o dată ulterioară.*

Definiții a patru categorii de instrumente financiare

Un activ financiar sau un pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere este un activ financiar sau un pasiv financiar care întrunește oricare dintre următoarele condiții:

- (a) *Este clasificat ca fiind deținut pentru tranzacționare. Un activ financiar sau un pasiv financiar este clasificat ca deținut pentru tranzacționare în cazul în care este:*
 - (i) *dobândit sau generat în principal în scopul vânzării sau răscumpărării în viitorul apropiat;*
 - (ii) *parte a unui portofoliu de instrumente financiare identificate ca fiind gestionate împreună și pentru care există indicii care sugerează un tipar recent de urmărire a profitului pe termen scurt*
sau

▼ **M12**

- (iii) *un instrument derivat (cu excepția unui instrument derivat care constituie un contract de garanție financiară sau un instrument de acoperire împotriva riscurilor desemnat și eficient).*

▼ **M2**

- (b) *[...] Orice activ financiar [...] care intră în domeniul de aplicare al prezentului standard poate fi clasificat, atunci când este recunoscut inițial, ca activ financiar [...] la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere, cu excepția investițiilor în instrumente de capitaluri proprii care nu au prețul cotate pe o piață activă și a căror valoare justă nu poate fi evaluată în mod fiabil [a se vedea alineatul (46) litera (c) și apendicele A alineatele AG80 și AG81].*

▼ M2

Investițiile păstrate până la scadență sunt active financiare nederivate, cu plăți fixe sau determinabile și cu scadență fixă pe care entitatea are intenția manifestă și capacitatea de le deține până la scadență [a se vedea apendicele A alineatele AG16-AG25], cu excepția:

- (a) *celor pe care entitatea, la recunoașterea inițială, le desemnează ca fiind evaluate la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere;*
- (b) *celor pe care entitatea le desemnează ca fiind disponibile pentru vânzare*
și
- (c) *celor care se încadrează în definiția împrumuturilor și creanțelor.*

O entitate nu clasifică nici un activ financiar ca fiind păstrat până la scadență în cazul în care, în decursul exercițiului financiar curent sau în decursul ultimelor două exerciții financiare, entitatea respectivă a vândut sau a reclasificat, înainte de scadență, mai mult decât o valoare nesemnificativă din investițiile păstrate până la scadență (mai mult decât nesemnificativă în raport cu valoarea totală a investițiilor păstrate până la scadență), cu excepția vânzărilor sau a reclasificărilor care:

- (i) *au avut loc atât de aproape de data scadenței sau de data de rambursare a activului financiar (de exemplu, cu mai puțin de trei luni înainte de scadență), încât variațiile ratei dobânzii pe piață nu ar mai avea un impact semnificativ asupra valorii juste a activului financiar;*
- (ii) *au loc după ce entitatea a încasat cea mai mare parte din capitalul original al activului financiar prin plăți ajunse la scadență sau prin plăți anticipate programat*
sau
- (iii) *pot fi atribuite unui eveniment izolat, care nu poate fi controlat de entitate, care nu este recurent și care nu putea fi anticipat în mod rezonabil de către entitate.*

Împrumuturile și creanțele sunt active financiare nederivate cu plăți fixe sau determinabile care nu sunt cotate pe o piață activă, cu excepția:

- (a) *celor pe care entitatea intenționează să le vândă imediat sau în viitorul apropiat, care se clasifică ca fiind deținute pentru tranzacționare, și a celor pe care entitatea le desemnează, la recunoașterea inițială, ca fiind evaluate la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere;*
- (b) *celor pe care entitatea le desemnează, la recunoașterea inițială, ca fiind disponibile pentru vânzare*
sau
- (c) *celor pentru care deținătorul nu poate să își recupereze cea mai mare parte a investiției inițiale, din alte cauze decât deteriorarea creditului, care trebuie clasificate ca fiind disponibile pentru vânzare.*

Un interes dobândit într-un set de active care nu sunt împrumuturi sau creanțe (de exemplu, un interes într-un fond mutual sau într-un fond similar) nu reprezintă un împrumut sau o creanță.

Activele financiare disponibile pentru vânzare sunt acele active financiare nederivate care sunt clasificate ca fiind disponibile pentru vânzare sau care nu sunt clasificate ca (a) împrumuturi sau creanțe, (b) investiții păstrate până la scadență sau (c) active financiare la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere.

▼ M12

Definiția unui contract de garanție financiară

Un contract de garanție financiară este un contract care impune emitentului să efectueze plăți specificate pentru a rambursa titularului o pierdere pe care acesta o suportă din cauza faptului că un anumit debitor nu își îndeplinește obligația de plată la scadență

▼ **M12**

în conformitate cu termenii inițiali sau modificate ale unui instrument de debit.

▼ **M2**

Definiții referitoare la recunoaștere și evaluare

Costul amortizat al unui activ financiar sau al unui pasiv financiar este valoarea la care activul financiar sau pasivul financiar este evaluat la recunoașterea inițială minus rambursările de principal, plus sau minus amortizarea cumulată calculată utilizându-se metoda dobânzii efective pentru fiecare diferență dintre valoarea inițială și valoarea scadentă și minus orice reducere (operată în mod direct sau prin intermediul unui cont de provizioane) pentru depreciere sau imposibilitatea de recuperare.

Metoda dobânzii efective este o metodă de calcul al costului amortizat al unui activ financiar sau al unui pasiv financiar (sau al unui grup de active financiare sau de pasive financiare) și de repartizare a profitului din dobânzi sau a cheltuielilor cu dobânzile în perioada relevantă. Rata efectivă a dobânzii reprezintă rata care actualizează exact fluxurile viitoare preconizate ale plăților sau ale sumelor primite în numerar pe durata de viață preconizată a instrumentului financiar sau, după caz, pe o durată mai scurtă, la valoarea contabilă netă a activului financiar sau a pasivului financiar. La calcularea ratei efective a dobânzii, o entitate trebuie să estimeze fluxurile de trezorerie ținând seama de toate condițiile contractuale ale instrumentului financiar (de exemplu, opțiuni de plată anticipată, de răscumpărare sau alte opțiuni similare), dar fără să ia în considerare pierderile viitoare din creditare. Calculul include toate comisioanele și punctele de bază plătite sau încasate de părțile contractante care fac parte integrantă din rata efectivă a dobânzii (a se vedea IAS 18), costurile de tranzacționare, precum 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 determinate 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 preconizate a unui instrument financiar (sau a unui grup de instrumente financiare), entitatea trebuie să utilizeze fluxurile de trezorerie contractuale pe întreaga durată contractuală a instrumentului financiar (sau a grupului de instrumente financiare).

Derecunoașterea este eliminarea unui activ financiar sau a unui pasiv financiar recunoscute anterior din bilanțul unei entități.

Valoarea justă este suma contra căreia se poate schimba un activ sau se poate stinge un pasiv între părți interesate și în deplină cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții efectuate în condiții de concurență normale ().*

O vânzare sau o cumpărare standard este o vânzare sau o cumpărare a unui activ financiar pe baza unui contract care prevede livrarea activului într-un termen definit în general prin reglementări sau convenții pe piața în cauză.

Costurile tranzacției sunt costuri incrementale care se pot atribui în mod direct achiziționării, emiterii sau cedării unui activ financiar sau a unui pasiv financiar (a se vedea apendicele A alineatul AG13). Un cost incremental este unui cost care nu ar fi fost generat dacă entitatea nu ar fi achiziționat, emis sau cedat instrumentul financiar respectiv.

Definiții referitoare la contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor

Un angajament ferm este un acord irevocabil de a schimba o cantitate specificată de resurse, la un preț specificat și la o dată sau la mai multe date viitoare specificate.

O tranzacție previzionată este o tranzacție viitoare neangajată, dar anticipată.

Un instrument de acoperire este un instrument derivat desemnat sau (pentru o acoperire numai împotriva riscurilor variațiilor cursurilor de schimb valutare) un activ financiar sau un pasiv financiar nederivat desemnat ale cărui valoare justă sau ale cărui fluxuri de trezorerie

(*) Alineatele (48), (49) și AG69-AG82 din apendicele A cuprind cerințele pentru determinarea valorii juste a unui activ financiar sau a unui pasiv financiar.

▼ **M2**

sunt preconizate să compenseze modificările în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie ale unui element desemnat acoperit împotriva riscurilor [alineatele (72)-(77) și apendicele A alineatele AG94-AG97 prezintă în detaliu definiția unui instrument de acoperire].

Un element acoperit împotriva riscului este un activ, un pasiv, un angajament ferm, o tranzacție previzionată foarte probabilă sau o investiție netă într-o operațiune din străinătate care (a) expune entitatea la riscul modificărilor în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie viitoare și (b) este clasificată ca fiind acoperită împotriva riscurilor [alineatele (78)-(84) și apendicele A alineatele AG98-AG101 prezintă în detaliu definiția elementelor acoperite].

Eficiența acoperirii împotriva riscurilor este gradul de compensare a modificărilor în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit care pot fi atribuite unui risc acoperit prin modificările în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie ale instrumentului de acoperire [a se vedea apendicele A alineatele AG105-AG113].

INSTRUMENTE DERIVATE ÎNCORPORATE

- (10) Un instrument derivat încorporat poate reprezenta o componentă a unui instrument hibrid (combinat) care include și un contract-gazdă nederivat – având ca rezultat 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, în caz contrar, s-ar stipula prin contract modificarea acestora în funcție de o variabilă specificată cum ar fi rata dobânzii, prețul instrumentului financiar, prețul mărfurilor, cursul de schimb valutar, indicele de preț sau indicele cursului de schimb, ratingul de credit sau indicele de creditare sau alte variabile. Un instrument derivat care este asociat unui instrument financiar, dar care poate fi transferat, conform contractului, independent de instrumentul respectiv sau care are un partener diferit de instrumentul respectiv nu constituie un instrument derivat încorporat, ci un instrument financiar separat.
- (11) *Un instrument derivat încorporat este diferențiat de contractul de bază (gazdă și se contabilizează ca un instrument derivat în conformitate cu prezentul standard dacă și numai dacă:*
- (a) *caracteristicile și riscurile economice aferente instrumentului derivat încorporat nu sunt strâns legate de caracteristicile și riscurile economice aferente contractului-gazdă (a se vedea apendicele A alineatele AG30 și AG33);*
 - (b) *un instrument distinct care conține aceleași condiții ca și instrumentul derivat încorporat ar corespunde definiției unui instrument derivat*
sau
 - (c) *instrumentul hibrid (combinat) nu este evaluat la valoarea justă cu modificări ale valorii juste recunoscute în contul de profit și pierdere (respectiv un instrument derivat care este încorporat într-un activ financiar sau într-un pasiv financiar la valoarea justă prin contul de profit și pierdere nu este separat).*
- În cazul în care un instrument derivat încorporat este separat, contractul-gazdă trebuie contabilizat în conformitate cu prezentul standard dacă este un instrument financiar, respectiv în conformitate cu alte standarde corespunzătoare dacă nu este un instrument financiar. Prezentul standard nu specifică dacă un instrument derivat încorporat trebuie prezentat sau nu separat în situațiile financiare.*
- (12) *În cazul în care, în conformitate cu prezentul standard, o entitate trebuie să separe un instrument derivat încorporat de contractul-gazdă, dar nu are posibilitatea să evalueze separat instrumentul derivat încorporat nici la data achiziției și nici la o dată de raportare financiară ulterioară, aceasta tratează întregul contract combinat ca pe un activ financiar sau un pasiv financiar deținut pentru tranzacționare.*
- (13) *În cazul în care o entitate se află în incapacitatea de a determina în mod fiabil valoarea justă a unui instrument derivat încorporat pe baza termenilor și a condițiilor sale (de exemplu, pentru că instrumentul*

▼ **M2**

derivatul încorporat se bazează pe un instrument de capitaluri proprii care nu este cotat), valoarea justă a instrumentului derivat încorporat este diferența dintre valoarea justă a instrumentului hibrid și valoarea justă a contractului-gazdă, în cazul în care acestea pot fi determinate în conformitate cu prezentul standard. În cazul în care entitatea se află în incapacitatea de a determina valoarea justă a instrumentului derivat încorporat prin această metodă, se aplică alineatul (12) și instrumentul combinat este tratat ca fiind deținut pentru tranzacționare.

RECUNOAȘTERE ȘI DERECUNOAȘTERE*Recunoașterea inițială*

- (14) *O entitate recunoaște un activ financiar sau un pasiv financiar în bilanțul său atunci și numai atunci când entitatea devine parte la prevederile contractuale ale instrumentului [a se vedea alineatul (38) referitor la achizițiile standard de active financiare].*

Derecunoașterea unui activ financiar

- (15) *În situațiile financiare consolidate, se aplică la nivel consolidat alineatele (16)-(23) și apendicele A alineatele AG34-AG52. Prin urmare, o entitate își consolidează mai întâi toate filialele în conformitate cu IAS 27 și cu SIC-12 Consolidare – Entități cu scop special și apoi aplică alineatele (16)-(23) și apendicele A alineatele AG34-AG52 grupului rezultat.*
- (16) *Înainte de a evalua dacă și în ce măsură este adecvată derecunoașterea în conformitate cu alineatele (17)-(23), o entitate determină dacă acele alineate trebuie aplicate unei părți dintr-un activ financiar (sau unei părți dintr-un grup de active financiare similare) sau unui activ financiar (ori unui grup de active financiare similare) în ansamblul său, după cum urmează:*
- (a) *Alineatele (17)-(23) se aplică unei părți dintr-un activ financiar (sau unei părți dintr-un grup de active financiare similare) atunci și numai atunci când partea pentru care se dorește derecunoașterea îndeplinește una dintre următoarele trei condiții:*
- (i) *Partea cuprinde numai fluxuri de trezorerie identificate clar ca decurgând dintr-un activ financiar (sau un grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate procedează la separarea componentelor de dobândă prin care un partener obține dreptul asupra fluxurilor de trezorerie din dobânzi, dar nu și asupra fluxurilor de trezorerie din principal legate de un instrument de datorie, se aplică alineatele (17)-(23) fluxurilor de trezorerie din dobânzi.*
- (ii) *Partea cuprinde numai o porțiune perfect proporțională (pro rata) din fluxurile de trezorerie dintr-un activ financiar (sau un grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate încheie un contract prin care cealaltă parte obține drepturile asupra a 90 % din toate fluxurile de trezorerie ale unui instrument de datorie, alineatele (17)-(23) se aplică celor 90 % din fluxurile de trezorerie respective. În cazul în care există mai mult decât un singur partener, nu este absolut necesar ca fiecare partener să dețină o parte proporțională din fluxurile de trezorerie, cu condiția ca entitatea care efectuează transferul să dețină ea însăși o parte perfect proporțională.*
- (iii) *Partea cuprinde numai o porțiune perfect proporțională (pro rata) din fluxurile de trezorerie clar identificate dintr-un activ financiar (sau dintr-un grup de active financiare similare). De exemplu, atunci când o entitate încheie un contract prin care cealaltă parte obține drepturile asupra a 90 % din toate fluxurile de trezorerie din dobânzi legate dintr-un activ financiar, alineatele (17)-(23) se aplică celor 90 % din respectivele fluxuri de trezorerie din dobânzi. În cazul în care există mai mult decât un singur partener, nu este absolut necesar ca fiecare partener să dețină o parte proporțională din fluxurile de trezorerie clar identificate, cu condiția ca entitatea care*

▼ M2

efectuează transferul să dețină ea însăși o parte perfect proporțională.

- (b) *În toate celelalte cazuri, alineatele (17)-(23) se aplică activului financiar în ansamblu (sau grupului de active financiare similare în ansamblu). De exemplu, atunci când o entitate transferă (i) drepturile asupra primelor sau ultimelor 90 % din încasările în numerar de pe urma unui activ financiar (sau a unui grup de active financiare) sau (ii) drepturile asupra a 90 % din fluxurile de trezorerie dintr-un grup de creanțe, dar furnizează o garanție de compensare a cumpărătorului pentru orice pierderi din credite de până la 8 % din valoarea principalului creanțelor, alineatele (17)-(23) se aplică activului financiar (sau unui grup de active financiare similare) în ansamblu.*

La alineatele (17)-(26), termenul de „activ financiar” se referă fie la o parte dintr-un activ financiar (sau la o parte dintr-un grup de active financiare similare) așa cum a fost identificat la litera (a) anterioară, fie, în caz contrar, la un activ financiar (sau la un grup de active financiare similare) în ansamblu.

- (17) *O entitate derecunoaște un activ financiar atunci și numai atunci când:*

- (a) *drepturile contractuale asupra fluxurilor de trezorerie decurse din activul financiar expiră*

sau

- (b) *transferă activul financiar în modul indicat la alineatele (18) și (19), iar transferul se clasifică pentru derecunoaștere în conformitate cu alineatul (20).*

[A se vedea alineatul (38) pentru vânzări standard ale activelor financiare].

- (18) *O entitate transferă un activ financiar atunci și numai atunci când fie:*

- (a) *transferă drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar respectiv,*

fie

- (b) *reține drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie din activul financiar respectiv, dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor beneficiari în cadrul unui contract care îndeplinește condițiile specificate la alineatul (19).*

- (19) *Atunci când o entitate reține drepturile contractuale de a primi fluxurile de trezorerie dintr-un activ financiar („activul original”), dar își asumă o obligație contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie uneia sau mai multor entități („beneficiarii finali”), entitatea tratează tranzacția ca pe un transfer al unui activ financiar atunci și numai atunci când sunt îndeplinite simultan toate cele trei condiții de mai jos:*

- (a) *Entitatea nu are nici o obligație de a plăti vreo sumă beneficiarilor finali decât în cazul în care ea încasează sume echivalente de pe urma activului original. Avansurile pe termen scurt ale entității cu dreptul la recuperarea integrală a sumei împrumutate plus dobânda angajată la ratele pieței nu reprezintă o încălcare a prezentei condiții.*

- (b) *Entității i se interzice prin condițiile prevăzute de contractul de transfer să vândă sau să pună gaj pe activul original din alte motive decât garantarea obligației de a le plăti beneficiarilor finali fluxurile de trezorerie.*

- (c) *Entitatea are obligația de a remite, fără întârzieri semnificative, toate fluxurile de trezorerie pe care le încasează în numele beneficiarilor finali. De asemenea, entitatea nu are dreptul de a reinvesti aceste fluxuri de trezorerie, cu excepția cazului în care investițiile sunt făcute în numerar sau în echivalente de numerar (astfel cum sunt acestea definite în IAS 7 Situațiile fluxurilor de trezorerie) în cursul scurtei perioade de decontare de la data încasării și până la data la care trebuie făcută remiterea către beneficiarii finali, iar dobânzile obținute de pe urma unor astfel de investiții este remisă beneficiarilor finali.*

▼ **M2**

- (20) *Atunci când o entitate transferă un activ financiar [a se vedea alineatul (18)], aceasta evaluează în ce măsură păstrează riscurile și beneficiile aferente deținerii activului financiar. În acest caz:*
- (a) *în cazul în care entitatea transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii activului financiar, entitatea trebuie să recunoască activul financiar și să recunoască separat, ca active sau pasive, orice drepturi și obligații create sau păstrate în urma transferului;*
 - (b) *în cazul în care entitatea păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii activului financiar, entitatea trebuie să continue să recunoască activul financiar;*
 - (c) *în cazul în care entitatea nici nu transferă, nici nu păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii activului financiar, entitatea trebuie să determine dacă a păstrat controlul asupra activului financiar. În acest caz:*
 - (i) *în cazul în care entitatea nu a păstrat controlul, ea trebuie să recunoască activul financiar și să recunoască separat, ca active sau pasive, orice drepturi și obligații create sau păstrate în urma transferului;*
 - (ii) *în cazul în care entitatea a păstrat controlul, ea trebuie să continue să recunoască activul financiar în măsura în care continuă să fie implicată în activul financiar [a se vedea alineatul (30)].*
- (21) Transferul riscurilor și al beneficiilor [a se vedea alineatul (20)] se evaluează prin compararea expunerii la risc a entității, înainte și după transfer, cu variabilitatea valorilor și momentul de producere a fluxurilor de trezorerie nete din activul transferat. O entitate a reținut cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii unui activ financiar în cazul în care expunerea sa la riscul variabilității valorii curente a fluxurilor de trezorerie nete viitoare din activul financiar nu se modifică în mod semnificativ în urma transferului (de exemplu, deoarece entitatea a vândut un activ financiar printr-un contract de răscumpărare la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului). O entitate a transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii unui activ financiar în cazul în care expunerea sa la riscul de variabilitate nu mai este semnificativă în raport cu variabilitatea totală a valorii curente a fluxurilor nete de trezorerie viitoare asociate activului financiar [de exemplu, deoarece entitatea a vândut un activ financiar care făcea obiectul numai unei opțiuni de răscumpărare la valoarea sa justă de la data răscumpărării sau deoarece a transferat o parte perfect proporțională din fluxurile de trezorerie decurse dintr-un activ financiar mai mare printr-un contract, cum ar fi subparticiparea la un împrumut, care îndeplinește condițiile precizate la alineatul (19)].
- (22) Deseori va deveni evident dacă o entitate a transferat sau a reținut cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii și nu va mai fi nevoie să se efectueze alte calcule suplimentare. În alte cazuri, va fi necesară calcularea și compararea expunerii entității la riscul variabilității valorii actualizate a fluxurilor nete de trezorerie viitoare înainte și după transfer. Calcularea și compararea se fac utilizându-se drept rată de actualizare o rată a dobânzii curentă pe piață corespunzătoare. Se ia în considerare orice variabilitate rezonabil posibilă a fluxurilor de trezorerie nete, acordându-se mai multă importanță rezultatelor cu cea mai mare probabilitate de apariție.
- (23) Dacă entitatea a păstrat sau nu controlul [a se vedea alineatul (20) litera (c)] asupra activului transferat depinde de capacitatea cesionarului de a-l vinde. Dacă cesionarul are capacitatea practică de a-l vinde în ansamblul său unei terțe părți externe și poate să își exercite această capacitate în mod unilateral și fără a avea nevoie să impună restricții suplimentare asupra transferului, entitatea care a transferat nu a păstrat controlul. În toate celelalte cazuri, entitatea care a transferat a păstrat controlul.

Transferuri care se califică pentru derecunoaștere

[a se vedea alineatul (20) litera (a) și litera (c) punctul (i)]

- (24) *În cazul în care o entitate transferă un activ financiar care se califică pentru derecunoaștere în ansamblul său și păstrează dreptul de între-*

▼ M2

ținere a activului respectiv contra unui onorariu, ea trebuie să recunoască fie un activ întreținut, fie un pasiv întreținut pentru respectivul contract de întreținere. În cazul în care onorariul prevăzut nu se preconizează a remunera entitatea în mod adecvat pentru serviciul de întreținere furnizat, atunci un pasiv întreținut corespunzător obligației de întreținere este recunoscut la valoarea sa justă. În cazul în care onorariul prevăzut se preconizează a remunera în mod adecvat entitatea pentru prestarea serviciului de întreținere, atunci un activ financiar întreținut este recunoscut pentru dreptul de întreținere, la o valoare care se determină pe baza unei repartizări a valorii contabile a activului financiar, în conformitate cu alineatul (27).

- (25) *În cazul în care, în urma unui transfer, un activ financiar se derecunoaște în ansamblul său, dar transferul are ca efect dobândirea de către entitate a unui nou activ financiar sau asumarea unui nou pasiv financiar sau a unui pasiv de întreținere, entitatea trebuie să recunoască noul activ financiar, noul pasiv financiar sau pasivul de întreținere la valoarea justă.*

- (26) *La derecunoașterea unui activ financiar în întregime, diferența dintre:*

(a) *valoarea contabilă*

și

(b) *suma alcătuită din (i) contravaloarea primită (inclusiv orice nou activ dobândit minus orice pasiv asumat) și (ii) orice câștig sau pierdere cumulativ(ă) care au fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii [a se vedea alineatul (55) litera (b)]*

trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere.

- (27) *În cazul în care activul transferat face parte dintr-un activ financiar mai mare [de exemplu, atunci când o entitate transferă fluxurile de trezorerie din dobânzi care fac parte dintr-un instrument de datorie [a se vedea alineatul (16) litera (a)], iar partea transferată se califică pentru derecunoaștere în ansamblu, valoarea contabilă anterioară a activului financiar mai mare se repartizează între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută, pe baza valorilor juste respective ale celor două părți la data transferului. În acest scop, un activ de întreținere păstrat este tratat ca parte care continuă să fie recunoscută. Diferența dintre:*

(a) *valoarea contabilă alocată părții derecunoscute*

și

(b) *suma alcătuită din (i) contravaloarea primită pentru partea derecunoscută (inclusiv orice activ nou dobândit minus orice pasiv nou asumat) și (ii) orice câștig sau pierdere cumulativ(ă) care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii [a se vedea alineatul (55) litera (b)]*

trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere. Un câștig sau o pierdere cumulativ(ă) care ar fi fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii se repartizează între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută, pe baza valorilor juste respective ale celor două părți.

- (28) *Atunci când o entitate repartizează valoarea contabilă anterioară a unui activ financiar mai mare între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută, trebuie determinată valoarea justă a părții care continuă să fie recunoscută. Atunci când o entitate este cunoscută pentru practica de a vinde părți similare cu partea care continuă să fie recunoscută sau când există alte tranzacții pe piață pentru astfel de părți, prețurile recente ale unor tranzacții efective furnizează cea mai bună estimare a valorii sale juste. Atunci când nu există cotații de preț sau tranzacții recente pe piață în sprijinul valorii juste a părții care continuă să fie recunoscută, cea mai bună estimare a valorii juste este diferența dintre valoarea justă a activului financiar mai mare în ansamblu și contravaloarea primită de la cesionar pentru partea derecunoscută.*

▼M2

Transferuri care nu se califică pentru derecunoaștere

[a se vedea alineatul (20) litera (b)]

- (29) *În cazul în care un transfer nu antrenează derecunoașterea deoarece entitatea a păstrat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii activului transferat, entitatea trebuie să continue să recunoască activul transferat în ansamblul său și trebuie să recunoască un pasiv financiar pentru contravaloarea încasată. În cursul exercițiilor ulterioare, entitatea recunoaște orice venit produs de activul transferat și orice cheltuială generată de pasivul financiar.*

Continuarea implicării în activele transferate

[a se vedea alineatul (20) litera (c) punctul (ii)]

- (30) *În cazul în care o entitate nici nu transferă, nici nu păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii activului transferat, dar păstrează controlul asupra 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 riscului modificărilor în valoarea activului transferat. De exemplu:*
- (a) *atunci când continuarea implicării entității ia forma garantării activului transferat, măsura în care entitatea continuă să se implice este valoarea mai mică dintre (i) valoarea activului și (ii) valoarea maximă a contravalorii primite pe care entitatea ar putea fi obligată să o ramburseze („valoarea garanției”);*
 - (b) *atunci când continuarea implicării entității ia forma unei opțiuni vândute sau cumpărate (sau amândouă) pe activul transferat, măsura în care entitatea continuă să se implice este valoarea activului transferat pe care entitatea îl poate reînchiziționa. Cu toate acestea, în cazul unei opțiuni put vândute 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 alineatul AG48);*
 - (c) *atunci când continuarea implicării entității ia forma unei opțiuni decontate în numerar sau a unor prevederi similare cu privire la activul transferat, măsura în care entitatea continuă să se implice se evaluează în același mod ca și cea rezultată din alte opțiuni decât cele decontate în numerar, astfel cum se indică la litera (b) anterioară.*
- (31) *Atunci când o entitate continuă să recunoască un activ în măsura continuării implicării sale, entitatea recunoaște, de asemenea, pasivul asociat. În ciuda celorlalte cerințe privind evaluarea cuprinse în prezentul standard, activul transferat și pasivul asociat se evaluează pe o bază care să reflecte drepturile și obligațiile pe care le-a păstrat entitatea. Pasivul asociat este evaluat în așa fel încât valoarea contabilă netă a activului transferat și a pasivului asociat să fie:*
- (a) *costul amortizat al drepturilor și al obligațiilor reținute de entitate, în cazul în care activul transferat este evaluat la costul amortizat sau*
 - (b) *egală cu valoarea justă a drepturilor și a obligațiilor reținute de către entitate la evaluarea acestora de sine stătătoare, în cazul în care activul transferat este evaluat la valoarea justă.*
- (32) *Entitatea continuă să recunoască orice venit rezultat din activul transferat în măsura continuării implicării sale și recunoaște orice cheltuieli generate de pasivul asociat.*
- (33) *În scopul evaluărilor ulterioare, modificările recunoscute în valoarea justă a activului transferat și a pasivului asociat se contabilizează în mod consecvent una cu cealaltă, în conformitate cu prevederile alineatului (55), și nu se compensează.*
- (34) *În cazul în care continuarea implicării a unei entități are loc numai pentru o parte dintr-un activ financiar (de exemplu, atunci când o entitate păstrează o opțiune de reînchiziționare a unei părți dintr-un activ transferat sau un interes rezidual care nu conduce la păstrarea*

▼ M2

cele mai mari părți a riscurilor și a beneficiilor aferente deținerii și entitatea păstrează controlul), entitatea repartizează valoarea contabilă anterioară a activului financiar între partea pe care continuă să o recunoască în temeiul continuării implicării și partea pe care nu o mai recunoaște pe baza valorilor juste respective ale celor două părți la data transferului. În acest scop, se aplică dispozițiile alineatului (28). Diferența dintre:

- (a) valoarea contabilă alocată părții care nu mai este recunoscută și
- (b) suma alcătuită din (i) contravaloarea primită pentru partea care nu mai este recunoscută și (ii) orice câștig sau pierdere cumulat(ă) repartizat(ă) acesteia care ar fi fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii [a se vedea alineatul (55) litera (b)]

se recunoaște în contul de profit și pierdere. Un câștig sau o pierdere cumulat(ă) care nu a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii se repartizează între parte care continuă să fie recunoscută și partea care nu mai este recunoscută pe baza valorilor juste respective ale acelor părți.

- (35) ► **M9** Dacă activul transferat este evaluat la costul amortizat, opțiunea prevăzută în prezentul standard de a desemna un pasiv financiar la valoarea justă prin contul de profit și pierdere nu se aplică pasivului corespunzător. ◀

Toate transferurile

- (36) În cazul în care un activ transferat continuă să fie recunoscut, activul și pasivul asociat nu se compensează. În mod similar, entitatea nu compensează nici un venit obținut din activul transferat cu nici o cheltuială generată de pasivul asociat [a se vedea IAS 32 alineatul (42)].
- (37) În cazul în care cedentul îi oferă cesionarului garanții reale altfel decât în numerar (cum ar fi un instrument de datorie sau de capitaluri proprii), contabilizarea garanțiilor reale de către cedent și de către cesionar depinde de existența dreptului cesionarului de a vinde sau de a regaja garanția reală în cauză și de îndeplinirea sau neîndeplinirea obligațiilor de către cedent. Cedentul și cesionarul contabilizează garanțiile reale după cum urmează:
- (a) În cazul în care cesionarul are dreptul, contractual sau cutumiar, de a vinde sau de a regaja garanția reală, atunci cedentul reclasifică activul respectiv în bilanțul său (de exemplu, ca pe un activ împrumutat, instrument de capitaluri proprii gajat sau creanță din răscumpărare) separat de alte active.
 - (b) În cazul în care cesionarul vinde garanțiile care i-au fost gajate, ea trebuie să recunoască încasările din vânzare și un pasiv evaluat la valoarea justă pentru obligația sa de rambursare a garanției.
 - (c) În cazul în care cedentul nu și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu condițiile contractului și nu mai are dreptul de a răscumpăra garanția reală, ea trebuie să derecunoască garanția reală, iar cesionarul trebuie să o recunoască ca pe un activ al său, evaluat inițial la valoarea justă sau, dacă a vândut deja garanția reală, să își derecunoască obligația de a rambursa garanția reală.
 - (d) Cu excepția cazurilor prevăzute la litera (c), cedentul continuă să contabilizeze garanția reală ca pe un activ al său, iar cesionarul nu trebuie să recunoască garanția reală ca pe un activ.

Cumpărarea sau vânzarea standard a unui activ financiar

- (38) O cumpărare sau o vânzare standard a activelor financiare se recunoaște sau se derecunoaște, după caz, utilizându-se principiul contabilizării la data tranzacției sau cel al contabilizării la data decontării (a se vedea appendicele A alineatele AG53-AG56).

Derecunoașterea unui pasiv financiar

- (39) O entitate elimină un pasiv financiar (sau o parte dintr-un pasiv financiar) din bilanțul său atunci și numai atunci când este stins –

▼ M2

respectiv atunci când obligația specificată în contract este lichidată sau anulată sau expiră.

- (40) *Un schimb între un creditor și un debitor existenți de instrumente de datorie cu condiții semnificativ diferite se contabilizează ca stingere a pasivului financiar inițial și ca recunoaștere a unui nou pasiv financiar. În mod similar, o modificare semnificativă a condițiilor unui pasiv financiar existent sau o parte a acestuia (indiferent dacă este sau nu imputabilă dificultăților financiare cu care se confruntă debitorul) trebuie să fie contabilizată ca o stingere a pasivului financiar inițial și ca o recunoaștere a unui pasiv financiar nou.*
- (41) *Diferența dintre valoarea contabilă a unui pasiv financiar (sau a unei părți dintr-un pasiv financiar) stins sau transferat unei terțe părți și contravaloarea plătită, inclusiv orice alte active decât cele în numerar transferate sau pasive asumate, se recunoaște în contul de profit și pierdere.*
- (42) *În cazul în care o entitate reacheziționează o parte a unui pasiv financiar, entitatea repartizează valoarea contabilă anterioară a pasivului financiar între partea care continuă să fie recunoscută și partea care este derecunoscută pe baza valorilor juste respective ale celor două părți la data reacheziționării. Diferența dintre (a) valoarea contabilă repartizată părții derecunoscute și (b) contravaloarea plătită, inclusiv orice alte active decât cele în numerar transferate sau pasive asumate, pentru partea derecunoscută se recunoaște în contul de profit și pierdere.*

EVALUAREA

Evaluarea inițială a activelor financiare și a pasivelor financiare

- (43) *La recunoașterea inițială a unui activ financiar sau a unui pasiv financiar, o entitate evaluează activul sau pasivul la valoarea sa justă plus, în cazul unui activ financiar sau al unui pasiv financiar care nu este la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, costurile tranzacției care se pot atribui în mod direct achiziției sau emiterii activului financiar, respectiv pasivului financiar.*
- (44) *Atunci când o entitate utilizează principiul contabilizării la data decontării pentru un activ care se evaluează ulterior la cost sau la costul amortizat, activul se recunoaște inițial la valoarea sa justă de la data tranzacționării (a se vedea apendicele A alineatele AG53-AG56).*

Evaluarea ulterioară a activelor financiare

- (45) *În sensul evaluării unui activ financiar după recunoașterea inițială, prezentul standard clasifică activele financiare în următoarele patru categorii definite la alineatul (9):*
- (a) active financiare la valoarea justă prin contul de profit și pierdere;
 - (b) investiții păstrate până la scadență;
 - (c) împrumuturi și creanțe
- și
- (d) active financiare disponibile pentru vânzare.

Aceste categorii se aplică evaluării și recunoașterii profitului sau pierderii în conformitate cu prezentul standard. Entitatea poate utiliza alți descriptori pentru aceste categorii sau alte tipuri de clasificări pe categorii atunci când prezintă informații în situațiile financiare. Entitatea furnizează în note informațiile cerute în conformitate cu IAS 32.

- (46) *După recunoașterea inițială, entitatea evaluează activele financiare, inclusiv instrumentele derivate care constituie active, la valoarea lor justă, fără nici un fel de deduceri pentru costurile de tranzacționare care ar putea să apară din vânzarea lor sau din alte tipuri de cedare, cu excepția următoarelor active financiare:*
- (a) *împrumuturi și creanțe, astfel cum sunt definite la alineatul (9), care se evaluează la costul amortizat, utilizându-se metoda dobânzii efective;*

▼ M2

(b) *investiții păstrate până la scadență, astfel cum sunt definite la alineatul (9), care se evaluează la costul amortizat, utilizându-se metoda dobânzii efective*

și

(c) *investiții în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preț cotel pe o piață activă și a căror valoare justă nu poate fi evaluată în mod fiabil și instrumente derivate care sunt legate de și care trebuie reglementate prin furnizarea unor astfel de instrumente de capitaluri proprii necotate, care se evaluează la cost (a se vedea apendicele A alineatele AG80 și AG81).*

Activele financiare care sunt desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor fac obiectul evaluării în conformitate cu cerințele contabilității acoperirii împotriva riscurilor specificate la alineatele (89)-(102). Toate activele financiare, cu excepția celor evaluate la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere, fac obiectul unei examinări în ceea ce privește deprecierea, în conformitate cu alineatele (58)-(70) și cu apendicele A alineatele AG84-AG93.

Evaluarea ulterioară a pasivelor financiare

▼ M12

(47) După recunoașterea inițială, o entitate va evalua toate datoriile financiare la costul amortizat prin metoda dobânzii efective, cu excepția:

(a) datoriilor financiare evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. Aceste datorii, inclusiv instrumentele derivate care constituie datorii, se evaluează la valoarea justă, cu excepția unei datorii derivate asociate cu și urmând a fi decontată printr-un instrument de capitaluri proprii necotelat a cărui valoare justă nu poate fi evaluată în mod credibil și care trebuie evaluat la cost;

(b) datoriilor financiare care apar atunci când un transfer al unui activ financiar nu respectă condițiile de derecunoaștere sau când continuă să se aplice metoda implicării. Alineatele (29) și (31) se aplică pentru evaluarea unor astfel de datorii financiare;

(c) contractelor de garanție financiară în conformitate cu definiția de la alineatul (9). După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de contract îl evaluează [cu excepția cazurilor în care nu se aplică alineatul (47) literele (a) și (b)] la suma cea mai mare dintre următoarele:

(i) suma determinată în conformitate cu prevederile IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

și

(ii) suma recunoscută inițial [a se vedea alineatul (43)] din care se scad, după caz, amortizările cumulate recunoscute în conformitate cu IAS 18 *Venituri din activități curente*;

(d) angajamentele de acordare a unui împrumut la o rată a dobânzii mai mică decât cea de pe piață. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de angajament îl evaluează [cu excepția cazurilor în care nu se aplică alineatul (47) litera (a)] la suma cea mai mare dintre următoarele:

(i) suma determinată în conformitate cu prevederile IAS 37

și

(ii) suma recunoscută inițial [a se vedea alineatul (43)] din care se scad, după caz, amortizările cumulate recunoscute în conformitate cu IAS 18.

Datoriile financiare care sunt desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor fac obiectul regulilor contabile de acoperire împotriva riscurilor prevăzute la alineatele (89) – (102).

▼ **M2**

Considerații privind evaluarea la valoarea justă

- (48) *La determinarea valorii juste a unui activ financiar sau a unui pasiv financiar în vederea aplicării prezentului standard sau a IAS 32, o entitate trebuie să aplice alineatele AG69-AG82 din apendicele A.*
- (49) Valoarea justă a unui pasiv financiar cu o componentă la vedere (de exemplu, un depozit la vedere) nu poate fi mai mică decât suma de plată la vedere, actualizată la prima dată la care plata sumei devine exigibilă.

Reclasificări

- (50) *O entitate nu trebuie să reclasifice un instrument financiar în cadrul sau în afara categoriei „evaluat la valoarea justă” prin intermediul contului de profit și pierdere atâta vreme cât acest instrument este deținut sau emis.*
- (51) *În cazul în care, în urma modificării intenției sau a capacității, o investiție nu mai poate fi clasificată ca fiind păstrată până la scadență, ea trebuie reclasificată ca fiind disponibilă pentru vânzare și reevaluată la valoarea justă, iar diferența dintre valoarea sa contabilă și valoarea justă trebuie contabilizată în conformitate cu prevederile alineatului (55) litera (b).*
- (52) *Atunci când vânzările sau reclasificările unei valori mai mari decât nesemnificative a investițiilor păstrate până la scadență nu îndeplinesc nici una dintre condițiile specificate la alineatul (9), toate investițiile păstrate până la scadență rămase trebuie reclasificate ca fiind disponibile pentru vânzare. În cazul unor astfel de reclasificări, diferența dintre valoarea lor contabilă și valoarea justă se contabilizează în conformitate cu prevederile alineatului (55) litera (b).*
- (53) *În cazul în care devine posibilă o evaluare fiabilă a unui activ financiar sau a unui pasiv financiar pentru care nu a fost până atunci posibilă o astfel de evaluare, iar activul sau pasivul respectiv trebuie evaluate la valoarea justă în cazul în care este disponibilă o evaluare fiabilă [a se vedea alineatul (46) litera (c) și alineatul (47)], activul sau pasivul se revaluează la valoarea justă, iar diferența dintre valoarea lor contabilă și valoarea justă se contabilizează în conformitate cu prevederile alineatului (55).*
- (54) *În cazul în care, în urma modificării intenției sau a capacității sau în rarele situații în care nu mai este posibilă o evaluare fiabilă la valoarea justă [a se vedea alineatul (46) litera (c) și alineatul (47)] sau deoarece „cele două exerciții financiare precedente” menționate la alineatul (9) s-au încheiat, devine oportună înregistrarea activului financiar sau a pasivului financiar mai degrabă la cost sau la costul amortizat decât la valoarea justă, iar valoarea contabilă a valorii juste a activului financiar sau a pasivului financiar să devină noul său cost sau noul său cost amortizat, după caz. Orice câștig sau pierdere anterior (anterioară) decurs din activul respectiv care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii în conformitate cu alineatul (55) litera (b) se contabilizează după cum urmează:*
- (a) *În cazul unui activ financiar cu scadență fixă, câștigul sau pierderea se trebuie amortizat(ă) prin contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață rămase a investiției păstrate până la scadență, utilizându-se metoda dobânzii efective. Orice diferență dintre noul cost amortizat și valoarea de la scadență este amortizată pe parcursul duratei de viață rămase a activului financiar utilizându-se metoda dobânzii efective, în mod similar cu amortizarea unei prime sau a unei reduceri. În cazul în care activul financiar este depreciat ulterior, orice câștig sau pierdere care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii este recunoscut(ă) în contul de profit și pierdere în conformitate cu punctul (67).*
- (b) *În cazul în care activul financiar nu are o scadență fixă, câștigul sau pierderea rămân în capitalurile proprii până când activul financiar este vândut sau cedat în alt mod, moment în care trebuie recunoscut în contul de profit și pierdere. În cazul în care activul financiar este depreciat ulterior, orice câștig sau pierdere trecut(ă) recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii se recunoaște în contul de profit și pierdere în conformitate cu alineatul (67).*

▼ M2

Câștiguri și pierderi

- (55) *Un câștig sau o pierdere produs(ă) de o modificare a valorii juste a unui activ financiar sau a unui pasiv financiar care nu constituie parte a unei relații de acoperire [a se vedea alineatele (89)-(102)] trebuie recunoscut(ă) după cum urmează:*
- (a) *Un câștig sau o pierdere generat(ă) pe un activ financiar sau un pasiv financiar clasificat(ă) ca fiind evaluat(ă) la valoarea justă prin contul de profit și pierdere se recunoaște în contul de profit și pierdere.*
- (b) *Un câștig sau o pierdere generat(ă) pe un activ financiar disponibil pentru vânzare se recunoaște direct în capitalurile proprii prin situația modificărilor în capitalurile proprii (a se vedea IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare), cu excepția pierderilor din depreciere [a se vedea alineatele (67)-(70)] și a câștigurilor și pierderilor din variațiile cursului de schimb valutar (a se vedea apendicele A alineatul AG83), până la derecunoașterea activului financiar, moment în care câștigul sau pierderea acumulat(ă) recunoscut(ă) anterior în capitalurile proprii trebuie recunoscut(ă) în contul de profit și pierdere. Cu toate acestea, dobânda calculată utilizând metoda dobânzii efective [a se vedea alineatul (9)] trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere (a se vedea IAS 18 Venituri din activități curente). Dividendele aferente unui instrument de capitaluri proprii disponibil pentru vânzare se recunosc prin contul de profit și pierdere după ce se stabilește dreptul entității de a primi plata (a se vedea IAS 18).*
- (56) *Pentru activele financiare și pasivele financiare contabilizate la cost amortizat [a se vedea alineatele (46) și (47)], un câștig sau o pierdere se recunosc prin contul de profit și pierdere atunci când activul financiar sau pasivul financiar este derecunoscut sau depreciat, și prin intermediul procesului de amortizare. Cu toate acestea, pentru activele financiare sau pasivele financiare care sunt elemente acoperite [a se vedea alineatele (78)-(84) și apendicele A alineatele AG98-AG101], contabilizarea câștigului sau a pierderii se face în conformitate cu alineatele (89)-(102).*
- (57) *În cazul în care o entitate recunoaște activele financiare utilizând contabilizarea la data decontării [a se vedea alineatul (38) și apendicele A alineatele AG53 și AG56], nu se recunoaște nici o modificare a valorii juste a activului de încasat pe parcursul perioadei dintre data tranzacționării și data decontării pentru activele contabilizate la cost sau la costul amortizat (cu excepția pierderilor din depreciere). Cu toate acestea, pentru activele contabilizate la valoarea justă, modificarea valorii juste se recunoaște în contul de profit și pierdere sau în capitalurile proprii, după caz, în conformitate cu alineatul (55).*

Deprecierea și irecuperabilitatea activelor financiare

- (58) *La data fiecărui bilanț, o entitate trebuie să estimeze dacă există dovezi obiective ale deprecierei unui activ financiar sau a unui grup de active financiare. În cazul în care există astfel de dovezi, entitatea aplică alineatul (63) (pentru active financiarele înregistrate la cost amortizat), alineatul (66) (pentru activele financiare înregistrate la cost) sau alineatul (67) (pentru activele financiare disponibile pentru vânzare) pentru a determina valoarea pierderii din depreciere.*
- (59) *Un activ financiar sau un grup de active financiare este depreciat și sunt generate pierderi din depreciere atunci și numai atunci când există dovezi obiective ale deprecierei ca urmare a unuia sau mai multor evenimente survenite după recunoașterea inițială a activului („eveniment generator de pierderi”), iar evenimentul (evenimentele) generator (generatoare) de pierderi afectează viitoarele fluxurile de trezorerie preconizate din activul financiar sau grupul de active financiare într-un mod care poate fi evaluat în mod fiabil. Există posibilitatea să nu se poate identifica un eveniment singular și distinct care să fi cauzat deprecierea. Este mai probabil ca efectul combinat al mai multor evenimente să fi stat la baza deprecierei. Pierderile preconizate ca urmare a unor evenimente viitoare, oricât de probabile, nu se trebuie recunoscute. Dovezile obiective ale deprecierei unui activ financiar sau ale unui grup de active financiare includ date observabile care atrag atenția deținătorului activului asupra următoarelor evenimente generatoare de pierderi:*
- (a) *dificultatea financiară semnificativă a emitentului sau a debitorului;*

▼ M2

- (b) încălcarea contractului, de exemplu neîndeplinirea obligației de plată a dobânzii sau a principalului;
 - (c) acordarea de către creditor debitorului, din motive economice sau juridice legate de dificultățile financiare ale debitorului, a unei concesiuni pe care creditorul nu ar fi luat-o în considerare în alte condiții;
 - (d) probabilitatea de faliment sau de altă formă de reorganizare financiară a debitorului;
 - (e) dispariția unei piețe active pentru activul financiar respectiv din cauza unor dificultăți financiare
sau
 - (f) date observabile care indică o scădere cuantificabilă a fluxurilor de trezorerie preconizate dintr-un grup de active financiare de la recunoașterea inițială a acelor active, cu toate că scăderea nu poate fi încă identificată cu active financiare individuale din grup, inclusiv:
 - (i) modificări defavorabile în solvabilitatea debitorilor din grup (de exemplu creșterea numărului de întârzieri la plată sau un număr crescut de debitori care utilizează cărți de credit și care și-au atins limita de credit și achită suma minimă pe lună)
sau
 - (ii) condiții economice locale sau naționale care se corelează cu neîndeplinirea obligațiilor privind activele din grup (de exemplu o creștere a ratei șomajului în zona geografică a debitorului, o scădere a prețurilor proprietăților imobiliare pentru ipotecă în zona relevantă, o scădere a prețului petrolului pentru activele finanțate în favoarea producătorilor de petrol sau modificări defavorabile în sectorul industrial care îi afectează pe debitorii din grup).
- (60) Dispariția unei piețe active din cauza faptului că instrumentele financiare ale entității nu mai sunt tranzacționate public nu constituie în sine o dovadă de depreciere. Reducerea categoriei de credit a unei entități nu constituie, în sine, o dovadă de depreciere, deși poate constitui dovadă de depreciere atunci când este luată în considerare împreună cu alte informații disponibile. O scădere a valorii juste a unui activ financiar sub costul său sau sub costul său amortizat nu constituie în mod necesar o dovadă de depreciere (de exemplu, scăderea valorii juste a unei investiții într-un instrument de datorie care este generată de o creștere a ratei dobânzii fără risc).
- (61) Pe lângă tipurile de evenimente descrise la alineatul (59), dovezile obiective de depreciere a unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii pot include informații privind modificări semnificative cu efecte defavorabile apărute în mediul tehnologic, de piață, economic sau juridic în care operează emitentul și care indică probabilitatea irecuperabilității costului 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 acestuia constituie, de asemenea, o dovadă obiectivă de depreciere.
- (62) În unele cazuri, datele observabile necesare pentru estimarea valorii unei pierderi din deprecierea unui activ financiar pot fi limitate sau pot să nu mai fie relevante pentru condițiile actuale. De exemplu, aceasta poate fi situația atunci când un debitor se află în dificultate financiară și nu există decât prea puține date istorice disponibile referitoare la debitori similari. În astfel de cazuri, o entitate trebuie să recurgă la un raționament bazat pe experiență pentru a estima valoarea oricărei pierderi din depreciere. În mod similar, o entitate trebuie să recurgă la un raționament bazat pe experiență pentru a ajusta datele observabile pentru un grup de active financiare astfel încât să reflecte condițiile curente (a se vedea alineatul AG89). Utilizarea estimărilor rezonabile reprezintă o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu le subminează fiabilitatea.

Active financiare înregistrate la costul amortizat

- (63) *În cazul în care există dovezi obiective ale survenirii unei pierderi din depreciere pentru împrumuturi sau creanțe sau pentru investițiile păstrate până la scadență înregistrate la costul amortizat, valoarea pierderii este evaluată ca fiind diferența dintre valoarea contabilă a*

▼ M2

activului și valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie preconizate (cu excepția pierderilor din credit viitoare care nu au avut încă loc), actualizată la rata inițială a dobânzii efective a activului financiar (respectiv rata efectivă a dobânzii calculată la momentul recunoașterii inițiale). Valoarea contabilă a activului trebuie redusă fie direct, fie prin utilizarea unui cont de rezerve. Valoarea pierderii se recunoaște în contul de profit și pierdere.

- (64) O entitate estimează mai întâi dacă există dovezi obiective ale deprecierei individual pentru activele financiare care sunt semnificative luate individual, și apoi individual și colectiv, pentru activele financiare care nu sunt semnificative luate individual [a se vedea alineatul (59)]. În cazul în care o entitate determină că nu există dovezi obiective ale deprecierei pentru un activ financiar evaluat individual, indiferent dacă este semnificativ sau nu, ea include acel activ într-un grup de active financiare cu caracteristici de risc al creditului similare și le evaluează colectiv pentru a le stabili deprecierea. Activele care sunt evaluate individual pentru în vederea stabilirii deprecierei și pentru care se recunoaște sau continuă să se recunoască o pierdere din depreciere nu sunt incluse în evaluarea colectivă în vederea stabilirii deprecierei.
- (65) *În cazul în care, într-o perioadă ulterioară, valoarea pierderii din depreciere scade, iar scăderea poate fi în mod obiectiv corelată cu un eveniment care a avut loc după recunoașterea deprecierei (cum ar fi îmbunătățirea categoriei de credit a debitorului), pierderea din depreciere recunoscută anterior trebuie reluată, fie direct, fie prin ajustarea unui cont de rezerve. Reluarea nu trebuie să conducă la o valoare contabilă a activului financiar mai mare decât valoarea ce ar fi constituit costul amortizat dacă nu ar fi fost recunoscută deprecierea. Valoarea reluării trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere.*

Active financiare înregistrate la cost

- (66) *În cazul în care există dovezi obiective ale unei pierderi din depreciere pentru un instrument de capitaluri proprii necotat care nu este înregistrat la valoarea justă deoarece valoarea sa justă nu poate fi evaluată în mod fiabil sau pentru un activ derivat care este legat de și care trebuie decontat prin livrarea unui astfel de instrument, valoarea pierderii din depreciere este evaluată ca fiind diferența dintre valoarea contabilă a activului financiar și valoarea actualizată a viitoarelor fluxuri de trezorerie preconizate, actualizată la rata actuală de rentabilitate de pe piață pentru un activ financiar similar [a se vedea alineatul (46) litera (c) și apendicele A alineatele AG80 și AG81]. Acestea pierderi din depreciere nu pot fi reluate.*

Active financiare disponibile pentru vânzare

- (67) *Atunci când o scădere a valorii juste a unui activ financiar disponibil pentru vânzare a fost recunoscută direct în capitalurile proprii și există dovezi obiective că activul este depreciat [a se vedea alineatul (59)], pierderea cumulată care a fost recunoscută direct în capitalurile proprii se elimină din capitalurile proprii și se recunoaște în contul de profit și pierdere, chiar dacă activul financiar nu a fost derecunoscut.*
- (68) *Valoarea pierderii cumulate care este eliminată din capitalurile proprii și recunoscută în profit sau pierdere în conformitate cu prevederile alineatului (67) este diferența dintre costul de achiziție (net de orice rambursare a principalului și de orice amortizare) și valoarea justă curentă, minus orice pierdere din depreciere pentru activul financiar respectiv, recunoscută anterior în contul de profit și pierdere.*
- (69) *Pierderile din depreciere recunoscute în profit sau pierdere pentru o investiție într-un instrument de capitaluri proprii clasificat ca fiind disponibil pentru vânzare nu pot fi reluate prin contul de profit și pierdere.*
- (70) *În cazul în care, într-o perioadă ulterioară, valoarea justă a unui instrument de datorie clasificat ca fiind disponibil pentru vânzare crește, iar creșterea respectivă poate fi corelată în mod obiectiv cu un eveniment care are loc după recunoașterea pierderii din depreciere în profit sau pierdere, pierderea din depreciere trebuie reluată, iar cuantumul reluării trebuie recunoscut în contul de profit și pierdere.*

▼ **M2**

ACOPERIREA ÎMPOTRIVA RISCURILOR

- (71) *În cazul în care există o relație de acoperire împotriva riscurilor desemnată între un instrument de acoperire și un element acoperit, astfel cum este descrisă la alineatele (85)-(88) și în apendicele A alineatele AG102-AG104, contabilizarea câștigului sau a pierderii din instrumentul de acoperire și din elementul acoperit se face în conformitate cu alineatele (89)-(102).*

Instrumente de acoperire împotriva riscurilor

Instrumente care se încadrează în această categorie

- (72) Prezentul standard nu restricționează circumstanțele în care un instrument derivat poate fi desemnat ca instrument de acoperire, cu condiția îndeplinirii condițiilor de la alineatul (88), cu excepția anumitor opțiuni vândute (a se vedea apendicele A alineatul AG94). Cu toate acestea, un activ financiar nederivat sau un pasiv financiar nederivat poate fi desemnat ca instrument de acoperire numai pentru o operațiune de acoperire a riscului valutar.
- (73) În cadrul contabilității acoperirii împotriva riscurilor, numai instrumentele care implică o parte externă entității care prezintă situația financiară (respectiv externă grupului, segmentului sau entității individuale care face obiectul raportării situației financiare) pot fi desemnate ca instrumente de acoperire. Cu toate că entitățile individuale din cadrul unui grup consolidat sau diferitele divizii din cadrul unei entități pot efectua tranzacții de acoperire în contrapartidă cu alte entități din cadrul grupului sau cu alte divizii din cadrul entității, orice tranzacții de acest fel în interiorul grupului sunt eliminate la consolidare. Prin urmare, astfel de tranzacții de acoperire nu se califică pentru contabilitatea de acoperire în situațiile financiare consolidate ale grupului. Cu toate acestea, ele se pot califica pentru contabilitatea de acoperire în situațiile financiare individuale sau separate ale entităților individuale din cadrul grupului sau în raportarea pe segmente, cu condiția ca acestea să fie externe entității individuale sau segmentului care fac obiectul raportării financiare.

Desemnarea instrumentelor de acoperire

- (74) În mod obișnuit, există o singură evaluare a valorii juste a unui instrument de acoperire în ansamblul său, iar factorii care cauzează modificări ale valorii juste sunt interdependenți. Astfel, o relație de acoperire este desemnată de către o entitate pentru un instrument de acoperire în ansamblul său. Singurele excepții admise sunt:

(a) separarea valorii intrinsece și a valorii-timp a unui contract pe opțiuni și desemnarea ca instrument de acoperire numai a modificării valorii intrinsece a unei opțiuni, cu excluderea modificării valorii-timp

și

(b) separarea elementului de dobândă de cursul de schimb la vedere al unui contract la termen.

Aceste excepții sunt admise întrucât valoarea intrinsecă a opțiunii și prima pentru contractul la termen pot fi, în general, evaluate separat. O strategie dinamică de acoperire care evaluează atât valoarea intrinsecă, cât și valoarea-timp a unui contract pe opțiuni se poate califica pentru contabilitatea acoperirii.

- (75) O parte a întregului instrument de acoperire, de exemplu, 50 % din valoarea noțională, poate fi desemnată ca instrument de acoperire în cadrul unei relații de acoperire împotriva riscurilor. Cu toate acestea, nu se poate desemna o relație de acoperire numai pentru o parte a perioadei în timpul căreia un instrument de acoperire este încă în circulație.
- (76) Un singur instrument de acoperire poate fi desemnat ca acoperire împotriva mai multor tipuri de risc, cu condiția ca (a) riscurile acoperite să poată fi identificate în mod clar; (b) eficacitatea acoperirii să poată fi demonstrată și (c) să fie posibilă o desemnare specifică a instrumentului de acoperire și a diferitelor poziții de risc sunt.

▼ **M2**

- (77) Două sau mai multe instrumente derivate sau părți ale acestora (sau, în cazul unei acoperiri împotriva riscului împotriva riscului de fluctuație a cursului valutar, două sau mai multe instrumente nederivate sau părți din acestea sau o combinație de instrumente derivate și nederivate sau părți ale acestora) pot fi considerate în combinație și desemnate în comun ca instrumente de acoperire, inclusiv atunci când riscul sau riscurile care decurg dintr-un instrument derivat le compensează pe cele care decurg din alte instrumente derivate. Cu toate acestea, un instrument tip „collar” (interval) al ratei dobânzii sau alte instrumente derivate care combină o opțiune vândută și o opțiune cumpărată nu se poate califica drept instrument de acoperire în cazul în care este, de fapt, o opțiune netă vândută (respectiv pentru care se încasează o primă netă). În mod similar, două sau mai multe instrumente (sau părți ale acestora) poate fi desemnate ca instrument de acoperire numai în cazul în care nici unul dintre ele nu este o opțiune vândută sau o opțiune netă vândută.

Elemente acoperite împotriva riscurilor

Elemente care se încadrează în această categorie

- (78) Un element acoperit poate fi un activ sau un pasiv recunoscut, un angajament ferm nerecunoscut, o tranzacție foarte probabilă previzionată sau o investiție netă într-o operațiune din străinătate. Elementul acoperit poate fi (a) un singur activ, pasiv, angajament ferm, tranzacție foarte probabilă previzionată sau investiție netă într-o operațiune din străinătate sau (b) un grup de active, pasive, angajamente ferme, tranzacții foarte probabile previzionate sau investiții nete în operațiuni din străinătate cu caracteristici de risc similare sau (c), în cazul acoperirii portofoliului numai împotriva riscului ratei dobânzii, o parte din portofoliul sau activele financiare sau pasivele financiare care se supun aceluiași risc astfel acoperit.
- (79) Spre deosebire de împrumuturi și creanțe, o investiție păstrată până la scadență nu poate constitui un element acoperit în ceea ce privește riscul ratei dobânzii sau riscul de rambursare anticipată, deoarece desemnarea unei investiții ca fiind păstrată până la scadență implică intenția de păstrare a investiției până la scadență indiferent de variațiile valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie din investiția respectivă care pot fi generate de variațiile ratei dobânzii. Cu toate acestea, o investiție păstrată până la scadență poate constitui un element acoperit în ceea ce privește riscurile aferente fluctuațiilor cursurilor de schimb valutar și riscul de credit.

▼ **M11**

- (80) În contextul contabilității de acoperire, doar activele, datoriile, angajamentele ferme sau tranzacțiile prevăzute foarte probabile care implică o parte externă a entității pot fi desemnate ca elemente acoperite. Prin urmare, contabilitatea de acoperire poate fi aplicată tranzacțiilor dintre entități sau segmente din același grup doar în situațiile financiare separate sau individuale ale acelor entități sau segmente, și nu în situațiile financiare consolidate ale grupului. Ca excepție, riscul de schimb valutar pentru un element monetar din interiorul grupului (de exemplu o datorie sau o creanță între două filiale) se poate califica drept element acoperit în situațiile financiare consolidate dacă are drept rezultat expunerea la câștiguri sau pierderi din diferențe de curs valutar care nu sunt eliminate pe deplin la consolidare în conformitate cu IAS 21 *Efectele variațiilor cursurilor de schimb valutar*. În conformitate cu IAS 21, câștigurile și pierderile din cursul de schimb valutar pentru elemente monetare din interiorul grupului nu sunt pe deplin eliminate la consolidare atunci când elementul monetar din interiorul grupului este tranzacționat între două entități ale grupului care au monede funcționale diferite. De asemenea, riscul de schimb valutar al unei tranzacții în interiorul grupului prevăzute foarte probabile poate fi considerat element acoperit în situațiile financiare consolidate în condițiile în care tranzacția este efectuată în altă monedă decât moneda funcțională a entității care ia parte la tranzacție, iar riscul de schimb valutar va afecta contul de profit și pierderi consolidat.

▼ **M2**

Desemnarea elementelor financiare ca elemente acoperite împotriva riscurilor

- (81) În cazul în care elementul acoperit este un activ financiar sau un pasiv financiar, acesta poate fi un element acoperit împotriva riscurilor aferente numai unei părți a fluxurilor de trezorerie sau a valorii sale juste (cum ar

▼ M2

fi unul sau mai multe fluxuri de trezorerie contractuale specificate sau părți specificate ale acestora sau un procentaj din valoarea justă), cu condiția ca eficiența să poată fi evaluată. De exemplu, o parte identificabilă și care poate fi evaluată separat din expunerea la variațiile ratei dobânzii a unui activ sau a unui pasiv purtător de dobândă poate fi desemnată ca risc acoperit (cum ar fi o rată a dobânzii fără risc sau o rată-etalon a dobânzii componentă a expunerii totale la variațiile ratei dobânzii a unui instrument financiar acoperit).

- (81A) În cazul unei acoperiri a valorii juste a expunerii la variațiile ratei dobânzii a unui portofoliu de active financiare sau de pasive financiare (și numai în cazul unei astfel de acoperiri), partea acoperită poate fi desemnată mai degrabă ca o sumă într-o monedă dată (de exemplu, o sumă în dolari, euro, lire sterline sau ranzi) decât ca active (sau pasive) individuale. Cu toate că portofoliul poate, din motive legate de gestionarea riscului, să includă active și pasive, valoarea desemnată este o valoare a activelor sau o valoare a pasivelor. Desemnarea unei valori nete care să includă active și pasive nu este permisă. Entitatea poate acoperi o parte din riscul privind rata dobânzii cu această sumă desemnată. De exemplu, în cazul acoperirii unui portofoliu care cuprinde active susceptibile de rambursare anticipată, entitatea poate acoperi modificarea valorii juste care se poate atribui variației ratei dobânzii acoperite mai degrabă pe baza datelor prognozate de restabilire a prețului decât pe baza celor contractuale [...].

Desemnarea elementelor nefinanciare ca elemente acoperite împotriva riscurilor

- (82) *În cazul în care elementul acoperit este un activ nefinanciar sau un pasiv nefinanciar, acesta trebuie desemnat ca element acoperit (a) fie împotriva riscurilor de fluctuație a cursului de schimb valutar, (b) fie în ansamblul său împotriva tuturor riscurilor, din cauza dificultății de a izola și de a evalua partea specifică din modificările fluxurilor de trezorerie sau ale valorii juste imputabile riscurilor specifice, altele decât riscul variațiilor cursurilor de schimb valutar.*

Desemnarea grupurilor de elemente ca elemente acoperite împotriva riscurilor

- (83) Activele similare sau pasivele similare sunt totalizate și acoperite ca grup numai în cazul în care activele individuale sau pasivele individuale din grup sunt expuse aceluiași risc desemnat spre a fi acoperit. De asemenea, modificarea valorii juste imputabilă riscului acoperit pentru fiecare element individual din cadrul grupului se preconizează a fi aproximativ proporțională cu modificarea generală a valorii juste imputabile riscului acoperit al grupului de elemente.
- (84) Datorită faptului că o entitate evaluează eficiența acoperirii comparând fluctuația valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie aferente unui instrument de acoperire (sau unui grup de instrumente de acoperire similare) cu cea a valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie aferente unui element acoperit (sau unui grup de elemente acoperite similare), compararea unui instrument de acoperire mai degrabă cu o poziție generală netă (de exemplu valoarea netă a tuturor activelor cu rată fixă și a pasivelor cu rată fixă cu scadențe similare) decât cu un element acoperit specific nu se califică pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor.

Contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor

- (85) Contabilitatea de acoperire recunoaște efectele compensării asupra profitului sau pierderii aferente modificărilor valorii juste a instrumentului de acoperire și a elementului acoperit.
- (86) **Relațiile de acoperire sunt de trei tipuri:**
- (a) *acoperirea valorii juste: acoperirea împotriva riscului aferent expunerii la modificările valorii juste a unui activ sau a unui pasiv recunoscut sau a unui angajament ferm nerecunoscut sau a unei părți identificate dintr-un astfel de activ, de pasiv sau de angajament ferm ce poate fi atribuit unui risc specific și care ar putea afecta profitul sau pierderea;*
- (b) *acoperirea fluxurilor de trezorerie: acoperirea împotriva riscului aferent expunerii la variația fluxurilor de trezorerie care (i) poate fi atribuită unui risc specific asociat cu un activ sau cu un pasiv recunoscut (cum ar fi toate sau unele plăți de dobândă*

▼ M2

aferente creditelor cu dobândă variabilă) sau cu o tranzacție previzionată foarte probabilă și care (ii) ar putea afecta profitul sau pierderea;

- (c) *acoperirea unei investiții nete într-o operațiune din străinătate, astfel cum este definită în IAS 21.*
- (87) O acoperire împotriva riscului de curs de schimb valutar al unui angajament ferm poate fi contabilizată ca fiind o acoperire a valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie.
- (88) *O relație de acoperire se califică pentru contabilitatea operațiunilor de acoperire în conformitate cu alineatele (89)-(102) atunci și numai atunci când sunt îndeplinite toate condițiile de mai jos:*
- (a) *La inițierea acoperirii, există o desemnare și o documentație oficială privind relația de acoperire, precum și obiectivul și strategia de gestionare a riscului ale entității, pentru a întreprinde operațiunea de acoperire. Documentația trebuie să cuprindă identificarea instrumentului de acoperire, elementul acoperit sau tranzacția acoperită, natura riscului care se acoperă și modul în care entitatea va efectua evaluarea eficienței instrumentului de acoperire în compensarea expunerii la modificările valorii juste a elementului acoperit sau a fluxurilor de trezorerie ce se pot atribui riscului acoperit.*
- (b) *Acoperirea se preconizează a fi foarte eficientă (a se vedea apendicele A alineatele AG105-AG113) în procesul de compensare a modificărilor valorii juste sau a fluxurilor de trezorerie aferente riscului acoperit, consecvent cu strategia documentată de gestionare a riscului pentru relația de acoperire respectivă.*
- (c) *Pentru operațiunile de acoperire a fluxurilor de trezorerie, o tranzacție previzionată care face obiectul acoperirii trebuie să aibă un grad ridicat de probabilitate și să prezinte o expunere la variațiile fluxurilor de trezorerie care ar putea, în final, să afecteze profitul sau pierderea.*
- (d) *Eficacitatea acoperirii poate fi evaluată în mod fiabil, respectiv valoarea justă sau fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit care pot fi atribuite riscului acoperit și valoarea justă a instrumentului de acoperire pot fi evaluate în mod fiabil [a se vedea alineatele (46) și (47) și apendicele A alineatele AG80 și AG81 pentru recomandări privind determinarea valorii juste].*
- (e) *Acoperirea se evaluează în mod continuu și se determină în mod real dacă a fost cu adevărat eficientă pe perioada de raportare financiară pentru care a fost desemnată acoperirea.*

Acoperirea valorii juste

- (89) *În cazul în care o operațiune de acoperire a valorii juste îndeplinește condițiile alineatului (88) pe durata exercițiului, ea se contabilizează după cum urmează:*
- (a) *câștigul sau pierderea rezultat(ă) din reevaluarea instrumentului de acoperire la valoarea justă (pentru un instrument de acoperire derivat) sau componenta de valută a valorii sale contabile evaluată în conformitate cu prevederile IAS 21 (pentru un instrument de acoperire nederivat) este recunoscut(ă) în contul de profit și pierdere*
- și
- (b) *câștigul sau pierderea aferent(ă) elementului acoperit care pot fi atribuite riscului acoperit trebuie să ajusteze valoarea contabilă a elementului acoperit și să fie recunoscut(ă) în contul de profit și pierdere. Acest principiu se aplică atunci când elementul acoperit este în alte condiții evaluat la cost. Recunoașterea în contul de profit și pierdere a câștigului sau a pierderii care poate fi atribuit(ă) riscului acoperit se aplică în cazul în care elementul acoperit este un activ financiar disponibil pentru vânzare.*
- (89A) Pentru o acoperire a valorii juste în cazul expunerii la riscul variației ratei dobânzii a unei părți dintr-un portofoliu de active financiare sau de pasive financiare (și numai pentru o astfel de acoperire), cerința specificată la alineatul (89) litera (b) poate fi îndeplinită prin prezentarea câștigului sau a pierderii care poate fi atribuit(ă) elementului acoperit fie:

▼ **M2**

(a) ca un post distinct, pe un rând separat, din cadrul activelor, pentru acele perioade de restabilire a prețului în timpul cărora elementul acoperit este un activ,

fie

(b) ca un post distinct, pe un rând separat, din cadrul pasivelor, pentru acele perioade de restabilire a prețului în timpul cărora elementul acoperit este un pasiv.

Posturile distincte, pe rânduri separate, menționate la literele (a) și (b) se prezintă în cadrul activelor financiare sau al pasivelor financiare. Valorile contabilizate la posturile respective se elimină din bilanț în momentul în care activele sau pasivele de care sunt legate sunt derecunoscute.

(90) În cazul în care se acoperă numai riscuri particulare care pot fi atribuite unui element acoperit, modificările recunoscute ale valorii juste a elementului acoperit care nu au legătură cu riscul acoperit sunt recunoscute în conformitate cu prevederile alineatului (55).

(91) ***O entitate întrerupe în viitor contabilitatea de acoperire menționată la alineatul (89) în cazul în care:***

(a) *instrumentul de acoperire expiră sau este vândut, încetat sau exercitat (în acest sens, înlocuirea sau convertirea unui instrument de acoperire într-un alt instrument de acoperire nu reprezintă o expirare sau o încetare, dacă o astfel de înlocuire sau convertire face parte din strategia documentată de acoperire a entității);*

(b) *acoperirea nu mai îndeplinește criteriile pentru aplicarea contabilității acoperirii în conformitate cu alineatul (88)*

sau

(c) *entitatea revocă desemnarea făcută.*

(92) ***Orice ajustare, în conformitate cu alineatul (89) litera (b), a valorii contabile a unui instrument financiar acoperit evaluat la cost amortizat [sau, în cazul unei acoperiri a portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii, a postului distinct, pe rând separat, din bilanț descris la alineatul (89A)] se amortizează prin contul de profit și pierdere. Amortizarea poate începe de îndată ce există o ajustare și nu trebuie să înceapă mai târziu de data la care elementul acoperit încetează să mai fie ajustat pentru a ține seama de variațiile valorii sale juste care pot fi atribuite riscului acoperit. Ajustarea se bazează pe rata efectivă recalculată a dobânzii la data la care începe amortizarea. Cu toate acestea, în cazul în care, pentru o acoperire a valorii juste în cazul expunerii la riscul ratei dobânzii a unui portofoliu de active financiare sau de pasive financiare (și numai pentru o astfel de acoperire), amortizarea care utilizează rata efectivă recalculată a dobânzii nu este practicabilă, ajustarea se amortizează utilizându-se metoda liniară. Ajustarea se amortizează complet până la scadența instrumentului financiar sau, în cazul unei acoperiri a portofoliului împotriva riscului ratei dobânzii, până la expirarea perioadei relevante de restabilire a prețului.***

(93) Atunci când un angajament ferm nerecunoscut este desemnat ca element acoperit, modificarea ulterioară cumulată a valorii juste a angajamentului ferm care se poate atribui riscului acoperit este recunoscută ca un activ sau ca un pasiv cu un câștig sau o pierdere corespunzătoare în contul de profit și pierdere [a se vedea alineatul (89) litera (b)]. Modificările valorii juste a instrumentului de acoperire se recunosc, de asemenea, în contul de profit și pierdere.

(94) Atunci când o entitate încheie un angajament ferm de cumpărare a unui activ sau de asumare a unui pasiv care este un element acoperit în cadrul unei acoperiri a valorii juste, valoarea contabilă inițială a activului sau a pasivului rezultată din onorarea de către entitatea respectivă a angajamentului ferm se ajustează pentru a include modificarea cumulată a valorii juste a angajamentului ferm care se poate atribui riscului acoperit recunoscut în bilanț.

Operațiuni de acoperire a fluxurilor de trezorerie

(95) ***În cazul în care o acoperire a fluxurilor de trezorerie îndeplinește condițiile alineatului (88) pe durata exercițiului financiar, aceasta se contabilizează după cum urmează:***

▼ M2

- (a) *partea de câștig sau pierdere aferentă instrumentului de acoperire ce este determinată a fi o acoperire eficace [a se vedea alineatul (88)] se recunoaște direct în capitalurile proprii prin situația modificărilor capitalurilor proprii (a se vedea IAS 1)*
- și
- (b) *partea care nu a fost eficace din câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire se recunoaște în contul de profit și pierdere.*
- (96) Mai precis, o operațiune de acoperire a fluxului de trezorerie se contabilizează după cum urmează:
- (a) componenta distinctă a capitalului propriu asociată cu elementul acoperit se ajustează la valoarea mai mică dintre următoarele (în valori absolute):
- (i) câștigul sau pierderea cumulativ(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire de la începutul operațiunii de acoperire
- și
- (ii) modificarea cumulată a valorii juste (valoarea actualizată) a fluxurilor de trezorerie preconizate aferente elementului acoperit de la începutul operațiunii de acoperire;
- (b) orice câștig sau pierdere rămasă aferent(ă) instrumentului de acoperire sau unei componente desemnate a acestuia (care nu constituie o operațiune de acoperire eficace) se recunosc prin contul de profit și pierdere
- și
- (c) în cazul în care strategia documentată de gestionare a riscului de către o entitate pentru o anumită relație de acoperire exclude din evaluarea eficacității acoperirii riscurilor o componentă distinctă a câștigului sau a pierderii sau a fluxurilor de trezorerie aferente instrumentului de acoperire [a se vedea alineatele (74) și (75) și alineatul (88) litera (a)], componenta exclusă a câștigului sau a pierderii se recunoaște în conformitate cu prevederile alineatului (55).
- (97) *În cazul în care o acoperire a unei tranzacții previzionate antrenează ulterior recunoașterea unui activ financiar sau a unui pasiv financiar, câștigurile sau pierderile asociate care au fost recunoscute direct în capitalurile proprii în conformitate cu alineatul (95) trebuie reclasificate în contul profit și pierdere în aceeași perioadă sau în perioadele în care activul dobândit sau pasivul asumat afectează profitul sau pierderea (cum ar fi în perioadele în care sunt recunoscute veniturile sau cheltuielile aferente dobânzilor). Cu toate acestea, în cazul în care o entitate preconizează că totalitatea sau o parte a pierderilor recunoscută direct în capitalurile proprii nu va fi recuperată în cursul uneia sau al mai multor perioade viitoare, ea trebuie să reclasifice prin contul de profit și pierdere valoarea pe care preconizează că nu o va recupera.*
- (98) *În cazul în care o acoperire a unei tranzacții previzionate antrenează ulterior recunoașterea unui activ nefinanciar sau a unui pasiv nefinanciar sau în cazul în care o tranzacție previzionată privind un activ nefinanciar sau un pasiv nefinanciar devine un angajament ferm pentru care devine aplicabilă contabilitatea de acoperire valorii juste, atunci entitatea adoptă litera (a) sau litera (b) de mai jos:*
- (a) *Reclasifică câștigurile sau pierderile asociate care au fost recunoscute direct în capitalurile proprii în conformitate cu prevederile alineatului (95) prin contul de profit și pierdere în aceeași perioadă sau în perioadele în care activul dobândit sau pasivul asumat afectează profitul sau pierderea (cum ar fi în perioadele în care sunt recunoscute cheltuielile cu amortizarea sau costurile vânzărilor). Cu toate acestea, în cazul în care o entitate preconizează că totalitatea sau o parte a pierderilor recunoscută direct în capitalurile proprii nu va fi recuperată în cursul uneia sau al mai multor perioade viitoare, ea trebuie să reclasifice prin contul de profit și pierdere valoarea pe care preconizează că nu o va recupera.*
- (b) *Elimină câștigurile și pierderile asociate care au fost recunoscute direct în capitalurile proprii în conformitate cu prevederile*

▼ M2

alineatului (95) și le include în costul inițial sau în orice altă valoare contabilă a activului sau a pasivului.

- (99) *O entitate adoptă fie prevederile literei (a), fie pe cele ale literei (b) de la alineatul (98) drept politică sa contabilă și le aplică în mod consecvent tuturor operațiunilor de acoperire la care se referă alineatul (98).*
- (100) *În cazul altor acoperiri ale fluxurilor de trezorerie decât cele tratate la alineatele (97) și (98), valorile care au fost recunoscute direct în capitalurile proprii trebuie recunoscute în contul de profit și pierdere în aceeași perioadă sau în aceleași perioade în care tranzacția previzionată acoperită afectează profitul sau pierderea (de exemplu atunci când o vânzare previzionată are loc efectiv).*
- (101) *În oricare dintre situațiile următoare, o entitate întrerupe în viitor contabilitatea de acoperire menționată la alineatele (95)-(100):*
- (a) *Instrumentul de acoperire expiră sau este vândut, încetat sau exercitat (în acest sens, înlocuirea sau convertirea unui instrument de acoperire într-un alt instrument de acoperire nu reprezintă o expirare sau o încetare, dacă o astfel de înlocuire sau convertire face parte din strategia documentată de acoperire a entității). În acest caz, câștigul sau pierderea cumulativ(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire care rămâne recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era eficace [a se vedea alineatul (95) litera (a)] rămâne recunoscut(ă) separat în capitalurile proprii până când are loc efectiv tranzacția previzionată. Atunci când are loc tranzacția, se aplică alineatele (97), (98) sau (100).*
 - (b) *Acoperirea nu mai îndeplinește criteriile pentru aplicarea contabilității acoperirii de la alineatul (88). În acest caz, câștigul sau pierderea cumulativ(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire care rămân recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era eficace [a se vedea alineatul (95) litera (a)] rămâne recunoscut(ă) separat în capitalurile proprii până când are loc efectiv tranzacția previzionată. Atunci când are loc tranzacția, se aplică alineatele (97), (98) sau (100).*
 - (c) *Tranzacția previzionată se preconizează că nu va mai avea loc, caz în care orice câștig sau pierdere cumulativ(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire care rămâne recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era eficace [a se vedea alineatul (95) litera (a)] se recunoaște prin contul de profit și pierdere. O tranzacție previzionată care nu mai are un grad ridicat de probabilitate [a se vedea alineatul (88) litera (c)] poate încă să aibă loc.*
 - (d) *Entitatea revocă desemnarea. În cazul acoperirilor unei tranzacții previzionate, câștigul sau pierderea cumulativ(ă) aferent(ă) instrumentului de acoperire care rămâne recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii din perioada în care acoperirea era eficace [a se vedea alineatul (95) litera (a)] rămâne recunoscut(ă) separat în capitalurile proprii până când are loc efectiv tranzacția previzionată sau până când aceasta se preconizează că nu va mai avea loc. Atunci când are loc tranzacția, se aplică alineatele (97), (98) sau (100). În cazul în care se preconizează că tranzacția nu va mai avea loc, câștigul sau pierderea cumulativ(ă) care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii se recunoaște prin contul de profit și pierdere.*

Operațiuni de acoperire a unei investiții nete

- (102) *Operațiunile de acoperire a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate, inclusiv o operațiune de acoperire a unui element monetar care este contabilizat ca făcând parte dintr-o investiție netă (a se vedea IAS 21), se contabilizează în mod similar cu acoperirile fluxurilor de trezorerie:*
- (a) *partea din câștigul sau pierderea aferentă instrumentului de acoperire care este considerată a constitui o acoperire eficace [a se vedea alineatul (88)] se recunoaște direct în capitalurile proprii în tabloul variațiilor capitalurilor proprii (a se vedea IAS 1)*

și

▼ M2

(b) *partea care nu este eficace se recunoaște în contul de profit și pierdere.*

Câștigul sau pierderea aferent(ă) instrumentului de acoperire care este legat(ă) de partea eficace a acoperiri care a fost recunoscut(ă) direct în capitalurile proprii se recunoaște în contul de profit și pierdere la ieșirea din activitatea din străinătate.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚIILE TRANZITORII

(103) *Entitățile aplică prezentul standard (inclusiv modificările emise în martie 2004) pentru perioade anuale care încep la data de 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Este permisă și aplicarea înaintea acestei date. Entitățile nu aplică prezentul standard (inclusiv modificările emise în martie 2004) pentru perioade anuale care încep la data de 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date decât dacă aplică în același timp și IAS 32 (emis în decembrie 2003). În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să indice acest fapt.*

▼ M12

(103B) *Contracte de garanție financiară (Amendamente la IAS 39 și IFRS 4), publicat în august 2005, a modificat alineatele (2) literele (e) și (h), (4), (47) și (AG4), a adăugat un alineat (AG4A) și o nouă definiție a contractelor de garanție financiară la alineatul (9) și a eliminat alineatul (3). Entitățile aplică aceste amendamente exercițiilor financiare cu începere de la 1 ianuarie 2006. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică aceste modificări unui exercițiu anterior, ea va menționa acest fapt și va aplica, în același timp, amendamentele la IAS 32 și IFRS 4 aferente.*

▼ M2

(104) *Prezentul standard se aplică retroactiv, cu excepția situațiilor menționate la alineatele (105)-(108). Soldul de deschidere al rezultatului reportat pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată și toate celelalte valori comparative se ajustează ca și cum s-ar fi aplicat întotdeauna prezentul standard, cu excepția cazurilor în care retratarea informațiilor este impracticabilă. În cazul în care retratarea informațiilor este impracticabilă, entitatea trebuie să indice acest fapt, precum și măsura în care informațiile au fost retratate.*

(105) *La prima aplicare a prezentului standard, entitățile sunt autorizate să desemneze un activ financiar sau un pasiv financiar recunoscut anterior ca activ financiar sau pasiv financiar la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere sau ca disponibil pentru vânzare, în ciuda cerinței de la alineatul (9) ca astfel de desemnări să se efectueze la recunoașterea inițială. Pentru orice astfel de activ financiar desemnat ca fiind disponibil pentru vânzare, entitatea trebuie să recunoască toate modificările cumulative ale valorii juste într-o componentă distinctă a capitalurilor proprii până la derecunoașterea sau la deprecierea ulterioară, când entitatea trebuie să transfere câștigul sau pierderea respectiv(ă) în contul de profit și pierdere. Pentru orice instrument financiar desemnat ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere sau desemnat ca fiind disponibil pentru vânzare, entitatea:*

(a) *retratează activul financiar sau pasivul financiar utilizând noua desemnare în situațiile financiare comparative*

și

(b) *indică valoarea justă a activelor financiare sau a pasivelor financiare desemnate pentru fiecare categorie, precum și clasificarea și valorile contabile din situațiile financiare anterioare.*

(106) *Cu excepția cazurilor permise în conformitate cu alineatul (107), entitățile aplică cerințele de derecunoaștere de la alineatele (15)-(37) și din apendicele A alineatele AG36-AG52 cu titlu prospectiv. În consecință, în cazul în care o entitate a derecunoscut active financiare în conformitate cu IAS 39 (revizuit în anul 2000) ca urmare a unei tranzacții care a avut loc înainte de data de 1 ianuarie 2004 și acele active nu ar fi fost derecunoscute în conformitate cu prezentul standard, entitatea nu recunoaște acele active.*

▼ **M2**

- (107) *Fără a aduce atingere dispozițiilor alineatului (106), entitățile pot să aplice cerințele de recunoaștere de la alineatele (15)-(37) și din apendicele A alineatele AG36-AG52 retroactiv, de la o dată la alegerea entității în cauză, cu condiția ca informațiile necesare pentru aplicarea standardului IAS 39 activelor și pasivelor recunoscute ca urmare a unor tranzacții trecute să fi fost obținute la data contabilizării inițiale a acelor tranzacții.*

▼ **M8**

- 107A. Fără a aduce atingere punctului 104, o entitate poate să aplice cerințele din ultima teză de la punctul AG76 și cerințele de la punctul AG76A în oricare din următoarele moduri:
- (a) în mod prospectiv, la tranzacțiile încheiate după 25 octombrie 2002 sau
 - (b) în mod prospectiv, la tranzacțiile încheiate după 1 ianuarie 2004.

▼ **M2**

- (108) *Entitățile nu ajustează valoarea contabilă a activelor nefinanciare și a pasivelor nefinanciare pentru a exclude câștigurile și pierderile aferente acoperirilor fluxurilor de trezorerie care au fost incluse în valoarea contabilă înainte de deschiderea exercițiului financiar pentru care se aplică pentru prima dată prezentul standard. La începutul exercițiului financiar pentru care se aplică pentru prima dată prezentul standard, orice valoare recunoscută direct în capitalurile proprii pentru o operațiune de acoperire a unui angajament ferm care, în conformitate cu prezentul standard, se contabilizează ca o acoperire a valorii juste trebuie reclasificată ca activ sau ca pasiv, cu excepția unei operațiuni de acoperire a riscului valutar, care continuă să fie tratată ca o acoperire a fluxurilor de trezorerie.*

▼ **M11**

- 108A. *O entitate va aplica ultima teză de la alineatul (80), precum și alineatele (AG99A) și (AG99B), exercițiilor financiare cu începere de la 1 ianuarie 2006. Aplicarea anticipată a acestor dispoziții este încurajată. Dacă o entitate a desemnat drept element acoperit o tranzacție prevăzută externă care:*
- (a) *se efectuează în moneda funcțională a entității care ia parte la tranzacție;*
 - (b) *determină o expunere care va avea un efect asupra contului de profit și pierderi consolidat (adică se efectuează în altă monedă decât moneda de prezentare a situațiilor financiare ale grupului) și*
 - (c) *ar fi putut intra sub incidența unei contabilități de acoperire dacă nu era efectuată în moneda funcțională a entității care ia parte la tranzacție,*
- entitatea poate aplica contabilitatea de acoperire în situațiile financiare consolidate referitoare la exercițiile anterioare datei de aplicare a ultimei teze de la alineatul (80) și a alineatelor (AG99A) și (AG99B).*
- 108B. *Entitățile nu sunt obligate să aplice alineatul (AG99B) informațiilor comparative care se referă la exercițiile anterioare datei de aplicare a ultimei teze de la alineatul (80) și a alineatului (AG99A).*

▼ **M2**

RETRAGEREA ALTOR POZIȚII OFICIALE

- (109) Prezentul standard înlocuiește IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* revizuit în octombrie 2000.
- (110) Prezentul standard și Recomandările de punere în aplicare care îl însoțesc înlocuiesc Recomandările de punere în aplicare emise de Comitetul pentru recomandări de punere în aplicare a IAS 39, instituit de fostul IASC.

▼ **M2**

APENDICELE A

Recomandări de punere în aplicare

Prezentul apendice face parte integrantă din standard.

Domeniul de aplicare [alineatele (2)-(7)]

- AG1. Contractele care prevăd plăți care depind de variabile climatice, geologice sau altele de natură fizică se utilizează adesea ca polițe de asigurare. (Cele bazate pe variabile climatice sunt uneori denumite și „instrumente derivate climatice”). Pentru aceste contracte, plățile se fac pe baza valorii pierderii suferite de entitatea asigurată. Drepturile și obligațiile care decurg din contractele de asigurare și care nu implică în principal transferul de riscuri financiare sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard în conformitate cu prevederile alineatului (2) litera (d). Pentru anumite contracte care prevăd plăți în funcție de variabile climatice, geologice sau altele de natură fizică, sumele plătite nu au legătură cu valoarea pierderii suferite de entitatea asigurată. Aceste contracte sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard în conformitate cu prevederile alineatului (2) litera (h).
- AG2. Prezentul standard nu modifică cerințele referitoare la planurile de beneficii ale angajaților care îndeplinesc prevederile standardului IAS 26 *Contabilizarea și raportarea planurilor de pensii* și cele referitoare la contractele de redevență pe baza volumului de vânzări sau a veniturilor din servicii care sunt contabilizate în conformitate cu IAS 18 *Venituri din activități curente*.
- AG3. Uneori, o entitate face ceea ce ea consideră a fi „o investiție strategică” în instrumente de capitaluri proprii emise de o altă entitate, cu intenția de a institui sau de a menține o relație funcțională pe termen lung cu entitatea în care a investit. Entitatea care realizează investiția utilizează IAS 28 *Investiții în entitățile asociate* pentru a determina dacă metoda contabilă adecvată pentru o astfel de investiție este cea a punerii în echivalență. În mod similar, entitatea care realizează investiția utilizează IAS 31 *Interese în asocierile în participație* pentru a determina dacă metoda contabilă adecvată pentru o astfel de investiție este metoda consolidării proporționale sau cea a punerii în echivalență. În cazul în care nici metoda punerii în echivalență și nici cea a consolidării proporționale nu sunt adecvate, entitatea aplică prezentul standard investiției strategice respective.
- **M12** AG3A. ◀ Prezentul standard se aplică activelor financiare și pasivelor financiare ale asiguratorilor altele decât drepturile și obligațiile care decurg din contracte de asigurare excluse în conformitate cu alineatul (2) litera (d).

▼ **M12**

- AG4. Contractele de garanție financiară pot avea diferite forme juridice, precum o garanție financiară, anumite tipuri de acreditive, un contract pentru neîndeplinirea obligațiilor de creditare sau un contract de asigurare. Tratatamentul lor contabil nu depinde de forma lor legală. Iată câteva exemple de tratamente corespunzătoare [a se vedea alineatul (2) litera (e)]:
- (a) Deși un contract de garanție financiară corespunde definiției unui contract de asigurare în conformitate cu IFRS 4, emitentul aplică prezentul standard dacă riscul transferat este considerabil. Cu toate acestea, dacă emitentul a indicat anterior, în mod expres, faptul că înțelege aceste contracte ca fiind contracte de asigurare și le-a aplicat tratamentul contabil rezervat contractelor de asigurare, emitentul respectiv poate alege să aplice contractelor de garanție financiară fie prevederile prezentului standard, fie IFRS 4. Dacă se aplică prezentul standard, alineatul (43) îl obligă pe emitent să recunoască inițial un contract de garanție financiară la valoarea justă. Dacă contractul de garanție financiară a fost emis în favoarea unei părți care nu este legată în cadrul unei tranzacții autonome încheiate în condiții de concurență normală, valoarea sa justă inițială este susceptibilă să fie egală cu prima primită, dacă nu există dovezi contrare.

▼ **M12**

În consecință, în cazul în care contractul de garanție financiară nu a fost desemnat inițial ca fiind la valoarea justă prin contul de profit și pierdere sau dacă alineatele (29) – (37) și (AG47) – (AG52) nu se aplică (atunci când un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condițiile de derecunoaștere sau când continuă să se aplice metoda implicării), emitentul îl evaluează la suma cea mai mare dintre următoarele:

- (i) suma determinată în conformitate cu prevederile IAS 37
și
 - (ii) suma recunoscută inițial din care se scad, după caz, amortizările cumulate recunoscute în conformitate cu IAS 18 [a se vedea alineatul (47) litera (c)];
- (b) Anumite garanții referitoare la un credit nu cer, ca o condiție prealabilă plății, ca beneficiarul să fie expus la riscul neîndeplinirii de către debitor, la data scadenței, a obligațiilor de plată pentru un activ garantat, nici să suporte o pierdere cauzată de acest fapt. Astfel, o garanție poate să prevadă o plată în caz de variație a unui rating al creditului sau a unui indice de credit. O asemenea garanție nu constituie nici contract de garanție financiară în sensul prezentului standard, nici contract de asigurare în sensul IFRS 4. Ea constituie un instrument derivat pentru care emitentul aplică prezentul standard.
- (c) Dacă un contract de garanție financiară a fost emis în legătură cu vânzarea mărfurilor, emitentul aplică IAS 18 pentru a determina momentul în care recunoaște veniturile care rezultă din garanție și din vânzarea mărfurilor.

AG4A. Afirmațiile conform cărora un emitent consideră un contract ca fiind un contract de asigurare se găsesc, de obicei, în comunicările sale cu clienții și cu autoritățile de reglementare, în contractele sale, în documentele sale comerciale și în situațiile sale financiare. De asemenea, contractele de asigurare se supun deseori unor reguli contabile distincte de cele referitoare la alte tipuri de tranzacții, precum contractele emise de bănci sau societăți comerciale. În asemenea cazuri, situațiile financiare ale emitentului conțin, de obicei, o declarație conform căreia emitentul a aplicat aceste reguli contabile.

▼ **M2****Definiții [alineatele (8)-(9)]***Rata efectivă a dobânzii*

- AG5. În unele cazuri, activele financiare sunt achiziționate cu o reducere de preț importantă, care reflectă pierderile din credit suferite. Entitățile includ astfel de pierderi din credit suferite în fluxurile de trezorerie estimate atunci când calculează rata efectivă a dobânzii.
- AG6. Atunci când aplică metoda dobânzii efective, o entitate amortizează în general orice comisioane, puncte de bază plătite sau încasate, costuri de tranzacționare și alte prime sau reduceri incluse în calcularea ratei efective a dobânzii pe durata de viață preconizată a instrumentului. Cu toate acestea, se utilizează o perioadă mai scurtă în cazul în care aceasta este perioada la care se raportează comisioanele, punctele de bază plătite sau încasate, costurile de tranzacționare și alte prime sau reduceri se recalculază la prețul pieței înainte de scadența preconizată a instrumentului. Într-un astfel de caz, perioada corespunzătoare de amortizare este perioada până la următoarea dată de recalculare. De exemplu, în cazul în care o primă sau o reducere pentru un instrument cu o rată fluctuantă reflectă dobânda acumulată pentru instrument de la data ultimei plăți a dobânzii sau variațiile în ratele pieței de la ultima recalculare a ratei fluctuante a dobânzii în funcție de ratele pieței, aceasta va fi amortizată până la următoarea dată de recalculare a ratei fluctuante a dobânzii în funcție de ratele pieței. Motivul este că prima sau reducerea se raportează la perioada de până la următoarea recalculare a ratei dobânzii, întrucât, la data

▼ M2

respectivă, variabila la care se raportează prima sau reducerea (respectiv ratele dobânzilor) se recalculează în funcție de ratele pieței. Cu toate acestea, în cazul în care prima sau reducerea rezultă dintr-o variație a creditului care se extinde asupra ratei fluctuantă specificată în instrument sau asupra altor variabile care nu sunt recalculat în funcție de ratele pieței, aceasta se amortizează pe durata de viață preconizată a instrumentului.

- AG7. Pentru activele financiare cu rată fluctuantă și pentru pasivele financiare cu rată fluctuantă, reestimarea periodică a fluxurilor de trezorerie pentru a reflecta variațiile ratelor dobânzii de pe piață modifică rata efectivă a dobânzii. În cazul în care un activ financiar cu rată fluctuantă sau un pasiv financiar cu rată fluctuantă este recunoscut inițial la o valoare egală cu valoarea principalului exigibil sau de plată la scadență, reestimarea plăților viitoare de dobânzi nu are, în mod normal, nici un efect semnificativ asupra valorii contabile a activului sau pasivului.
- AG8. Atunci când o entitate își revizuieste estimările de plăți sau încasări, entitatea ajustează valoarea contabilă a activului financiar sau a pasivului financiar (sau a grupului de instrumente financiare) pentru a reflecta fluxurile de trezorerie estimate, reale și revizuite. Entitatea recalculează valoarea contabilă prin calcularea valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate la rata efectivă inițială a dobânzii pentru instrumentul financiar respectiv. Ajustarea se recunoaște ca venit sau cheltuială în contul de profit sau pierdere.

Instrumente derivate

- AG9. Exemple tipice de instrumente derivate sunt contractele futures, contractele la termen, contractele swap și contractele pe opțiuni. Un instrument derivat are de obicei o valoare noțională, exprimată în monedă, un număr de acțiuni, un număr de unități de greutate sau de volum sau de alte unități specificate în contract. Cu toate acestea, un instrument derivat nu impune deținătorului sau vânzătorului să investească sau să încaseze valoarea noțională la începutul contractului. Un instrument derivat poate prevedea, de asemenea, o plată fixă sau plata unei sume care poate varia (dar nu proporțional cu variația suportului) în funcție de evenimente viitoare fără legătură cu valoarea noțională. De exemplu, un contract poate prevedea o plată fixă de 1 000 UM (*) dacă LIBOR pe șase luni crește cu 100 de puncte de bază. Un astfel de contract este un instrument derivat, chiar dacă nu se specifică o valoare noțională.
- AG10. Definiția unui instrument derivat în prezentul standard include contractele care fac obiectul unei decontări brute prin livrarea elementului suport (de exemplu, un contract la termen de cumpărare a unui instrument de datorie cu rată fixă). O entitate poate avea un contract de vânzare sau cumpărare a unui element nefinanciar care poate face obiectul unei decontări brut în numerar sau într-un alt instrument financiar sau prin schimbul instrumentelor financiare (de exemplu, un contract de vânzare sau cumpărare a unor mărfuri la un preț fix și la o dată ulterioară). Un astfel de contract intră în domeniul de aplicare al prezentului standard, cu excepția cazului în care a fost încheiat și continuă să fie deținut în scopul livrării unui element nefinanciar, în conformitate cu cerințele preconizate de cumpărare, vânzare sau utilizare ale entității [a se vedea alineatele (5)-(7)].
- AG11. Una dintre caracteristicile definiției ale unui instrument derivat este aceea că investiția netă inițială necesară este mai mică decât cea necesară pentru alte tipuri de contracte în cazul cărora s-ar preconiza reacții similare în la modificările factorilor de pe piață. Un contract pe opțiuni se încadrează în această definiție, deoarece prima este mai mică decât investiția care ar fi necesară pentru achiziționarea instrumentului financiar suport de care este legată opțiunea. Un swap valutar care impune un schimb inițial de diverse monede cu valori juste egale se încadrează în această definiție, deoarece investiția netă inițială este zero.
- AG12. O cumpărare sau o vânzare standard dă naștere unui angajament cu preț fix între data tranzacției și data decontării, ceea ce corespunde definiției unui instrument derivat. Cu toate acestea, din cauza duratei

(*) În cadrul prezentului standard, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (UM).

▼ M2

scurte a angajamentului, aceasta nu se recunoaște ca instrument financiar derivat. Prezentul standard prevede, în schimb, un mod special de contabilizare a acestor contracte standard [a se vedea alineatul (38) și alineatele AG53-AG56].

Costurile de tranzacționare

AG13. Costurile de tranzacționare includ onorariile și comisioanele plătite agenților (inclusiv angajaților care acționează ca agenți de vânzări), consilierilor, dealerilor și brokerilor, cotizațiile plătite către agențiile de reglementare și către bursele de valori, precum și taxele și comisioanele de transfer. Costurile de tranzacționare nu includ primele sau reducerile pentru datorie, costurile de finanțare sau costurile interne de finanțare sau de deținere.

Active financiare și pasive financiare deținute pentru tranzacționare

AG14. Noțiunea de tranzacționare reflectă în general ideea de cumpărare și vânzare frecvente, iar instrumentele financiare deținute pentru tranzacționare sunt în general utilizate cu scopul de a genera profituri din fluctuațiile pe termen scurt ale prețurilor sau din marja de profit a dealerului.

AG15. Pasivele financiare deținute pentru tranzacționare includ:

- (a) pasivele financiare care nu sunt contabilizate ca instrumente de acoperire;
 - (b) obligațiile de a livra active financiare împrumutate de un vânzător pe descoperit (respectiv o entitate care vinde active financiare pe care le-a împrumutat și pe care nu le deține încă);
 - (c) pasivele financiare asumate cu intenția de a le răscumpăra în viitorul apropiat (de exemplu, un instrument de datorie cotate pe care emitentul îl poate cumpăra înapoi în viitorul apropiat, în funcție de variația valorii sale juste)
- și
- (d) pasivele financiar care fac parte dintr-un portofoliu de instrumente financiare identificate care sunt gestionate împreună și pentru care există indicii care sugerează un tipar recent de dobândire de profit pe termen scurt.

Faptul că un pasiv este utilizat pentru a finanța activități de tranzacționare nu înseamnă, în sine, că acel pasiv este deținut pentru tranzacționare.

Investiții păstrate până la scadență

AG16. O entitate nu are intenția fermă de a păstra până la scadență o investiție într-un activ financiar cu scadență fixă atunci când:

- (a) entitatea intenționează să păstreze acel activ financiar pentru o perioadă nedeterminată;
- (b) entitatea este gata să vândă activul financiar respectiv (cu excepția unei situații care nu este recurentă și care nu ar fi putut fi în mod rezonabil anticipată de către entitate) ca reacție la variația ratelor dobânzilor pe piață sau a riscurilor, la necesitățile de lichidități, la modificarea disponibilității și a randamentului unor investiții alternative, la modificarea surselor sau a condițiilor de finanțare sau la variațiile riscului valutar

sau

- (c) emitentul are dreptul de a deconta activul financiar respectiv la o valoare semnificativ mai mică decât costul său amortizat.

AG17. Un instrument de datorie cu rată variabilă a dobânzii poate corespunde criteriilor pentru a se clasifica drept investiție păstrată până la scadență. Instrumentele de capitaluri proprii nu pot fi investiții păstrate până la scadență fie deoarece au o durată de viață nedefinită (cum este cazul acțiunilor ordinare), fie deoarece sumele pe care le poate primi deținătorul pot varia într-un mod care nu este predeterminat (cum este cazul opțiunilor de cumpărare de acțiuni, al warranturilor sau al altor drepturi similare). În ceea ce

▼ M2

privește definiția investițiilor păstrate până la scadență, plățile fixe sau determinabile și scadența fixă înseamnă că un acord contractual definește sumele și datele de plată către deținător, cum sunt plățile dobânzii sau ale principalului. Un risc semnificativ de neplată nu împiedică clasificarea unui activ financiar ca investiție păstrată până la scadență, atâta vreme cât plățile prevăzute în contract sunt fixe sau determinabile, iar celelalte criterii de clasificare sunt respectate. Dacă termenii unui instrument de datorie perpetuu prevăd plăți de dobânzi pe o perioadă nedeterminată, instrumentul nu poate fi clasificat ca fiind păstrat până la scadență deoarece nu există nici o dată de scadență.

- AG18. Criteriile de clasificare ca investiție păstrată până la scadență sunt întrunite pentru un activ financiar cu opțiune de răscumpărare înainte de scadență de către emitent, în cazul în care deținătorul intenționează și are capacitatea de a-l păstra până la răscumpărare sau până la scadență și deținătorul și-ar recupera în mare parte valoarea contabilă. Opțiunea de răscumpărare, atunci când este exercitată, nu face decât să accelereze scadența activului. Cu toate acestea, în cazul în care activul financiar este răscumpărabil înainte de scadență pe o bază care ar putea face ca deținătorul să nu își poată recupera cea mai mare parte din valoarea contabilă, activul financiar nu poate fi clasificat ca investiție păstrată până la scadență. Entitatea ia în considerare orice prime plătite și costuri de tranzacționare capitalizate atunci când determină dacă valoarea contabilă poate fi recuperată în cea mai mare parte.
- AG19. Un activ financiar cu opțiunea de lichidare de către deținător înainte de scadență (respectiv deținătorul are dreptul de a cere emitentului să ramburseze sau să răscumpere activul financiar înainte de scadență) nu poate fi clasificat ca investiție păstrată până la scadență, deoarece plata ca urmare a unei opțiuni de lichidare înainte de scadență la cererea deținătorului pentru un activ financiar nu este consecventă cu exprimarea unei intenții ferme de a păstra activul financiar până la scadență.
- AG20. În cazul majorității activelor financiare, valoarea justă constituie o măsură de evaluare mai adecvată decât costul amortizat. Clasificarea ca fiind păstrate până la scadență reprezintă o excepție, dar numai în cazul în care entitatea are intenția fermă și capacitatea de a păstra investiția până la scadență. Atunci când acțiunile entității pune sub semnul îndoielii intențiile și capacitatea sa de a păstra astfel de investiții până la scadență, alineatul (9) împiedică utilizarea acestei excepții pentru o perioadă de timp rezonabilă.
- AG21. Un scenariu catastrofal cu o foarte mică probabilitate, cum ar fi retragerea în masă a depozitelor bancare sau o situație similară care ar putea afecta o societate de asigurări, nu trebuie evaluat de către o entitate în vederea luării unei decizii privind intenția sa fermă sau capacitatea sa de a păstra o investiție până la scadență.
- AG22. Vânzarea înainte de scadență poate să se încadreze în condițiile specifice de la alineatul (9) – și prin urmare nu ridică îndoieli cu privire la intenția entității de a păstra alte investiții până la scadență – în cazul în care poate fi atribuită uneia dintre următoarele cauze:
- (a) o deteriorare semnificativă a bonității emitentului. De exemplu, vânzarea ca urmare a scăderii ratingului de credit de către o agenție de rating externă nu ridică neapărat îndoieli cu privire la intenția entității de a păstra alte investiții până la scadență, dacă scăderea acestei rate oferă dovezi ale unei deteriorări semnificative a bonității emitentului în raport cu ratingul său de credit din momentul recunoașterii inițiale. În mod similar, în cazul în care o entitate utilizează un sistem intern de evaluare a ratei de expunere la risc, modificările acelor ratinguri interne pot contribui la identificarea emitenților a căror bonitate a scăzut în mod semnificativ, cu condiția ca modul de abordare de către entitate a stabilirii ratingurilor interne și a modificărilor din aceste ratinguri să ofere o măsură consecventă, fiabilă și obiectivă a ratingului de credit al emitenților. În cazul în care există dovezi ale deprecierei unui activ financiar [a se vedea alineatele (58) și (59)], deteriorarea bonității este privită adesea ca fiind semnificativă;
 - (b) modificarea reglementării fiscale, prin care se elimină sau se reduce în mod semnificativ statutul de scutire fiscală de care

▼ M2

beneficia dobânda din investiția păstrată până la scadență (dar nu și o modificare a reglementării fiscale care revizuieste ratele marginale ale impozitelor aplicabile veniturilor din dobânzi);

- (c) o combinare de întreprinderi de proporții sau o cedare semnificativă (ca în cazul vânzării unui segment) care necesită vânzarea sau transferarea unor investiții păstrate până la scadență pentru a menține poziția existentă a entității față de riscul ratei dobânzii sau politica sa în ceea ce privește riscul creditului (deși combinarea de întreprinderi este un eveniment pe care entitatea îl poate controla, modificările în portofoliul de investiții al acesteia pentru menținerea poziției față de riscul ratei dobânzii sau a politicii sale în ceea ce privește riscul creditului au mai curând natură de consecințe și sunt dificil de anticipat);
- (d) o modificare a cerințelor statutare sau de reglementare care modifică în mod semnificativ fie ceea ce constituie o investiție permisă, fie nivelul maxim al unor anumite tipuri de investiții, obligând astfel entitatea să cedeze o investiție păstrată până la scadență;
- (e) o creștere semnificativă a necesităților de capital propriu specifice sectorului de activitate, care determină entitatea să își restrângă dimensiunile prin vânzarea unor investiții păstrate până la scadență;
- (f) o creștere semnificativă în evaluarea riscurilor investițiilor păstrate până la scadență utilizate în cadrul reglementărilor prudențiale bazate pe capitalurile proprii.

AG23. O entitate nu posedă capacitatea demonstrată de a păstra până la scadență o investiție într-un activ financiar cu scadență fixă în cazul în care:

- (a) nu are la dispoziție resursele financiare necesare pentru a continua finanțarea investiției până la scadență
sau
- (b) face obiectul unor constrângeri de natură legală sau de altă natură care o pot împiedica să păstreze activul financiar până la scadență. (Cu toate acestea, opțiunea de răscumpărare la cererea emitentului nu împiedică în mod necesar intenția unei entități de a păstra un activ financiar până la scadență – a se vedea alineatul AG18).

AG24. Alte situații decât cele descrise la alineatele AG16-AG23 pot indica faptul că o entitate nu are o intenție fermă sau capacitatea de a păstra o investiție până la scadență.

AG25. O entitate își evaluează intenția și capacitatea de a își păstra investițiile până la scadență nu doar atunci când activele financiare respective sunt recunoscute inițial, ci și la fiecare dată ulterioară de bilanț.

Împrumuturi și creanțe

AG26. Orice activ financiar nederivat cu plăți fixa sau determinabile (inclusiv împrumuturile acordate, creanțe comerciale, investițiile în instrumente de datorie și depozite păstrate la bănci) se poate încadra în definiția împrumuturilor și a creanțelor. Cu toate acestea, un activ financiar cotate pe o piață activă (cum ar fi un instrument de datorie cotate, a se vedea alineatul AG71) nu poate fi clasificat drept împrumut sau creanță. Activele financiare care nu se încadrează în definiția împrumuturilor și a creanțelor pot fi clasificate ca investiții păstrate până la scadență, în cazul în care îndeplinesc condițiile necesare pentru o astfel de clasificare [a se vedea alineatul (9) și alineatele AG16-AG25]. La recunoașterea inițială a unui activ financiar care altminteri ar fi clasificat ca împrumut sau creanță, o entitate poate să desemneze acel activ ca activ financiar la valoarea justă prin contul de profit și pierdere sau ca activ disponibil pentru vânzare.

▼ M2**Instrumente derivate încorporate [alineatele (10)-(13)]**

- AG27. În cazul în care un contract-gazdă nu are stabilită sau predeterminată o dată de scadență și reprezintă o participație reziduală în activele nete ale unei entități, caracteristicile și riscurile sale economice sunt cele ale unui instrument de capitaluri proprii, iar un instrument derivat încorporat ar trebui să posede caracteristici de capitaluri proprii legate de aceeași entitate pentru a putea fi privit ca strâns legat. În cazul în care contractul-gazdă nu este un instrument de capitaluri proprii, dar se încadrează în definiția unui instrument financiar, atunci caracteristicile și riscurile sale economice sunt cele ale unui instrument de datorie.
- AG28. Un instrument derivat încorporat fără opțiuni (cum ar fi un contract la termen sau un contract swap) este separat de contractul său gazdă pe baza condițiilor sale esențiale, declarate sau implicite, astfel încât să aibă o valoare justă de zero la recunoașterea inițială. Un instrument derivat încorporat bazat pe opțiuni (cum ar fi o opțiune de vânzare sau o opțiune de răscumpărare, o opțiune de limită superioară sau inferioară sau o opțiune la un contract swap) este separat de contractul său gazdă pe baza condițiilor specificate ale opțiunii. Valoarea contabilă inițială a instrumentului gazdă este valoarea reziduală după separarea instrumentului derivat încorporat.
- AG29. În general, instrumentele derivate multiple încorporate într-un singur instrument se tratează ca un singur instrument derivat încorporat compus. Cu toate acestea, instrumentele derivate încorporate clasificate drept capitaluri proprii (a se vedea IAS 32 Instrumente financiare: prezentare și descriere) se contabilizează separat de cele clasificate drept active sau pasive. De asemenea, în cazul în care un instrument are mai mult de un instrument derivat încorporat, iar instrumentele sale derivate sunt legate de grade diferite de expunere la risc și se pot cu ușurință separa și trata în mod independent unele de celelalte, ele trebuie contabilizate separat.
- AG30. Caracteristicile economice și riscurile unui instrument derivat încorporat nu sunt strâns legate de contractul-gazdă [alineatul (11) litera (a)] în exemplele următoare. În aceste exemple, presupunând că sunt îndeplinite condițiile de la alineatul (11) literele (b) și (c), o entitate contabilizează instrumentul derivat încorporat separat de contractul-gazdă.
- (a) O opțiune de vânzare încorporată într-un instrument care permite deținătorului să ceară emitentului să răscumpere instrumentul pentru o sumă în numerar sau pentru alte active care variază în funcție de variațiile prețurilor sau ale indicilor instrumentelor de capitaluri proprii sau al unor mărfuri nu este strâns legată de un instrument de datorie gazdă.
- (b) O opțiune de răscumpărare la cererea emitentului încorporată într-un instrument de capitaluri proprii care permite emitentului să răscumpere instrumentul de capitaluri proprii la un preț predefinit nu este strâns legată de instrumentul gazdă de capitaluri proprii principal din perspectiva deținătorului (din perspectiva emitentului, opțiunea de răscumpărare la cererea emitentului este un instrument de capitaluri proprii, cu condiția ca aceasta să îndeplinească criteriile pentru o astfel de calificare în conformitate cu IAS 32, caz în care este exclusă din domeniul de aplicare al prezentului standard).
- (c) O opțiune sau o dispoziție automată de prelungire a duratei rămase până la scadența unui instrument de datorie nu este strâns legată de instrumentul gazdă de datorie, cu excepția cazului în care există o ajustare concomitentă la rata curentă aproximativă a dobânzii de pe piață la data prelungirii. În cazul în care o entitate emite un instrument de datorie, iar deținătorul instrumentului respectiv emite o opțiune de răscumpărare pentru instrumentul de datorie în favoarea unei terțe părți, emitentul consideră opțiunea de răscumpărare ca pe o prelungire a duratei până la scadența instrumentului de datorie, cu condiția ca emitentului să i se poată solicita să participe la sau să faciliteze repunerea pe piață a instrumentului de datorie după exercitarea opțiunii.

▼ **M2**

- (d) Plățile dobânzilor sau a principalului indexate în funcție de capitalurile proprii încorporate într-un instrument de datorie gazdă sau într-un contract de asigurări – prin care valoarea dobânzii sau a principalului este indexată la valoarea instrumentelor de capitaluri proprii – nu sunt strâns legate de instrumentul gazdă, deoarece riscurile inerente pentru instrumentul gazdă și pentru instrumentul derivat încorporat sunt diferite.
- (e) Plățile dobânzilor sau a principalului indexate în funcție de mărfuri și încorporate într-un instrument de datorie sau într-un contract de asigurări gazdă – prin care valoarea dobânzii sau a principalului este indexată la valoarea mărfii (cum ar fi aurul) – nu sunt strâns legate de instrumentul gazdă, deoarece riscurile inerente pentru instrumentul gazdă și pentru instrumentul derivat încorporat sunt diferite.
- (f) O componentă de conversie în capitaluri proprii încorporată într-un instrument de datorie convertibil nu este strâns legată de instrumentul gazdă de datorie din perspectiva deținătorului instrumentului (din perspectiva emitentului, opțiunea de conversie în capitaluri proprii constituie un instrument de capitaluri proprii și este exclusă din domeniul de aplicare al prezentului standard, cu condiția să îndeplinească criteriile pentru o astfel de calificare în conformitate cu IAS 32).
- (g) O opțiune de răscumpărare, de vânzare, de restituire sau de rambursare anticipată încorporată într-un instrument gazdă de datorie nu este strâns legată de instrumentul gazdă de datorie, cu excepția cazului în care prețul de exercitare a opțiunii este aproximativ egal la fiecare dată de exercitare cu costul amortizat al instrumentului gazdă de datorie. Din perspectiva emitentului unui instrument de datorie convertibil cu o opțiune de răscumpărare sau de vânzare încorporată, trebuie să se evalueze dacă opțiunea de răscumpărare sau de vânzare este strâns legată de instrumentul gazdă de datorie înainte de separarea elementului de capitaluri proprii în conformitate cu IAS 32.
- (h) Instrumentele derivate de credit care sunt încorporate într-un instrument gazdă de datorie și permit unei părți („beneficiarul”) să transfere riscul de credit aferent unui activ de referință desemnat, pe care poate instrumentul gazdă de datorie. Astfel de instrumente derivate de credit permit girantului să își asume riscul de credit asociat cu activul de referință fără a îl deține în mod direct.

AG31. ► **M9** Un exemplu de instrument hibrid este un instrument financiar care îi conferă deținătorului dreptul de a-l revinde emitătorului în schimbul unei sume în numerar sau al altor active financiare variabile în funcție de modificarea unui indice de capitaluri proprii sau de mărfuri care ar putea crește sau descrește («un instrument care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență»). Cu excepția cazului în care, la recunoașterea inițială, emitentul desemnează instrumentul care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență ca fiind un pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, este necesar să se separe un instrument derivat încorporat (respectiv plata sumei principale indexate) conform punctului 11, deoarece contractul gazdă este un instrument de datorie conform punctului AG27, iar plata sumei principale indexate nu este strâns legată de un instrument de datorie gazdă în conformitate cu punctul AG30 litera (a). Deoarece plata sumei principale poate să crească sau să descrească, instrumentul derivat încorporat este un derivat, fără a fi o opțiune, a cărui valoare este indexată la variabila de bază. ◀

AG32. În cazul unui instrument care poate fi lichidat de deținător înainte de scadență și care poate fi vândut înapoi în orice moment în schimbul unei sume în numerar egale cu o parte proporțională din valoarea netă a activului unei entități (cum ar fi unități la un fond mutual deschis sau produse de investiție legate de unități), efectul separării unui instrument derivat încorporat și al contabilizării fiecărei componente este evaluarea instrumentului combinat la suma de răscumpărare care este plătită la data bilanțului, în cazul în care deținătorul își exercită dreptul de a revinde instrumentul emitentului.

AG33. Caracteristicile economice și riscurile unui instrument derivat încorporat sunt strâns legate de cele ale contractului-gazdă în exemplele următoare. În aceste exemple, o entitate nu contabilizează instrumentul derivat încorporat separat de contractul-gazdă.

▼ M2

- (a) Un instrument derivat încorporat în care activul-suport este o rată a dobânzii sau un indice de rată a dobânzii care poate modifica valoarea dobânzii care ar fi altminteri plătită sau primită pentru un instrument gazdă de datorie purtător de dobândă este strâns legat de instrumentul gazdă de datorie, cu excepția cazului în care instrumentul combinat poate fi decontat în așa fel încât deținătorul să nu își poată recupera cea mai mare parte a investiției recunoscute sau astfel încât instrumentul derivat încorporat să poată cel puțin să dubleze rata inițială de rentabilitate a deținătorului pentru contractul-gazdă și să ducă astfel la o rată a rentabilității care să fie cel puțin de două ori mai mare decât rentabilitatea pieței pentru un contract încheiat în aceleași condiții ca și contractul-gazdă.
- (b) Un plafon minim sau maxim încorporat pentru rata dobânzii unui instrument de datorie este strâns legat de instrumentul gazdă de datorie, cu condiția ca plafonul maxim să fie la același nivel sau peste nivelul ratei dobânzii pe piață, iar cel minim să fie la același nivel sau sub nivelul ratei dobânzii pe piață la emiterea instrumentului, iar plafoanele maxim și minim să nu aibă efect de pârgăhie în raport cu instrumentul-gazdă. În mod similar, prevederile contractuale de cumpărare sau de vânzare a unui activ (de exemplu a unei mărfi) care stabilesc un plafon minim și unul maxim pentru prețul care trebuie plătit sau încasat pentru acel activ sunt strâns legate de contractul-gazdă în cazul în care atât plafonul minim, cât și cel maxim au fost în afara banilor la început și nu sunt supuse unui efect de pârgăhie.
- (c) Un instrument derivat încorporat în valută care prevede un flux de plăți în principal sau dobânzi denumit în valută și care este încorporat într-un instrument gazdă de datorie (de exemplu, o obligațiune denumită în două valute) este strâns legat de instrumentul gazdă de datorie. Un astfel de instrument derivat nu este separat de instrumentul-gazdă deoarece IAS 21 *Efectele variațiilor cursurilor de schimb valutar* prevede ca pierderile și câștigurile din variațiile cursului de schimb valutar pe elemente monetare să fie recunoscute în contul de profit și pierdere.
- (d) Un instrument derivat în valută încorporat într-un contract-gazdă care nu este un instrument financiar (cum ar fi un contract de vânzare sau cumpărare a unui element nefinanciar, pentru care prețul este denumit în valută) este strâns legat de contractul-gazdă, cu condiția să nu fie supus unui efect de pârgăhie, să nu cuprindă componente de opțiuni și să impună efectuarea plăților în una dintre următoarele monede:
- (i) moneda funcțională a oricărei părți importante la contract;
 - (ii) moneda în care este în mod obișnuit denumit prețul bunurilor sau al serviciilor achiziționate sau livrate în tranzacțiile comerciale din întreaga lume (cum ar fi dolarul american pentru tranzacțiile cu țitei)
- sau
- (iii) moneda care este utilizată în mod obișnuit în contracte pentru cumpărarea sau vânzarea de elemente nefinanciare în mediul economic în care se desfășoară tranzacția (de exemplu, o monedă relativ stabilă și lichidă utilizată în mod obișnuit în tranzacțiile comerciale locale sau în comerțul exterior).
- (Un astfel de contract nu constituie un contract-gazdă cu un instrument derivat în valută încorporat).
- (e) O opțiune de rambursare anticipată încorporată numai într-o componentă de dobândă sau numai într-o componentă de principal este strâns legată de contractul-gazdă, cu condiția ca acest contract (i) să fi rezultat inițial din separarea dreptului de a încasa fluxurile de trezorerie contractuale dintr-un instrument financiar care, în sine, nu comportă un instrument derivat încorporat și (ii) să nu cuprindă condiții care nu figurează în contractul-gazdă de datorie inițial.
- (f) Un instrument derivat încorporat într-un contract-gazdă de leasing este strâns legat de contractul-gazdă în cazul în care instrumentul derivat încorporat este (i) un indice legat de

▼ **M2**

inflație, cum ar fi un indice al prețurilor de leasing corelat cu un indice al prețurilor de consum (cu condiția ca leasingul să nu fie supus unui efect de pârghie și ca indicele să fie legat de inflația din mediul economic propriu al entității), (ii) o chirie contingentă calculată pe baza cifrei de afaceri corespunzătoare sau (iii) o chirie contingentă calculată pe baza ratelor variabile ale dobânzilor

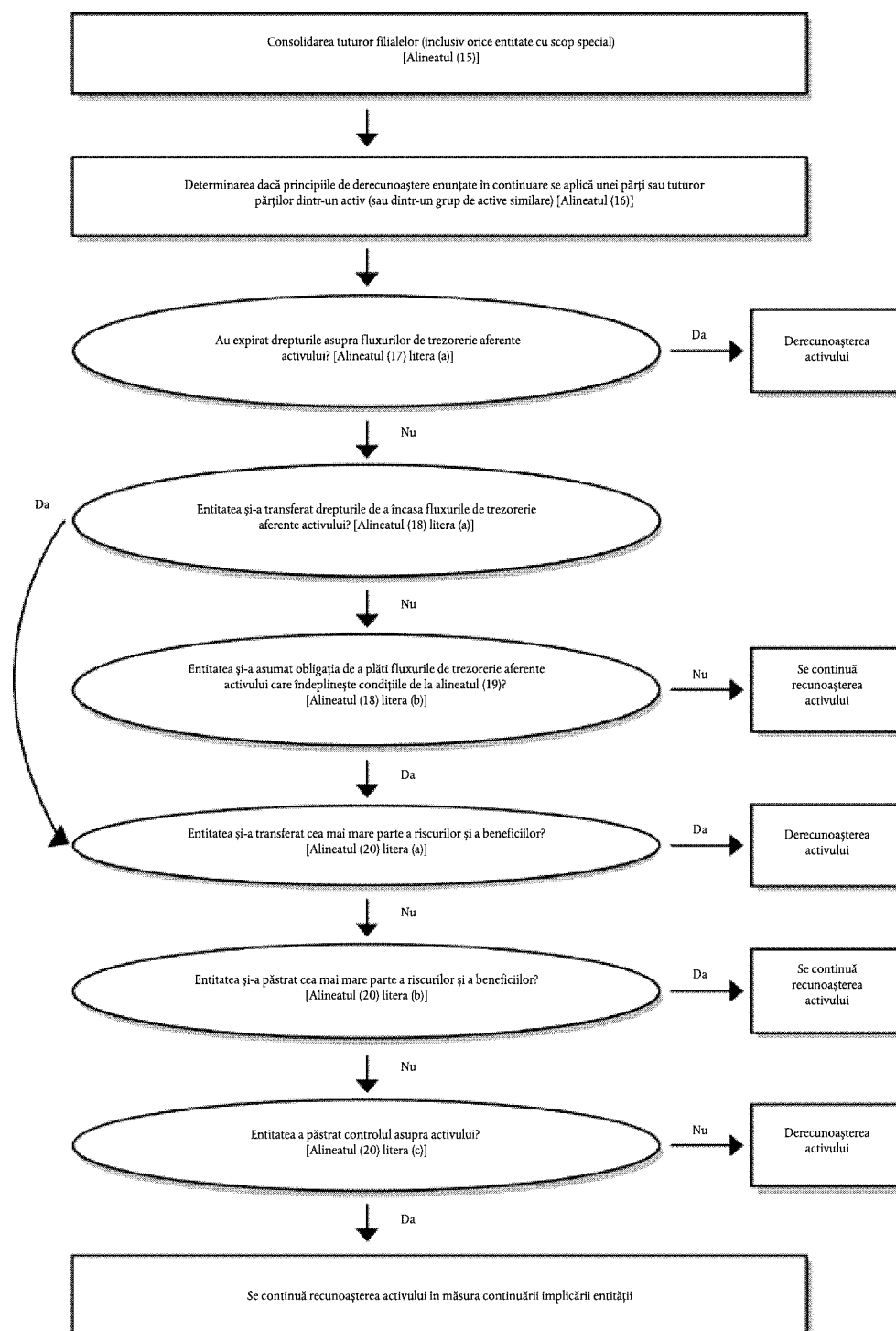
Recunoaștere și derecunoaștere [alineatele (14)-(42)]*Recunoașterea inițială [alineatul (14)]*

- AG34. Ca o consecință a principiului enunțat la alineatul (14), o entitate își recunoaște toate drepturile și obligațiile contractuale care decurg din instrumente derivate în bilanț, ca active și respectiv ca pasive, cu excepția instrumentelor derivate care împiedică contabilizarea unui transfer de active financiare ca vânzare (a se vedea alineatul AG49). În cazul în care transferul unui activ financiar nu se clasifică pentru derecunoaștere, cesionarul nu recunoaște activul transferat ca activ al său (a se vedea alineatul AG50).
- AG35. Exemplele următoare sunt exemple de aplicare a principiului enunțat la alineatul (14):
- (a) creanțele și datoriile necondiționate se recunosc ca active sau pasive în momentul în care entitatea devine parte la un contract și, prin urmare, are dreptul legal de a încasa sau obligația legală de a plăti numerar;
 - (b) activele care se dobândesc și pasivele care se asumă ca urmare a unui angajament ferm de cumpărare sau vânzare de bunuri sau servicii nu se recunosc în general până când cel puțin una dintre părți și-a îndeplinit obligațiile contractuale. De exemplu, o entitate care primește o comandă fermă nu recunoaște în general un activ (iar entitatea care a transmis comanda nu recunoaște un pasiv) în momentul angajamentului, ci mai degrabă amână recunoașterea până la expedierea, livrarea sau predarea bunurilor sau a serviciilor. În cazul în care un angajament ferm de cumpărare sau vânzare de element nefinanciar intră în domeniul de aplicare al prezentului standard în conformitate cu alineatele (5)-(7), valoarea sa justă netă se recunoaște ca activ sau pasiv la data angajamentului [a se vedea litera (c) în continuare]. De asemenea, în cazul în care un angajament ferm care nu a fost recunoscut anterior este desemnat ca element acoperit în cadrul unei operațiuni de acoperire a valorii juste, orice modificare a valorii juste nete care poate fi atribuită riscului acoperit este recunoscută ca activ sau pasiv după începerea acoperirii [a se vedea alineatele (93) și (94)];
 - (c) un contract la termen care intră în domeniul de aplicare al prezentului standard [a se vedea alineatele (2)-(7)] se recunoaște ca activ sau pasiv la data angajamentului și nu la data la care are loc decontarea. Atunci când o entitate devine parte la un contract la termen, valorile juste ale dreptului și ale obligației sunt adesea egale, astfel încât valoarea justă netă a contractului la termen să fie zero. În cazul în care valoarea justă netă a dreptului și a obligației nu este zero, contractul se recunoaște ca activ sau ca pasiv;
 - (d) contractele de opțiuni care intră în domeniul de aplicare al prezentului standard [a se vedea alineatele (2)-(7)] se recunosc ca active sau pasive atunci când deținătorul sau vânzătorul devine parte la contract;
 - (e) tranzacțiile viitoare planificate, indiferent de gradul lor de probabilitate, nu se consideră active sau pasive, întrucât entitatea nu a devenit parte la un contract.

Derecunoașterea unui activ financiar [alineatele (15)-(37)]

- AG36. Diagrama următoare ilustrează evaluarea derecunoașterii unui activ financiar și amplexarea acesteia.

▼ M2



Aranjamentele în conformitate cu care o entitate păstrează drepturile contractuale de a încasa fluxurile de trezorerie dintr-un activ financiar, dar își asumă obligația contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor beneficiari [alineatul (18) litera (b)]

AG37. Situația descrisă la alineatul (18) litera (b) (atunci când o entitate păstrează drepturile contractuale de a încasa fluxurile de trezorerie din activul financiar, dar își asumă obligația contractuală de a plăti fluxurile de trezorerie unuia sau mai multor beneficiari) apare, de exemplu, atunci când o entitate este entitate sau trust cu scop special și emite în favoarea investitorilor interese cu drept de proprietate efectivă asupra activelor financiare suport pe care le deține și pentru care furnizează servicii de întreținere. În acest caz, activele financiare se califică pentru derecunoaștere, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile specificate la alineatele (19) și (20).

▼ M2

AG38. În aplicarea alineatului (19), entitatea ar putea fi, de exemplu, creatorul activului financiar sau ar putea fi un grup care include o entitate cu scop special consolidată, care a achiziționat activul financiar și transferă fluxurile de trezorerie unor investitori terți neafiliați.

Evaluarea transferului riscurilor și beneficii inerente dreptului de proprietate [alineatul (20)]

AG39. Exemple de situații în care entitatea a transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate sunt:

- (a) vânzarea necondiționată a unui activ financiar;
 - (b) vânzarea unui activ financiar împreună cu o opțiune de răscumpărare a activului financiar respectiv la valoarea sa justă din momentul efectuării operațiunii
- și
- (c) vânzarea unui activ financiar împreună cu o opțiune de vânzare sau de răscumpărare care este mult în afara banilor (respectiv o opțiune care este atât de mult în afara banilor încât este foarte puțin probabil să ajungă să fie în bani înainte de expirare).

AG40. Exemple de situații în care entitatea a păstrat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente proprietății sunt:

- (a) o tranzacție de vânzare și răscumpărare în cadrul căreia prețul de răscumpărare este un preț fix sau este prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului;
 - (b) un acord de împrumut de titluri de valoare;
 - (c) vânzarea unui activ financiar împreună cu un swap global de randament care transferă expunerea la riscurile pieței înapoi entității;
 - (d) vânzarea unui activ financiar împreună cu o opțiune de vânzare sau de cumpărare care este mult în bani (respectiv o opțiune care este atât de mult în bani încât este foarte puțin probabil să ajungă în afara banilor înainte de expirare)
- și
- (e) vânzarea de creanțe pe termen scurt în cadrul căreia entitatea garantează că va compensa cesionarului pierderile din credit care pot apărea.

AG41. În cazul în care o entitate stabilește că, drept rezultat al transferului, a transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate asupra activului transferat, ea nu mai recunoaște activul transferat în exercițiul financiar următor, cu excepția cazului în care reacchiționează activul transferat respectiv printr-o nouă tranzacție.

Evaluarea transferului controlului

AG42. O entitate nu a păstrat controlul asupra unui activ transferat în cazul în care cesionarul are capacitatea practică de a vinde activul transferat. O entitate a păstrat controlul asupra unui activ transferat în cazul în care cesionarul nu are capacitatea practică de a vinde activul transferat. Un cesionar are capacitatea practică de a vinde activul transferat dacă acesta este tranzacționat pe o piață activă, întrucât cesionarul ar putea răscumpăra activul transferat de pe piață în cazul în care trebuie să îl înapoieze entității. De exemplu, un cesionar poate avea capacitatea practică de a vinde un activ transferat în cazul în care activul transferat face obiectul unei opțiuni care îi permite entității să îl răscumpere, dar cesionarul poate cu ușurință să obțină activul transferat de pe piață în cazul exercitării acestei opțiuni. Un cesionar nu are capacitatea practică de a vinde activul transferat în cazul în care entitatea păstrează o astfel de opțiune, iar cesionarul nu poate să obțină ușor activul transferat de pe piață în cazul în care entitatea își exercită opțiunea.

AG43. Cesionarul are capacitatea practică de a vinde activul transferat numai în cazul în care cesionarul poate vinde activul transferat în

▼ M2

întregime unei părți terțe neafiliate și își poate exercita această capacitate în mod unilateral și fără a impune restricții suplimentare asupra transferului. Întrebarea esențială este ce poate face în practică cesionarul și nu ce drepturi contractuale are acesta în ceea ce privește libertatea de tranzacționare a activului transferat sau ce restricții contractuale există. În special:

- (a) dreptul contractual de a ceda de activul transferat are un efect practic prea mic atunci când nu există o piață pentru activul transferat
și
- (b) capacitatea de a ceda activul transferat are un efect practic prea mic atunci când nu poate fi exercitată în mod liber. Din acest motiv:
 - (i) capacitatea cesionarului de a ceda activul transferat trebuie să fie independentă de acțiunilor altora (respectiv trebuie să fie o capacitatea unilaterală)
și
 - (ii) cesionarul trebuie să aibă capacitatea de a ceda activul transferat fără a trebui să atașeze transferului condiții restrictive (de exemplu, condiții referitoare la modul de gestionare a activului de împrumut sau o opțiune care să îi confere cesionarului dreptul de a răscumpăra activul).

AG44. Faptul că cesionarul este puțin probabil să vândă activul transferat nu înseamnă, în sine, că cedentul a păstrat controlul asupra activului transferat. Cu toate acestea, în cazul în care o opțiune de vânzare sau o garanție îl împiedică pe cesionar să vândă activul transferat, atunci cedentul a păstrat controlul asupra activului transferat. De exemplu, cazul în care o opțiune de vânzare sau o garanție este suficient de valoroasă încât îl împiedică pe cesionar să vândă activul transferat, deoarece, în practică, cesionarul nu ar vinde activul transferat unei terțe părți fără a-i atașa o opțiune similară sau alte condiții restrictive. Dimpotrivă, cesionarul ar păstra activul transferat pentru a obține plăți în virtutea opțiunii de vânzare sau a garanției. În aceste condiții, cedentul a păstrat controlul asupra activului transferat.

Transferuri care se califică pentru derecunoaștere

- AG45. O entitate poate păstra dreptul asupra unei părți din plățile de dobânzi aferente activelor transferate drept compensare pentru gestionarea acelor active. Partea din plățile de dobânzi la care entitatea ar renunța la încetarea sau la transferul mandatului de gestionare se alocă activului sau pasivului legat de gestionare. Partea din plățile de dobânzi la care entitatea nu ar renunța este o creanță numai asupra dobânzilor. De exemplu, în cazul în care entitatea nu ar renunța la nici o dobândă la încetarea sau la transferul mandatului de gestionare, dobânda este în întregime o creanță numai asupra dobânzilor. În vederea aplicării alineatului (27), valorile juste ale activului legat de gestionare și ale creanței numai asupra dobânzilor sunt utilizate pentru repartizarea valorii contabile a creanței între partea din activ care se derecunoaște și partea care continuă să fie recunoscută. În cazul în care nu există un comision de gestionare specificat sau comisionul care trebuie încasat se estimează că nu va compensa entitatea în mod adecvat pentru asigurarea gestionării activului, se recunoaște la valoarea justă un pasiv care corespunde obligației de gestionare.
- AG46. La estimarea valorii juste a părții care continuă să fie recunoscută și a părții care este derecunoscută în scopul aplicării alineatului (27), o entitate aplică cerințele de evaluare a valorii juste specificate la alineatele (48), (49) și AG69-AG82, care se adaugă celor de la alineatul (28).

Transferuri care nu se califică pentru derecunoaștere

- AG47. Aceasta este o punere în aplicare a principiului descris la alineatul (29). În cazul în care o garanție furnizată de entitate pentru pierderi din neexecutarea obligațiilor pentru activul transferat împiedică derecunoașterea unui activ transferat deoarece entitatea a păstrat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate

▼ M2

asupra activului transferat, activul transferat continuă să fie recunoscut în întregime, iar contravaloarea încasată se recunoaște ca pasiv.

Continuarea implicării în activele transferate

AG48. Iată câteva exemple de modalități în care o entitate evaluează un activ transferat și pasivul asociat în conformitate cu alineatul (30).

Toate activele

(a) În cazul în care o garanție furnizată de entitate pentru a plăti pierderile din neexecutarea obligațiilor pentru activul transferat împiedică derecunoașterea activului transferat în funcție de continuarea implicării, activul transferat se evaluează la data transferului la valoarea cea mai mică dintre (i) valoarea contabilă a activului și (ii) suma maximă a contravalorii încasate la transfer pe care entitatea ar putea fi obligată să o ramburseze („valoarea garanției”). Pasivul asociat este evaluat inițial la valoarea garanției plus valoarea justă a garanției (care, în mod normal, este contravaloarea încasată pentru garanție). Ulterior, valoarea justă inițială a garanției este recunoscută prin contul de profit și pierdere proporțional în timp (a se vedea IAS 18), iar valoarea contabilă a activului se reduce cu eventualele pierderi din depreciere.

Activele evaluate la cost amortizat

(b) În cazul în care o obligație aferentă unei opțiuni de vânzare vândută de o entitate sau un drept aferent unei opțiuni de cumpărare deținut de o entitate împiedică derecunoașterea activului transferat și entitatea evaluează activul transferat la cost amortizat, pasivul asociat este evaluat la costul său (respectiv la contravaloarea încasată), ajustat pentru amortizarea oricăror diferențe dintre acest cost și costul amortizat al activului transferat la data expirării opțiunii. De exemplu, să presupunem că valoarea contabilă și costul amortizat ale activului la data transferului se ridică la 98 UM, iar contravaloarea încasată este de 95 UM. Costul amortizat al activului la data exercitării opțiunii va fi de 100 UM. Valoarea contabilă inițială a pasivului asociat este de 95 UM, iar diferența dintre 95 UM și 100 UM se recunoaște prin contul de profit și pierdere utilizându-se metoda dobânzii efective. În cazul în care se exercită opțiunea, orice diferență între valoarea contabilă a pasivului asociat și prețul de exercitare a opțiunii se recunoaște prin contul de profit și pierdere.

Activele evaluate la valoarea justă

(c) În cazul în care un drept aferent unei opțiuni de cumpărare păstrat de o entitate împiedică derecunoașterea activului transferat și entitatea evaluează activul transferat la valoarea justă, activul continuă să fie evaluat la valoarea justă. Pasivul asociat se evaluează la (i) prețul de exercitare a opțiunii minus valoarea timp a opțiunii, în cazul în care opțiunea este în bani sau la (ii) valoarea justă a activului transferat minus valoarea timp a opțiunii, în cazul în care opțiunea este în afara banilor. Ajustarea evaluării pasivului asociat garantează faptul că valoarea contabilă netă a activului și a pasivului asociat este valoarea justă a dreptului aferent opțiunii de cumpărare. De exemplu, în cazul în care valoarea justă a activului suport este de 80 UM, prețul de exercitare a opțiunii este de 95 UM, iar valoarea timp a opțiunii este de 5 UM, valoarea contabilă a pasivului asociat este de 75 UM (80 UM – 5 UM), iar valoarea contabilă a activului transferat este de 80 UM (respectiv valoarea sa justă).

(d) În cazul în care o opțiune de vânzare vândută de o entitate împiedică derecunoașterea activului transferat și entitatea evaluează activul transferat la valoarea sa justă, pasivul asociat se evaluează la prețul de exercitare a opțiunii plus valoarea timp a opțiunii. Evaluarea activului la valoarea sa justă este limitată la valoarea mai mică dintre valoarea sa justă și prețul de exercitare a opțiunii, întrucât entitatea nu are dreptul de a crește valoarea justă a activului transferat peste prețul de exercitare a opțiunii. Acest lucru garantează faptul că valoarea contabilă netă a activului și a pasivului asociat este valoarea justă a obligației

▼ M2

aferele opțiunii de vânzare. De exemplu, în cazul în care valoarea justă a activului subsidiar este de 120 UM, prețul de exercitare a opțiunii este de 100 UM, iar valoarea timp a opțiunii este de 5 UM, valoarea contabilă a pasivului asociat este de 105 UM (100 UM + 5 UM), iar valoarea contabilă a activului este de 100 UM (în acest caz, prețul de exercitare a opțiunii).

- (e) În cazul în care un collar, sub forma unei opțiuni de cumpărare cumpărate sau a unei opțiuni de vânzare vândute, împiedică derecunoașterea activului transferat și entitatea evaluează activul la valoarea sa justă, acesta continuă să fie evaluat la valoarea justă. Pasivul asociat se evaluează la (i) suma dintre prețul de exercitare a opțiunii de cumpărare și valoarea justă a opțiunii de vânzare minus valoarea timp a opțiunii de cumpărare, în cazul în care opțiunea de cumpărare este în bani sau la bani sau (ii) suma dintre valoarea justă a activului și valoarea justă a opțiunii de vânzare minus valoarea timp a opțiunii de cumpărare, în cazul în care aceasta este în afara banilor. Ajustarea pasivului asociat garantează faptul că valoarea contabilă netă a activului și a pasivului asociat este valoarea justă a opțiunilor deținute și vândute de entitate. De exemplu, să presupunem că o entitate transferă un activ financiar care este evaluat la valoarea justă și, simultan, cumpără o opțiune de cumpărare la un preț de exercitare a opțiunii de 120 UM și emite o opțiune cu un preț de exercitare a opțiunii de 80 UM. Să presupunem, de asemenea, că valoarea justă a activului este de 100 UM la data transferului. Valoarea timp a opțiunii de vânzare și a opțiunii de cumpărare este de 1 UM și, respectiv, de 5 UM. În acest caz, entitatea recunoaște un activ de 100 UM (valoarea justă a activului) și un pasiv de 96 UM [(100 UM + 1 UM) – 5 UM]. De aici rezultă o valoare netă a activului de 4 UM, care este valoarea justă a opțiunilor păstrată și vândută de entitate.

Toate transferurile

- AG49. În măsura în care un transfer al unui activ financiar nu se califică pentru derecunoaștere, drepturile sau obligațiile contractuale ale cedentului cu privire la transfer nu se contabilizează separat, ca instrumente derivate, în cazul în care recunoașterea atât a instrumentului derivat, cât și fie a activului transferat, fie a pasivului rezultat în urma transferului ar duce la recunoașterea aceluiași drepturi sau obligații de două ori. De exemplu, o opțiune de cumpărare reținută de cedent poate împiedica recunoașterea transferului activului financiar ca vânzare. În acest caz, opțiunea de cumpărare nu se recunoaște separat ca activ derivat.
- AG50. În măsura în care un transfer al unui activ financiar nu se califică pentru derecunoaștere, cesionarul nu recunoaște activul transferat ca pe un activ al său. Cesionarul derecunoaște numerarul sau altă contravaloare plătită și recunoaște o creanță de la cedent. În cazul în care cedentul are atât un drept, cât și o obligație de a redobândi controlul asupra întregului activ transferat în schimbul unei sume fixe (cum ar fi cazul unui acord de răscumpărare), cesionarul își poate contabiliza creanța ca împrumut sau creanță.

Exemple

- AG51. Următoarele exemple ilustrează aplicarea principiilor de derecunoaștere ale prezentului standard.
- (a) *Acorduri de răscumpărare și împrumutul titlurilor de valoare.* În cazul în care un activ financiar este vândut în temeiul unui acord de răscumpărare la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului sau în cazul în care este împrumutat în temeiul unui acord de restituire către cedent, el nu trebuie derecunoscut, întrucât cedentul reține cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate. În cazul în care cesionarul obține dreptul de a vinde sau de a depune drept gaj activul respectiv, cedentul reclasifică activul în bilanțul propriu, de exemplu, ca activ împrumutat sau creanță de răscumpărare.
- (b) *Acorduri de răscumpărare și împrumutul titlurilor de valoare – active în mare parte aceleași.* În cazul în care un activ financiar este vândut în temeiul unui acord de răscumpărare a aceluiași

▼ M2

activ sau a unui activ în mare parte același la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului sau în cazul în care un activ financiar este împrumutat sau dat cu împrumut în temeiul unui acord de restituire a aceluiași activ sau a unui activ în mare parte același cedentului, el nu trebuie derecunoscut, întrucât cedentul păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate.

- (c) *Acorduri de răscumpărare și împrumutul titlurilor de valoare – dreptul de substituie.* În cazul în care un acord de răscumpărare la un preț fix sau la un preț egal cu prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului sau o tranzacție similară de împrumut de titluri de valoare conferă cesionarului dreptul de a substitui active similare și care au o valoare justă egală activului transferat la data răscumpărării, activul vândut sau împrumutat printr-o tranzacție de răscumpărare sau de împrumut de titluri de valoare nu se derecunoaște, întrucât cedentul păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate.
- (d) *Dreptul de prim refuz al răscumpărării la valoarea justă.* În cazul în care o entitate vinde un activ financiar și păstrează doar dreptul la un prim refuz de răscumpărare a activului transferat la valoarea justă în cazul în care cesionarul îl vinde ulterior, entitatea derecunoaște activul, întrucât a transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate.
- (e) *Tranzacție de vânzare fictivă.* Răscumpărarea unui activ financiar la scurt timp după ce a acesta fost vândut mai este denumită uneori vânzare fictivă. O astfel de răscumpărare nu împiedică derecunoașterea, cu condiția ca tranzacția inițială să îndeplinească cerințele privind derecunoașterea. Cu toate acestea, în cazul în care acordul de vânzare a unui activ financiar este încheiat în același timp cu un acord de răscumpărare a aceluiași activ la un preț fix sau la prețul de vânzare plus rentabilitatea creditorului, activul nu se derecunoaște.
- (f) *Opțiuni de vânzare și opțiuni de cumpărare care sunt foarte în bani.* În cazul în care un activ financiar transferat poate fi cerut spre răscumpărare de către cedent și opțiunea de cumpărare este foarte în bani, transferul nu se califică pentru derecunoaștere, întrucât cedentul păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate. În mod similar, în cazul în care activul financiar poate fi impus spre răscumpărare (vândut înapoi) de către cesionar și opțiunea de vânzare este foarte în bani, transferul nu se califică pentru derecunoaștere, întrucât cedentul păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate.
- (g) *Opțiuni de vânzare și opțiuni de cumpărare care sunt foarte în afara banilor.* Un activ financiar care este transferat numai ca obiect al unei opțiuni de vânzare foarte în afara banilor deținute de cesionar sau al unei opțiuni de cumpărare foarte în afara banilor deținute de cedent trebuie derecunoscut. Acest lucru se întâmplă deoarece cedentul a transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate.
- (h) *Active ușor de obținut care fac obiectul unei opțiuni de cumpărare care nu este nici foarte în bani, nici foarte în afara banilor.* În cazul în care o entitate deține o opțiune de cumpărare asupra unui activ care este ușor de obținut de pe piață, iar opțiunea nu este nici foarte în bani, nici foarte în afara banilor, activul se derecunoaște. Acest lucru se întâmplă deoarece entitatea (i) nici nu a reținut, dar nici nu a transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate și (ii) nu a pătrat controlul asupra activului. Cu toate acestea, în cazul în care activul nu este ușor de obținut pe piață, derecunoașterea este interzisă în funcție de valoarea activului care face obiectul opțiunii de cumpărare, întrucât entitatea a păstrat în acest caz controlul asupra activului.
- (i) *Active care nu sunt ușor de obținut și care fac obiectul unei opțiuni de vânzare vândute de o entitate, care nu este nici foarte în bani, nici foarte în afara banilor.* În cazul în care o entitate transferă un activ financiar care nu este ușor de obținut

▼ M2

pe piață și vinde o opțiune de vânzare care nu este foarte în afara banilor, entitatea nici nu păstrează, nici nu transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate, dată fiind opțiunea de vânzare vândută. Entitatea păstrează controlul asupra activului în cazul în care opțiunea de vânzare este suficient de valoroasă încât să îl împiedice pe cesionar să vândă activul, caz în care activul continuă să fie recunoscut în măsura continuării implicării cedentului (a se vedea alineatul AG44). Entitatea transferă controlul asupra activului în cazul în care opțiunea de vânzare nu este suficient de valoroasă încât să îl împiedice pe cesionar să vândă activul, caz în care activul se derecunoaște.

- (j) *Active care fac obiectul unei opțiuni de vânzare sau de cumpărare la valoarea justă sau al unui contract de răscumpărare la termen.* Transferul unui activ financiar care face obiectul numai al unei opțiuni de vânzare sau de cumpărare sau al unui contract de răscumpărare la termen cu un preț de exercitare sau de răscumpărare egal cu valoarea justă a activului financiar din momentul răscumpărării duce la derecunoaștere, întrucât a fost transferată cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate.
- (k) *Opțiuni de cumpărare sau de vânzare decontate în numerar.* O entitate evaluează transferul unui activ financiar care face obiectul unei opțiuni de cumpărare sau de vânzare sau al unui contract de răscumpărare la termen și care se va deconta în numerar pentru a determina dacă a păstrat sau dacă a transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate. În cazul în care entitatea nu a păstrat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate asupra activului transferat, ea determină dacă a păstrat controlul asupra activului transferat. Faptul că opțiunea de vânzare sau cea de cumpărare sau contractul de răscumpărare la termen prevăd decontarea în numerar nu înseamnă în mod automat că entitatea a transferat controlul [a se vedea alineatul AG44 și literele (g), (h) și (i) anterioare].
- (l) *Dispoziție de eliminare a conturilor.* O dispoziție de eliminare a conturilor este o opțiune de răscumpărare (la cererea emitentului) necondiționată care îi conferă unei entități dreptul de a pretinde înapoi activele transferate în anumite condiții. Cu condiția ca o astfel de opțiune să nu ducă nici la păstrarea, nici la transferarea celei mai mari părți a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate, ea împiedică derecunoașterea numai în măsura valorii care face obiectul răscumpărării (presupunând că cesionarul nu poate vinde activele). De exemplu, în cazul în care valoarea contabilă și încasările din transferul activelor de împrumut totalizează 100 000 UM și fiecare împrumut individual poate fi cerut pentru a fi restituit, dar valoarea totală a împrumuturilor care pot fi răscumpărate nu poate depăși 10 000 UM, 90 000 UM din valoarea împrumuturilor ar îndeplini condițiile pentru derecunoaștere.
- (m) *Opțiuni de lichidare.* O entitate, care poate fi cedentul, care gestionează active transferate poate deține o opțiune de lichidare care să îi permită să cumpere activele transferate rămase atunci când valoarea activelor în circulație scade sub un nivel specificat la care costul gestionării acelor active devine excesiv în raport cu beneficiile gestionării lor. Cu condiția ca o astfel de opțiune de lichidare să nu ducă nici la păstrarea, nici la transferarea celei mai mari părți a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate și ca cesionarul să nu poată vinde activele, se interzice derecunoașterea numai în măsura valorii activelor care fac obiectul opțiunii de cumpărare.
- (n) *Interese subordonate păstrate și garanții de credit.* O entitate îi poate furniza cesionarului o creștere a creditului acordându-i subordonarea totalității sau a unei părți din interesele păstrate în activul transferat. Sau entitatea îi poate furniza cesionarului o creștere a creditului sub forma unei garanții de credit care poate fi nelimitată sau limitată la o sumă specificată. În cazul în care entitatea păstrează cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate asupra activului transferat, activul continuă să fie recunoscut în întregime. În

▼ M2

cazul în care entitatea păstrează o parte, dar nu cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate, și păstrează, de asemenea, controlul, derecunoașterea este interzisă în măsura valorii în numerar sau în alte active pe care entitatea ar putea fi obligată să o achite.

- (o) *Contracte swap globale de randament.* O entitate poate să vândă un activ financiar unui cesionar și să încheie cu acesta un contract swap global de randament, în temeiul căruia toate fluxurile de trezorerie din plățile dobânzilor care decurg din activul suport se remit entității în schimbul achitării unei sume fixe sau a unei rate variabile, orice creștere sau scădere a valorii juste a activului suport fiind absorbită de entitate. Într-un astfel de caz, derecunoașterea activului în ansamblul său este interzisă.
- (p) *Contract swap pe rata dobânzii.* O entitate poate să transfere unui cesionar un activ financiar cu rată fixă și să încheie cu acesta un contract swap pe rata dobânzii, în temeiul căruia cesionarul trebuie să primească o rată fixă a dobânzii și să plătească o rată variabilă a dobânzii pe baza unei valori noționale care este egală cu valoarea principalului activului financiar transferat. Contractul swap pe rata dobânzii nu interzice derecunoașterea activului transferat, cu condiția ca plățile pentru contractul swap să nu fie condiționate de plățile efectuate pentru activul transferat.
- (q) *Contract swap pe rata dobânzii amortizabil.* O entitate poate să transfere unui cesionar un activ financiar cu rată fixă care este achitat în timp și să încheie cu acesta un contract swap pe rata dobânzii amortizabil, în temeiul căruia cesionarul primește o rată fixă a dobânzii și plătește o rată variabilă a dobânzii pe baza unei valori noționale. În cazul în care valoarea noțională a contractului swap se amortizează astfel încât devine egală cu valoarea principalului activului financiar transferat rămasă de plată în orice moment, contractul swap are, în general, ca rezultat păstrarea în mare parte de către entitate a riscului de rambursare anticipată, caz în care entitatea fie continuă să recunoască în întregime activul transferat, fie continuă să recunoască activul transferat în măsura continuării implicării sale. Invers, în cazul în care amortizarea valorii noționale a contractului swap nu este legată de valoarea principalului rămasă neplătită a activului transferat, un astfel de contract swap nu duce la păstrarea de către entitate a riscului de rambursare anticipată aferent activului. Prin urmare, nu interzice derecunoașterea activului transferat, cu condiția ca plățile aferente contractului swap să nu fie condiționate de plățile dobânzii efectuate pentru activul transferat, iar contractul swap să nu conducă la păstrarea în mare parte de către entitate a altor riscuri și beneficii semnificative inerente dreptului de proprietate asupra activului transferat.

AG52. Prezentul alineat ilustrează aplicarea abordării continuării implicării, atunci când continuarea implicării entității se referă la o parte a activului financiar.

Să presupunem că o entitate are un portofoliu de împrumuturi rambursabile în avans ale cărui cupon și rată efectivă a dobânzii este de 10 % și a cărui valoare a principalului și al cărui cost amortizat este de 10 000 UM. Entitatea încheie o tranzacție conform căreia, în schimbul unei plăți de 9 115 UM, cesionarul obține dreptul la 9 000 UM din toate încasările în principal plus dobânda aferentă la 9,5 %. Entitatea păstrează drepturile asupra a 1 000 UM din toate încasările în principal plus o dobândă aferentă la 10 %, plus o marjă suplimentară de 0,5 % pentru restul de 9 000 UM din principal. Încasările aferente rambursărilor anticipate se repartizează între entitate și cesionar proporțional la rata de 1:9, dar orice neexecutare la termen se deduce din participația de 1 000 UM a entității până la epuizarea participației respective. Valoarea justă a împrumuturilor la data tranzacției este de 10 100 UM, iar valoarea justă estimată a marjei suplimentare de 0,5 % este de 40 UM.

Entitatea determină că a transferat o mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate (de exemplu, o mare parte a riscului de rambursare anticipată), dar și că a păstrat o mare parte a riscurilor și a beneficiilor inerente dreptului de proprietate (grație participației subordonate păstrate) și că a păstrat controlul. Se aplică, prin urmare, abordarea continuării implicării.

▼ M2

Pentru aplicarea prezentului standard, entitatea analizează tranzacția ca (a) o reținere a unei participații păstrate complet proporționale cu 1 000 UM, plus (b) subordonarea participației păstrate pentru a furniza cesionarului o creștere a creditului în cazul unor eventuale pierderi din credit.

Entitatea calculează că 9 090 UM (90 % din 10 100 UM) din contravaloarea primită de 9 115 UM reprezintă contravaloarea unei părți exact proporționale de 90 %. Restul contravalorii încasate (25 UM) reprezintă contravaloarea încasată pentru subordonarea participației păstrate pentru a furniza cesionarului o creștere a creditului în cazul unor eventuale pierderi din credit. De asemenea, marja suplimentară de 0,5 % reprezintă contravaloarea primită pentru creșterea creditului. Prin urmare, contravaloarea totală încasată pentru creșterea creditului este de 65 UM (25 UM + 40 UM).

Entitatea calculează câștigul sau pierderea aferentă vânzării a 90 % din fluxurile de trezorerie. Presupunând că valorile juste separate pentru partea de 10 % transferată și pentru cea de 90 % păstrată nu sunt disponibile la data transferului, entitatea repartizează valoarea contabilă a activului în conformitate cu alineatul (28) după cum urmează:

	<i>Valoarea justă estimată</i>	<i>Procentaj</i>	<i>Valoarea contabilă repartizată</i>
Partea transferată	9 090	90 %	9 000
Partea păstrată	1 010	10 %	1 000
Total	10 100		10 000

Entitatea își calculează câștigul sau pierderea din vânzarea a 90 % din fluxurile de trezorerie prin deducerea valorii contabile repartizată a părții transferate din contravaloarea încasată, respectiv 90 UM (9 090 UM – 9 000 UM). Valoarea contabilă a părții reținute de entitate este de 1 000 UM.

În plus, entitatea recunoaște continuarea implicării sale care rezultă din subordonarea participației păstrate pentru cazurile de pierderi din credit. Prin urmare, ea recunoaște un activ de 1 000 UM (valoarea maximă a fluxurilor de trezorerie pe care nu ar încasa-o în cadrul subordonării) și un pasiv asociat de 1 065 UM (care este valoarea maximă a fluxurilor de trezorerie pe care nu ar încasa-o în cadrul subordonării, respectiv 1 000 UM plus valoarea justă a subordonării de 65 UM).

Entitatea utilizează toate informațiile precedente pentru contabilizarea tranzacției după cum urmează:

	<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
Activul original	–	9 000
Activ recunoscut pentru subordonare sau participația reziduală	1 000	–
Activ corespunzând contravalorii încasate ca marjă suplimentară	40	–
Profit sau pierdere (câștig realizat la transfer)	–	90
Pasiv	–	1 065
Numerar încasat	9 115	–
Total	10 155	10 155

Imediat după tranzacție, valoarea contabilă a activului este de 2 040 UM, care cuprinde 1 000 UM, reprezentând costul repartizat al părții păstrate, și 1 040 UM, reprezentând continuarea suplimentară a implicării entității care rezultă din subordonarea participației sale păstrate pentru cazurile de pierderi din credit (care include marja suplimentară de 40 UM).

▼ M2

În perioadele ulterioare, entitatea recunoaște contravaloarea încasată pentru creșterea creditului (65 UM) pe baza proporționării în timp, angajează dobânzi pentru activul recunoscut utilizând metoda dobânzii efective și recunoaște orice depreciere a creditului pentru activele recunoscute. Pentru a exemplifica situația din urmă, să presupunem să în anul următor se înregistrează o pierdere prin deprecierea creditului din împrumuturile suport de 300 UM. Entitatea își reduce activul recunoscut cu 600 UM (300 UM pentru participația sa păstrată și 300 UM pentru continuarea suplimentară a implicării care rezultă din subordonarea participației păstrate pentru cazuri de pierderi din credit) și își reduce pasivul recunoscut cu 300 UM. Rezultatul net este o cheltuială care se înregistrează în contul de profit și pierdere reprezentând o depreciere a creditului de 300 UM.

Cumpărarea sau vânzarea standard a unui activ financiar [alineatul (38)]

- AG53. Cumpărarea sau vânzarea standard a unui activ financiar se recunoaște utilizându-se principiul contabilizării la data tranzacționării sau cel al contabilizării la data decontării, în conformitate cu alineatele AG55 și AG 56. Metoda utilizată se aplică în mod consecvent pentru toate cumpărările și vânzările de active financiare care aparțin aceleiași categorii de active financiare ca și cea definită la alineatul (9). În acest scop, activele deținute pentru tranzacționare alcătuiesc o categorie separată de activele desemnate la valoarea justă prin intermediul contului de profit și pierdere.
- AG54. Un contract care prevede sau permite decontarea netă a modificării valorii contractului nu este un contract standard. Un astfel de contract se contabilizează ca instrument derivat în perioada dintre data tranzacționării și data decontării.
- AG55. Data tranzacționării este data la care o entitate se angajează să cumpere sau să vândă un activ. Contabilizarea la data tranzacției se referă la (a) recunoașterea unui activ care urmează a fi primit sau a unui pasiv de a plăti pentru acesta la data tranzacționării și (b) derecunoașterea unui activ care este vândut, recunoașterea oricărui câștig sau oricărei pierderi din cedare și recunoașterea unei creanțe din partea cumpărătorului pentru plată la data tranzacționării. În general, nu se angajează dobândă pentru activ și pasivul corespunzător până la data decontării, atunci când se transferă titlul.
- AG56. Data decontării este data la care un activ este livrat către sau de către o entitate. Contabilizarea la data decontării se referă la (a) recunoașterea unui activ în ziua în care este primit de către entitate și (b) derecunoașterea unui activ și recunoașterea oricărui câștig sau oricărei pierderi din cedare în ziua în care activul este livrat de către entitate. În cazul în care se aplică principiul contabilizării la data decontării, o entitate contabilizează orice modificare a valorii juste a activului care urmează a fi primit în perioada dintre data tranzacționării și data decontării în același mod în care contabilizează activul achiziționat. Cu alte cuvinte, modificarea valorii nu se recunoaște în cazul activelor înregistrate la cost sau la costul amortizat; ea se recunoaște în contul de profit și pierdere în cazul activelor clasificate ca active financiare la valoare justă prin contul de profit și pierdere; și se recunoaște în capitalurile proprii în cazul activelor clasificate ca disponibile pentru vânzare.

Derecunoașterea unui pasiv financiar [alineatele (39)-(42)]

- AG57. Un pasiv financiar (sau o parte a acestuia) se stinge în momentul în care debitorul fie:
- (a) lichidează pasivul respectiv (sau o parte a acestuia) plătind creditorului, în mod normal în numerar, alte active financiare, bunuri sau servicii
 - sau
 - (b) este eliberat în mod legal de responsabilitatea primară pentru acel pasiv (sau o parte a lui) fie pe cale judiciară, fie de către creditor. (Această condiție poate fi îndeplinită chiar și în cazul în care debitorul a furnizat o garanție).
- AG58. Atunci când emitentul unui instrument de datorie răscumpără acel instrument, datoria este stinsă chiar și în cazul în care emitentul este

▼ **M2**

- formator de piață pentru instrumentul respectiv sau intenționează să îl vândă din nou în viitorul apropiat.
- AG59. Plata către un terț, inclusiv către un trust (denumită uneori „ștergere în fond a datoriilor”), nu poate, în sine, să îl scutească pe debitor de obligația sa primară față de creditor, în absența unei decizii juridice în acest sens.
- AG60. În cazul în care un debitor plătește un terț pentru ca acesta să își asume o obligație și notifică creditorului său faptul că terțul și-a asumat obligația datoriei respective, debitorul nu recunoaște obligația datoriei decât în cazul în care este îndeplinită condiția specificată la alineatul AG57 litera (b). În cazul în care debitorul plătește un terț pentru ca acesta să își asume o obligație și obține o scutire legală din partea creditorului său, debitorul se consideră că a stins datoria. Cu toate acestea, în cazul în care debitorul convine să efectueze plăți în contul datoriei către terț sau direct către creditorul inițial, debitorul recunoaște o nouă obligație datorie către terț.
- AG61. Cu toate că scutirea legală, indiferent dacă a fost obținută pe cale juridică sau direct din partea creditorului, duce la derecunoașterea unui pasiv, entitatea poate recunoaște un nou pasiv în cazul în care nu sunt îndeplinite criteriile de derecunoaștere de la alineatele (15)-(37) pentru activele financiare transferate. În cazul în care nu sunt îndeplinite criteriile specificate, activele transferate nu trebuie derecunoscute, iar entitatea recunoaște un nou pasiv legat de activele transferate.
- AG62. În sensul alineatului (40), condițiile sunt complet diferite în cazul în care valoarea curentă actualizată a fluxurilor de trezorerie în conformitate cu noile condiții, inclusiv onorariile plătite net de orice onorarii încasate, și actualizate utilizându-se rata efectivă a dobânzii inițială, este diferită cu cel puțin 10 % față de valoarea curentă actualizată a fluxurilor de trezorerie rămase din pasivul financiar inițial. În cazul în care un schimb de instrumente de datorie sau modificarea condițiilor se contabilizează ca stingere, orice costuri sau onorarii generate se recunosc ca făcând parte din profitul sau pierderea rezultate în urma stingerii. În cazul în care schimbul sau modificarea nu se contabilizează ca stingere, orice costuri sau onorarii generate modifică valoarea contabilă a pasivului și se amortizează pe parcursul termenului rămas al pasivului modificat.
- AG63. În unele cazuri, un creditor îl scutește pe debitor de obligația prezentă de a efectua plăți, dar debitorul își asumă o obligație-garanție de a plăti în caz de neîndeplinire a obligației de către partea care își asumă responsabilitatea primară. În acest caz, debitorul:
- (a) recunoaște un nou pasiv financiar pe baza valorii juste a obligației sale legate de garanție
 - și
 - (b) recunoaște un câștig sau o pierdere pe baza diferenței dintre (i) încasările realizate și (ii) valoarea contabilă a pasivului financiar inițial minus valoarea justă a noului pasiv financiar.

Evaluarea [alineatele (43)-(70)]*Evaluarea inițială a activelor financiare și a pasivelor financiare [alineatul (43)]*

- AG64. Valoarea justă a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este în mod normal prețul de tranzacționare (respectiv valoarea justă a contravalorii plătite sau încasate, a se vedea, de asemenea, alineatul AG76). Cu toate acestea, în cazul în care o parte din contravaloarea plătită sau încasată corespunde unui alt element decât instrumentul financiar, valoarea justă a instrumentului financiar se estimează utilizându-se o tehnică de evaluare (a se vedea alineatele AG74-AG79). De exemplu, valoarea justă a unui împrumut sau a unei creanțe pe termen lung care nu este purtător (purtătoare) de dobândă se poate estima ca fiind valoarea prezentă a tuturor încasărilor viitoare în numerar actualizate utilizând rata sau ratele dobânzilor care prevalează pe piață pentru un instrument similar

▼ M2

(similar în privința monezii, a termenului, a tipului ratei dobânzii și în alte privințe) cu un rating similară al creditului. Orice valoare împrumutată în plus constituie o cheltuială sau o reducere a venitului, cu excepția cazului în care se califică pentru recunoașterea ca alt tip de activ.

- AG65. În cazul în care o entitate este sursa unui împrumut purtător al unei rate a dobânzii în afara pieței (de exemplu, 5 % atunci când rata pe piață este de 8 %) și încasează un comision de vânzare drept compensare, entitatea recunoaște împrumutul la valoarea sa justă, respectiv net de comisionul încasat. Entitatea înregistrează diferența în contul de profit și pierdere utilizând metoda ratei efective a dobânzii.

Evaluarea ulterioară a activelor financiare [alineatele (45) și (46)]

- AG66. În cazul în care un instrument financiar care a fost recunoscut anterior ca activ financiar se evaluează la valoarea justă și valoarea sa justă scade sub zero, el devine pasiv financiar în conformitate cu alineatul (47).
- AG67. Exemplul următor ilustrează contabilizarea costurilor de tranzacționare pentru evaluarea inițială și ulterioară a unui activ financiar disponibil pentru vânzare. Un activ se achiziționează în schimbul a 100 UM plus un comision de cumpărare de 2 UM. Inițial, activul se recunoaște la valoarea de 102 UM. Data următoarei raportări financiare survine o zi mai târziu, când prețul cotate pe piață al activului este 100 UM. În cazul în care s-ar vinde acel activ, s-ar achita un comision de 3 UM. La acea dată, activul este evaluat la 100 UM (fără a se lua în calcul posibilul comision la vânzare) și se recunoaște în capitalurile proprii o pierdere de 2 UM. În cazul în care activul financiar disponibil pentru vânzare are prevăzute plăți fixe sau determinabile, costurile de tranzacționare se amortizează prin contul de profit și pierdere utilizându-se metoda ratei efective a dobânzii. În cazul în care activul financiar disponibil pentru vânzare nu are prevăzute plăți fixe sau determinabile, costurile de tranzacționare se recunosc în contul de profit și pierdere la derecunoașterea activului sau la deprecierea acestuia.
- AG68. Instrumentele clasificate ca împrumuturi sau creanțe se evaluează la costul amortizat indiferent dacă entitatea intenționează sau nu să le păstreze până la scadență.

Considerații privind evaluarea la valoare justă [alineatele (48) și (49)]

- AG69. Definiția valorii juste se bazează pe presupunerea că o entitate respectă principiul continuității activității fără a avea nici o intenție sau necesitate de a o lichida, de a-și restrânge semnificativ amploarea activităților sau de a încheia o tranzacție în termeni defavorabili. Prin urmare, valoarea justă nu este suma pe care o entitate ar primi-o sau ar plăti-o în caz de tranzacție forțată, de lichidare involuntară sau de vânzare în condiții de executare silită. Cu toate acestea, valoarea justă reflectă calitatea creditului instrumentului respectiv.
- AG70. Prezentul standard utilizează termenii „preț oferit” și „preț cerut” (denumit uneori și „prețul ofertei curente”) în contextul prețurilor cotate pe piață, iar termenul „plaja de licitare” se referă numai la costurile de tranzacționare. Alte modificări necesare pentru a ajunge la valoarea justă (de exemplu, în funcție de riscul de credit al celeilalte părți) nu sunt incluse în termenul „plaja de licitare”.

Piață activă: prețul cotate

- AG71. Un instrument financiar este considerat cotate pe o piață activă în cazul în care prețurile cotate sunt disponibile ușor și în mod regulat la o bursă de valori, un dealer, un broker, un grup din sectorul respectiv de activitate, un serviciu de stabilire a prețurilor sau o agenție de reglementare și în care aceste prețuri reprezintă tranzacții reale desfășurate în mod regulat pe piață în condiții de concurență normale. Valoarea justă se definește în termenii unui preț convenit între un cumpărător și un vânzător interesați care acționează amândoi din proprie voință și în condiții de concurență normale. Obiectivul determinării valorii juste a unui instrument financiar tranzacționat pe o piață activă este acela de a ajunge la un preț la care ar avea loc tranzacția la data bilanțului pentru acel

▼ M2

instrument (respectiv fără modificarea instrumentului sau a formei acestuia) pe cea mai avantajoasă piață activă la care are acces imediat entitatea. Cu toate acestea, entitatea modifică prețul de pe piața cea mai avantajoasă pentru a reflecta orice diferențe în ceea ce privește riscul de credit al celeilalte părți între instrumentele tranzacționate pe acea piață și cel care este evaluat. Existența cotațiilor de preț publicate pe o piață activă este cea mai bună dovadă a valorii juste, astfel că, atunci când există, ele sunt utilizate pentru evaluarea activelor sau a pasivelor financiare.

- AG72. Prețul adecvat cotate pe piață pentru un activ deținut sau pentru un pasiv care va fi emis este în mod obișnuit prețul oferit curent, iar pentru un activ care urmează a fi achiziționat sau pentru un pasiv deținut, prețul cerut. Atunci când o entitate deține active și pasive care prezintă riscuri de piață care se compensează, ea poate utiliza prețurile medii de pe piață ca bază de calcul a valorilor juste pentru pozițiile de risc care se compensează și poate aplica prețul oferit sau cerut, după caz, pentru poziția netă deschisă. Atunci când nu sunt disponibile prețurile oferite și cerute actuale, prețul celei mai recente tranzacții furnizează dovada valorii juste actuale, cu condiția să nu fi existat modificări semnificative ale condițiilor economice din momentul tranzacției. În cazul în care condițiile s-au modificat din momentul tranzacției (de exemplu, în cazul modificării ratei dobânzii cu risc zero în urma celei mai recente cotații de preț pentru o obligațiune corporativă), valoarea justă reflectă modificarea condițiilor cu referire la prețurile sau ratele actuale pentru instrumente financiare similare, după caz. În mod similar, în cazul în care entitatea poate demonstra că prețul de la ultima tranzacție nu reprezintă valoarea justă (de exemplu, pentru că a reflectat suma pe care entitatea ar plăti-o sau ar încasa-o în caz de tranzacție forțată, de lichidare involuntară sau de vânzare în condiții de executare silită), prețul respectiv poate fi modificat. Valoarea justă a unui portofoliu de instrumente financiare se obține înmulțind numărul de unități ale instrumentului financiar cu prețul său cotate pe piață. În cazul în care nu există o cotație de preț publicată pe o piață activă pentru un instrument financiar în ansamblul său, dar există piețe active pentru părțile sale componente, valoarea justă se determină pe baza prețurilor de piață relevante ale părților componente.

- AG73. În cazul în care pe o piață activă este cotate o rată (în loc să fie cotate un preț), entitatea utilizează acea rată cotate pe piață ca pe o informație ce trebuie luată în calcul într-o tehnică de evaluare pentru determinarea valorii juste. În cazul în care rata cotate pe piață nu include riscul de credit sau alți factori pe care participanții pe piață i-ar include în evaluarea instrumentului, entitatea face o ajustare pentru a ține seama de acești factori.

Absența unei piețe active: tehnică de evaluare

- AG74. În cazul în care piața pentru un instrument financiar nu este activă, o entitate stabilește valoarea justă a acestuia utilizând o tehnică de evaluare. Tehnicile de evaluare includ utilizarea unor tranzacții recente de pe piață în condiții de concurență normale, între parteneri care acționează în deplină cunoștință de cauză și din proprie voință, în cazul în care astfel de tranzacții sunt disponibile, referiri la valoarea justă actuală a unui alt instrument identic în substanță, analize ale fluxurilor de trezorerie actualizate și modele de analizare a opțiunilor. În cazul în care există o tehnică de evaluare utilizată în mod obișnuit de participanții pe piață pentru stabilirea prețului instrumentelor și s-a demonstrat că tehnica respectivă furnizează estimări de preț realiste pentru tranzacțiile care se desfășoară pe piața reală, entitatea utilizează tehnica respectivă.
- AG75. Obiectivul utilizării unei tehnici de evaluare este stabilirea prețului de tranzacționare care ar fi fost obținut la data evaluării într-un schimb desfășurat în condiții de concurență normale și motivat de considerente economice normale. Valoarea justă se estimează pe baza rezultatelor unei tehnici de evaluare care utilizează la maximum informațiile de pe piață și care se bazează cel mai puțin pe informații specifice entității. O tehnică de evaluare se consideră că ajunge la o estimare realistă a valorii juste în cazul în care (a) reflectă în mod rezonabil modul în care se preconizează că piața va evalua instrumentul în cauză și (b) informațiile utilizate în aplicarea tehnicii de evaluare reprezintă în mod rezonabil așteptările pieței și factorii de risc și de randament inerenti instrumentului financiar.

▼ M2

AG76. Prin urmare, o tehnică de evaluare (a) încorporează toți factorii pe care participanții de pe piață i-ar lua în considerare la stabilirea prețului și (b) este conformă cu metodologiile economice acceptate pentru stabilirea prețurilor instrumentelor financiare. Periodic, entitățile calibrează tehnica de evaluare și îi testează valabilitatea utilizând prețuri observate în cadrul unor tranzacții curente de pe piață pentru același instrument (respectiv fără a modifica instrumentul sau forma acestuia) sau pe baza oricăror informații observabile și disponibile pe piață. O entitate obține informații despre piață în mod consecvent de pe aceeași piață în care a fost emis sau cumpărat instrumentul. Cea mai bună dovadă a valorii juste a unui instrument financiar la recunoașterea inițială este prețul de tranzacționare (respectiv valoarea justă a contravalorii plătite sau primite), cu excepția cazului în care valoarea justă a celui instrument este pusă în evidență prin compararea cu alte tranzacții curente observabile pe piață pentru același instrument (respectiv fără modificarea acestuia sau a formei acestuia) sau pe baza unei tehnici de evaluare ale cărei variabile cuprind numai informații de pe piețele observabile.

▼ M8

AG 76A. Evaluarea ulterioară a activului sau pasivului financiar și recunoașterea ulterioară a câștigurilor și pierderilor sunt conforme cu cerințele din prezentul standard. Aplicarea punctului AG76 poate avea ca rezultat nerecunoașterea nici unui câștig sau pierdere la recunoașterea inițială a unui activ sau pasiv financiar. Într-un astfel de caz, IAS 39 prevede ca un câștig sau o pierdere să fie recunoscută după recunoașterea inițială numai în măsura în care rezultă din modificarea unui factor (inclusiv timpul) luat în considerare de operatorii de piață la stabilirea unui preț.

▼ M2

AG77. Achiziția sau emiterea inițială a unui activ financiar sau generarea unui pasiv financiar este o tranzacție pe piață care constituie baza pentru evaluarea valorii juste a instrumentului financiar. În special în cazul în care instrumentul financiar este un instrument de datorie (cum ar fi un împrumut), valoarea sa justă se poate determina făcând referire la condițiile de pe piață care au existat la data achiziției sau emiterii sale și la condițiile actuale de pe piață sau la ratele actuale ale dobânzilor aplicate de către entitate sau de către alte entități pentru instrumente de datorie similare (respectiv cu scadență rămasă, grafic al fluxurilor de trezorerie, monedă, risc de credit, bază a dobânzii și garanții similare). Alternativ, cu condiția să nu existe nici o modificare a riscului de credit al debitorului și a plajelor de credit aplicabile după emiterea instrumentului de datorie, se poate genera o estimare a ratei actuale a dobânzii de pe piață utilizându-se o rată-etalon a dobânzii care să reflecte o mai bună calitate a creditului decât instrumentul de datorie suport, păstrând constantă plaja creditului și efectuând modificările necesare pentru a ține seama de fluctuațiile ratei-etalon a dobânzii începând de la data emiterii. În cazul în care condițiile s-au modificat față de cele existente la momentul celei mai recente tranzacții de pe piață, modificarea corespunzătoare a valorii juste a instrumentului financiar care este evaluat se determină făcând referire la prețurile sau la ratele curente ale instrumentelor financiare similare, ajustate corespunzător pentru a ține seama de diferențele în raport cu instrumentul evaluat.

AG78. Este posibil să nu fie disponibile aceleași informații la fiecare dată de evaluare. De exemplu, la data la care o entitate face un împrumut sau achiziționează un instrument de datorie care nu este tranzacționat în mod activ, entitatea are un preț de tranzacționare care este, în același timp, și prețul pieței. Cu toate acestea, este posibil să nu fie disponibile nici un fel de informații de tranzacționare noi la data următoarei evaluări și, deși entitatea poate determina nivelul general la ratelor dobânzilor de pe piață, ea nu poate să cunoască ce nivel al riscului de credit sau al altor riscuri ar fi luate în considerare de participanții la piață la stabilirea prețului instrumentului la data respectivă. O entitate poate să nu aibă informații referitoare la tranzacțiile recente pentru a determina o plajă de credit adecvată pentru o rată de bază a dobânzii care să fie utilizată pentru a stabili rata de actualizare în vederea calculării valorii curente. Este rezonabil să se presupună, în absența unor dovezi care să susțină contrariul, că nu au avut loc modificări ale plajei existente la data la care s-a făcut împrumutul. Cu toate acestea, entitatea se presupune că trebuie să

▼ M2

facă eforturi rezonabile pentru a determina dacă există sau nu dovezi ale modificării unor astfel de factori. În cazul în care există dovezi ale unei modificări, entitatea trebuie să ia în considerare efectele modificării respective la determinarea valorii juste a instrumentului financiar.

- AG79. La aplicarea analizei valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie, o entitate utilizează una sau mai multe rate de actualizare egale cu ratele de randament care prevalează pentru instrumentele financiare cu condiții și caracteristici identice, inclusiv calitatea de credit a instrumentului, termenul rămas pentru care este fixată rata contractuală a dobânzii, termenul rămas până la rambursarea principalului și moneda în care se efectuează plățile. Creanțele și datoriile pe termen scurt care nu au o rată specificată a dobânzii pot fi evaluate la valoarea inițială de pe factură, în cazul în care efectul actualizării este neglijabil.

Absența unei piețe active: instrumente de capitaluri proprii

- AG80. Valoarea justă a investițiilor în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preț cotelat pe o piață activă și în instrumentele derivate care sunt legate de ele și trebuie decontate prin furnizarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotelat [a se vedea alineatul (46) litera (c) și alineatul (47)] se poate evalua în mod fiabil în cazul în care (a) variabilitatea gamei de estimări rezonabile ale valorii juste este nesemnificativă pentru acel instrument sau (b) probabilitățile diferitelor estimări din acea gamă pot fi evaluate în mod rezonabil și pot fi utilizate la estimarea valorii juste.

- AG81. Există multe situații în care variabilitatea gamei de estimări rezonabile a valorilor juste ale investițiilor în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preț cotelat pe piață și în instrumente derivate care sunt legate de ele și care trebuie decontate prin furnizarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotelat [a se vedea alineatul (46) litera (c) și alineatul (47)] este probabil să fie nesemnificativă. În mod normal, se poate estima valoarea justă a unui activ financiar pe care entitatea l-a achiziționat de la un partener extern. Cu toate acestea, în cazul în care gama de estimări rezonabile ale valorii juste este semnificativă și probabilitățile diferitelor estimări nu pot fi evaluate în mod rezonabil, i se interzice unei entități să evalueze instrumentul la valoarea sa justă.

Date pentru tehnicile de evaluare

- AG82. O tehnică adecvată pentru evaluarea valorii juste a unui anumit instrument financiar ar încorpora date observabile de pe piață privind condițiile de pe piață și alți factori care ar putea afecta valoarea justă a instrumentului. Valoarea justă a instrumentului financiar se va baza pe unul sau mai mulți dintre factorii următori (și poate și pe alții):

- (a) *Valoarea timp a banilor (respectiv dobânda la rata de bază sau la o rată cu risc zero)*. Ratele de bază ale dobânzilor se pot deriva de obicei din prețurile observabile ale obligațiunilor guvernamentale și sunt adesea cotate în publicațiile financiare. Aceste rate variază de obicei în funcție de datele prevăzute ale fluxurilor de trezorerie prognozate de-a lungul unei curbe a randamentului ratelor dobânzilor pentru diferite scadențe. Din motive de ordin practic, o entitate poate utiliza o rată generală, care este acceptată și ușor observabilă, cum ar fi LIBOR sau i rata de swap, drept rată etalon. (Deoarece o rată cum este LIBOR nu este o rată a dobânzii cu risc zero, ajustarea adecvată a riscului de credit pentru instrumentul financiar respectiv se determină pe baza riscului său de credit în raport cu riscul de credit inclus în rata etalon). În unele țări, obligațiunile guvernamentale ale guvernului central pot să compoartă un risc de credit semnificativ și pot, prin urmare, să nu furnizeze o rată de bază etalon stabilă pentru instrumentele denominate în moneda respectivă. Unele entități din astfel de țări pot să aibă o mai bună poziție a creditului și o rată a dobânzii pentru mai mică decât guvernul central. În astfel de cazuri, ratele de bază ale dobânzilor se determină în mod mai adecvat făcând referire la ratele dobânzilor pentru obligațiunile corporative cel mai bine cotate emise în moneda acelei jurisdicții.

▼M2

- (b) *Riscul de credit*. Efectul riscului de credit asupra valorii juste (respectiv prima peste rata de bază a dobânzii pentru riscul de credit) poate fi extras din prețurile observabile pe piață ale instrumentelor tranzacționate, instrumente care au diferite calități ale creditului sau din rate ale dobânzilor observabile practicate de creditorii pentru împrumuturi cu diferite ratinguri ale creditului.
- (c) *Cursuri de schimb valutar*. Există piețe valutare active pentru majoritatea valutilor importante, iar prețurile sunt cotate zilnic în publicațiile financiare.
- (d) *Prețurile mărfurilor*. Există prețuri observabile de piață pentru multe tipuri de mărfuri.
- (e) *Prețurile capitalurilor proprii*. Prețurile (și indicii prețurilor) instrumentelor de capitaluri proprii tranzacționate sunt ușor observabile pe anumite piețe. Tehnicile care se bazează pe valoarea curentă pot fi utilizate pentru evaluarea prețurilor de piață curente ale instrumentelor de capitaluri proprii pentru care nu există prețuri observabile.
- (f) *Volatilitatea (respectiv amploarea fluctuațiilor viitoare ale prețurilor instrumentelor financiare și ale altor elemente)*. Volatilitatea elementelor tranzacționate în mod activ poate fi, în mod normal, evaluată fiabil pe baza datelor istorice de pe piață sau utilizându-se volatilitățile implicite ale prețurilor curente de pe piață.
- (g) *Riscul de rambursare anticipată și riscul de răscumpărare*. Ritmul prognozat de rambursare a activelor financiare și ritmul prognozat de răscumpărare a pasivelor financiare se pot estima pe baza datelor istorice. [Valoarea justă a unui pasiv financiar care poate fi răscumpărat de către cealaltă parte nu poate fi mai mică decât valoarea curentă a sumei de răscumpărare – a se vedea alineatul (49)].
- (h) *Costurile de gestionare a unui activ financiar sau a unui pasiv financiar*. Costurile de gestionare se pot estima prin comparație cu comisioanele actuale percepute de alți participanți pe piață. În cazul în care costurile de gestionare a unui activ financiar sau a unui pasiv financiar sunt semnificative și ceilalți participanți de pe piață se confruntă cu costuri comparabile, emitentul trebuie să ia în considerare la determinarea valorii juste a acelui activ financiar sau a acelui pasiv financiar. Este probabil ca valoarea justă la începerea unui drept contractual la comisioane viitoare să fie egală cu costurile de acordare a dreptului plătite pentru acestea, cu excepția cazului în care comisioanele viitoare și costurile aferente acestora sunt disproporționate în raport cu valorile comparabile de pe piață.

Câștiguri și pierderi [alineatele (55)-(57)]

AG83. Entitățile aplică IAS 21 activelor financiare și pasivelor financiare care sunt elemente monetare în conformitate cu IAS 21 și care sunt denumite în valută. În conformitate cu IAS 21, orice câștiguri și pierderi din diferențele de curs valutar pentru active montare și pasive monetare se recunosc în contul de profit și pierdere. O excepție este un element monetar desemnat ca instrument de acoperire fie într-o operațiune de acoperire a fluxurilor de trezorerie [a se vedea alineatele (95)-(101)], fie într-o operațiune de acoperire a unei investiții nete [a se vedea alineatul (102)]. În scopul recunoașterii câștigurilor sau a pierderilor din diferențe de curs valutar în conformitate cu IAS 21, un activ financiar monetar disponibil pentru vânzare este tratat ca și cum ar fi înregistrat la costul amortizat în valută. În consecință, pentru un astfel de activ financiar, diferențele de schimb rezultate din modificarea costului amortizat se recunosc în contul de profit și pierdere, iar toate celelalte modificări ale valorii contabile se recunosc în conformitate cu alineatul (55) litera (b). În cazul activelor financiare disponibile pentru vânzare care nu sunt elemente monetare în conformitate cu IAS 21 (de exemplu, instrumentele de capitaluri proprii), câștigurile sau pierderile care se recunosc direct în capitalurile proprii în conformitate cu alineatul (55) litera (b) includ orice componentă de schimb valutar asociată. În cazul în care există o relație de acoperire între un

▼ M2

activ monetar nederivat și un pasiv monetar nederivat, fluctuațiile componente de curs valutar a acelor instrumente financiare se recunosc în contul de profit și pierdere.

Deprecierea și irecuperabilitatea activelor financiare [alineatele (58)-(70)]

Active financiare înregistrate la cost amortizat [alineatele (63)-(65)]

- AG84. Deprecierea unui activ financiar înregistrat la costul amortizat se evaluează utilizându-se rata inițială efectivă a dobânzii a instrumentului financiar, deoarece actualizarea la rata actuală a dobânzii de pe piață ar impune, de fapt, evaluarea activelor financiare la valoarea lor justă care se evaluează altminteri la costul amortizat. În cazul în care condițiile unui împrumut, ale unei creanțe sau ale unei investiții păstrate până la scadență se renegociază sau se modifică în alt fel din cauza unor dificultăți financiare ale debitorului sau ale emitentului, deprecierea se evaluează utilizându-se rata inițială efectivă a dobânzii de dinainte de modificarea condițiilor. Fluxurile de trezorerie aferente creanțelor pe termen scurt nu se actualizează în cazul în care efectul actualizării este nesemnificativ. În cazul în care un împrumut, o creanță sau o investiție păstrată până la scadență are o rată variabilă a dobânzii, rata de actualizare pentru evaluarea oricăror pierderi din depreciere în conformitate cu alineatul (63) este rata efectivă actuală a dobânzii determinată în conformitate cu prevederile contractului. În practică, un creditor poate evalua deprecierea unui activ financiar înregistrat la costul amortizat pe baza valorii juste a unui instrument utilizând un preț observabil pe piață. Calcularea valorii actuale a fluxurilor de trezorerie viitoare preconizate ale unui activ financiar depus ca garanție reflectă fluxurile de trezorerie care ar putea rezulta dintr-o executare silită minus costurile de obținere și de vânzare a garanției reale, indiferent dacă executarea silită este sau nu probabilă.
- AG85. Procesul de estimare a deprecierei ia în considerare toate expunerile la riscul de credit, nu numai pe cele legate de slaba calitate a creditului. De exemplu, în cazul în care o entitate utilizează un sistem intern de evaluare a creditului, ea ține seama de toate notele obținute de credit și nu doar de cele care reflectă o depreciere severă a acestuia.
- AG86. Procesul de estimare a valorii unei pierderi din depreciere poate duce la obținerea unei singure valori sau a unei game de valori posibile. În cel din urmă caz, entitatea recunoaște o pierdere din depreciere egală cu cea mai bună estimare din cadrul gamei în cauză (*), ținând seama de toate informațiile relevante disponibile înainte de publicarea situațiilor financiare și referitoare la condițiile existente la data bilanțului.
- AG87. În scopul evaluării colective a deprecierei, activele financiare sunt grupate pe baza caracteristicilor de risc de credit similare care semnaleză capacitatea debitorului de a plăti toate sumele datorate în conformitate cu termenii contractuali (de exemplu, pe baza estimării riscului de credit sau a unui proces de evaluare a creditului care ia în considerare tipul activului, sectorul de activitate, localizarea geografică, tipul de garanție reală, o eventuală întârziere la plată și alți factori relevanți). Caracteristicile alese sunt relevante în vederea estimării fluxurilor de trezorerie viitoare pentru grupuri de astfel de active pentru că semnaleză capacitatea debitorului de a plăti toate sumele datorate în conformitate cu termenii contractuali ai activelor evaluate. Cu toate acestea, probabilitatea de pierdere și alte statistici de pierdere diferă la nivelul grupului între (a) activele care au fost evaluate individual pentru detectarea deprecierei și s-a constatat că nu sunt depreciate și (b) activele care nu au fost evaluate individual pentru detectarea deprecierei, cu rezultatul că se poate solicita deprecierea unei alte valori. În cazul în care o entitate nu deține un grup de active cu caracteristici de risc similare, ea nu trebuie să efectueze evaluarea suplimentară.
- AG88. Pierderile din depreciere recunoscute la nivelul grupului constituie un pas intermediar până la identificarea pierderilor din depreciere pentru

(*) Alineatul (39) din IAS 37 cuprinde indicații privind determinarea celei mai bune estimări dintr-o gamă de rezultate posibile.

▼ M2

activele individuale din cadrul grupului de active financiare evaluate colectiv pentru detectarea deprecierei. De îndată ce sunt disponibile informații care identifică în mod specific pierderile la nivelul activelor depreciate individual din cadrul unui grup, activele în cauză se elimină din grup.

- AG89. Fluxurile de trezorerie viitoare din cadrul unui grup de active financiare care sunt evaluate colectiv pentru detectarea deprecierei se estimează pe baza istoricului pierderilor înregistrate pentru active cu caracteristici de risc de credit similare cu cele ale activelor din cadrul grupului. Entitățile care nu au un istoric propriu al pierderilor sau care au insuficientă experiență în acest sens utilizează experiența unor entități similare în privința unor grupuri de active financiare comparabile. Istoricul pierderilor înregistrate se actualizează pe baza informațiilor actuale observabile pentru a reflecta efectele condițiilor actuale care nu au afectat perioada pe care se bazează istoricul pierderilor înregistrate și pentru a elimina efectele condițiilor prezente în perioada avută în vedere anterior și care nu mai există în perioada actuală. Estimările fluctuațiilor fluxurilor de trezorerie viitoare reflectă și sunt în mod direct corelate cu modificările datelor observabile conexe de la o perioadă la alta (cum ar fi fluctuațiile ratei șomajului, ale prețurilor proprietăților imobiliare, ale prețurilor mărfurilor, a solvabilității sau a altor factori care indică pierderile înregistrate de grup și amploarea acestora). Metodologia și ipotezele utilizate pentru estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare se revizuiesc periodic pentru a reduce orice diferențe dintre estimările pierderilor și pierderile efective.
- AG90. Ca exemplu de punere în aplicare a alineatului AG89, o entitate poate determina, pe baza experienței sale înregistrate, că una dintre principalele cauze ale neîndeplinirii obligațiilor de plată în cazul împrumuturilor de pe cărți de credit este decesul debitorului. Entitatea poate observa că rata mortalității a rămas neschimbată de an la an. Cu toate acestea, este posibil ca unii dintre debitorii din grupul de împrumuturi prin cărți de credit al entității să fi decedat în acel an, ceea ce semnifică o pierdere din depreciere pentru acele împrumuturi, cu toate că, la sfârșitul anului, entitatea nu cunoaște identitatea exactă a acelor debitori care au decedat. Este, așadar, oportun ca pierderea din depreciere să fie recunoscută pentru acele pierderi „survenite, dar care nu au fost încă raportate”. Cu toate acestea, nu este oportună recunoașterea unei pierderi din depreciere pentru decese preconizate să aibă loc în viitorul apropiat, întrucât evenimentul cauzator al pierderii (decesul debitorului) nu a survenit încă.
- AG91. La utilizarea ratelor istorice ale pierderilor pentru estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare, este important ca informațiile referitoare la ratele istorice ale pierderilor să se aplice grupurilor definite în mod similar cu grupurile pentru care au fost observate ratele istorice de pierdere. Prin urmare, metoda folosită trebuie să permită să i se asocieze fiecărui grup informații cu privire la istoricul pierderilor înregistrate de grupuri de active cu caracteristici de risc similare și date relevante observabile care să reflecte condițiile actuale.
- AG92. Abordările bazate pe formule sau pe metode statistice pot fi utilizate pentru determinarea pierderilor din depreciere pentru un grup de active financiare (de exemplu, pentru împrumuturi de mică importanță), atâta vreme cât sunt conforme cu cerințele specificate la alineatele (63)-(65) și AG87-AG91. Orice model utilizat trebuie să cuprindă efectul valorii timp a banilor, să țină seama de fluxurile de trezorerie pentru durata de viață rămasă a unui activ (nu doar anul următor), să ia în considerare vechimea împrumuturilor din cadrul portofoliului și să nu provoace pierderi din depreciere la recunoașterea inițială a unui activ financiar.

Venituri din dobânzi după recunoașterea deprecierei

- AG93. De îndată ce valoarea contabilă a unui activ financiar sau a unui grup de active financiare similare a fost redusă ca urmare a unei pierderi din depreciere, venitul din dobânzi se recunoaște utilizându-se rata dobânzii folosită pentru actualizarea fluxurilor de trezorerie viitoare în scopul evaluării pierderii din depreciere.

▼ **M2****Acoperirea împotriva riscurilor [alineatele (71)-(102)]***Instrumente de acoperire împotriva riscurilor [alineatele (72)-(77)]*

Instrumente care de încadrează în această categorie [alineatele (72) și (73)]

- AG94. Pierderea potențială dintr-o opțiune vândută de o entitate ar putea fi cu mult mai mare decât câștigul potențial în valoare al unui element acoperit asociat. Cu alte cuvinte, o opțiune vândută nu este eficientă în reducerea expunerii la riscuri a profitului sau a pierderii unui element acoperit. Prin urmare, o opțiune vândută nu se califică pentru a fi instrument de acoperire, cu excepția cazului în care este desemnată drept compensare pentru o opțiune cumpărată, inclusiv una încorporată într-un alt instrument financiar (de exemplu, o opțiune de cumpărare vândută utilizată pentru acoperirea unui pasiv susceptibil de răscumpărare înainte de scadență). Dimpotrivă, o opțiune cumpărată are câștiguri potențiale egale cu sau mai mari decât pierderile și, prin urmare, are potențialul de a reduce expunerea profitului sau a pierderii la fluctuațiilor valorilor juste sau ale fluxurilor de trezorerie. Prin urmare, ea se poate califica drept instrument de acoperire.
- AG95. O investiție păstrată până la scadență înregistrată la costul amortizat poate fi desemnat drept instrument de acoperire într-o operațiune de acoperire a riscului de schimb valutar.
- AG96. O investiție într-un instrument de capitaluri proprii necotat care nu este înregistrat la valoarea justă deoarece valoarea sa justă nu poate fi evaluată în mod fiabil sau un instrument derivat care este legat de acesta și trebuie decontat prin furnizarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotat [a se vedea alineatul (46) litera (c) și alineatul (47)] nu pot fi desemnate ca instrumente de acoperire.
- AG97. Propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități nu sunt active financiare sau pasive financiare ale entității și, prin urmare, nu pot fi desemnate drept instrumente de acoperire.

Elemente acoperite împotriva riscurilor [alineatele (78)-(84)]

Elemente care se încadrează în această categorie [alineatele (78)-(80)]

- AG98. Un angajament ferm de achiziționare a unei întreprinderi în cadrul unei combinări de întreprinderi nu poate constitui un element acoperit împotriva riscurilor, cu excepția riscului de schimb valutar, întrucât toate celelalte riscuri acoperite nu pot fi identificate și evaluate în mod specific. Celelalte riscuri sunt riscuri generale de activitate.
- AG99. O investiție contabilizată prin metoda punerii în echivalență nu poate constitui un element acoperit în cadrul unei operațiuni de acoperire a valorii juste deoarece metoda punerii în echivalență recunoaște în contul de profit și pierdere mai degrabă partea investitorului din pierderile sau profiturile entității asociate decât fluctuațiile valorii juste a investiției. Dintr-un motiv similar, o investiție într-o filială consolidată nu poate constitui un element acoperit în cadrul unei operațiuni de acoperire a valorii juste întrucât consolidarea recunoaște în contul de profit și pierdere mai degrabă profiturile sau pierderile filialei decât fluctuațiile valorii juste a investiției. Acoperirea unui investiții nete într-o operațiune din străinătate constituie un caz diferit, deoarece este vorba, în acest caz, despre acoperirea expunerii la riscul valutar și nu despre acoperirea a valorii juste împotriva riscurilor de fluctuație a valorii investiției.

Desemnarea elementelor financiare ca elemente acoperite [alineatele (81) și (81A)]

▼ **M11**

- AG99A. Alineatul (80) prevede că, în situațiile financiare consolidate, riscul de schimb valutar al unei tranzacții în interiorul grupului prevăzute foarte probabil poate fi desemnat drept element acoperit în cadrul unei operațiuni de acoperire a fluxurilor de trezorerie, cu condiția ca tranzacția să se realizeze în altă monedă decât moneda funcțională a entității care ia parte la tranzacție și ca riscul de schimb valutar să influențeze contul de profit și pierderi consolidat. Pentru aceasta o entitate poate fi o societate-

▼ **M11**

mamă, o filială, o entitate asociată, o asociație în participațiune sau o sucursală. Dacă riscul de schimb valutar al unei tranzacții în interiorul grupului prevăzute nu influențează contul de profit și pierderi consolidat, tranzacția în cauză nu poate fi desemnată drept element acoperit. Acesta este, de obicei, cazul plăților reprezentând redevențe, dobânzi sau cheltuieli de gestionare între membrii aceluiași grup, cu excepția cazului în care are loc o tranzacție externă aferentă. Cu toate acestea, dacă riscul de schimb valutar al unei tranzacții în interiorul grupului prevăzute influențează contul de profit și pierderi consolidat, tranzacția respectivă poate fi desemnată drept element acoperit. Acesta este cazul, de exemplu, al vânzărilor și achizițiilor prevăzute de elemente de stoc între membrii aceluiași grup, atunci când aceste elemente se revând către un cumpărător extern. De asemenea, o vânzare în interiorul grupului prevăzută a unei imobilizări corporale de către entitatea care a produs respectiva imobilizare către o entitate care o va utiliza în cadrul activităților sale poate influența contul de profit și pierderi consolidat. Această situație poate interveni, de exemplu, atunci când imobilizarea trebuie amortizată de către entitatea care achiziționează și valoarea sa contabilă inițială ar putea să se schimbe dacă tranzacția în interiorul grupului prevăzută s-ar efectua în altă monedă decât moneda funcțională a entității care achiziționează.

AG99B. În cazul în care acoperirea unei tranzacții în interiorul grupului prevăzută îndeplinește condițiile de aplicare a contabilității de acoperire împotriva riscurilor, orice profit sau pierdere recunoscută direct în capitaluri proprii în conformitate cu alineatul (95) litera (a) este reclasificat(ă) în contul de profit și pierderi al exercițiului financiar sau al exercițiilor financiare în cursul cărora riscul de schimb valutar legat de tranzacția acoperită influențează contul de profit și pierderi consolidat.

▼ **M2**

► **M11** AG99C. ◀ [...] Entitatea poate desemna toate fluxurile de trezorerie ale întregului activ financiar sau pasiv financiar ca element acoperit și le poate acoperi numai pentru un risc specificat (de exemplu, numai pentru fluctuații care se pot atribui fluctuațiilor în LIBOR). De exemplu, în cazul unui pasiv financiar a cărui rată efectivă a dobânzii este cu 100 de puncte de bază sub nivelul LIBOR, o entitate poate să desemneze ca element acoperit întregul pasiv (respectiv principalul plus dobânda calculată la LIBOR minus 100 de puncte de bază) și să acopere fluctuațiile valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie pentru întregul pasiv care se pot atribui fluctuațiilor în LIBOR. Entitatea poate, de asemenea, să aleagă un alt indice de acoperire decât unu la unu pentru a îmbunătăți eficacitatea acoperirii, astfel cum se indică la punctul AG100.

► **M11** AG99D. ◀ De asemenea, în cazul în care un instrument financiar cu rată fixă este acoperit la un moment ulterior emiterii sale și ratele dobânzilor s-au modificat între timp, entitatea poate desemna o parte egală cu o rată de referință [...]. De exemplu, să presupunem că o entitatea emite un activ financiar cu rată fixă de 100 UM, care are o rată efectivă a dobânzii de 6 % într-un moment în care LIBOR este 4 %. Entitatea începe operațiune de acoperire a activului la un moment ulterior, când LIBOR a crescut la 8 %, iar valoarea justă a activului a scăzut la 90 UM. Entitatea calculează că, în cazul în care ar fi achiziționat activul la data la care l-a desemnat pentru prima dată ca element acoperit în ceea ce privește valoarea sa justă de 90 UM de la data respectivă, randamentul efectiv ar fi fost de 9,5 % [...]. Entitatea poate desemna o parte din LIBOR de 8 % care constă parțial din fluxurile de trezorerie din dobânzile contractuale și parțial din diferența dintre valoarea justă curentă (respectiv 90 UM) și valoarea rambursabilă la scadență (respectiv 100 UM).

Desemnarea elementelor nefinanciare ca elemente acoperite împotriva riscurilor [alineatul (82)]

AG100. Fluctuațiile prețului unui element constitutiv sau al unei componente a unui activ nefinanciar sau a unui pasiv nefinanciar nu au, în general, un efect previzibil și care să se poată măsura separat asupra prețului elementului, în comparație cu, de exemplu, efectul fluctuațiilor ratelor dobânzilor asupra prețului unei obligațiuni. Astfel, un activ nefinanciar sau un pasiv nefinanciar constituie un element acoperit numai în întregime sau numai împotriva riscului valutar. În cazul în care există o diferență între condițiile instru-

▼ M2

mentului de acoperire și cele ale elementului acoperit (cum ar fi cazul unei operațiuni de acoperire a achiziției previzionate de cafea braziliană utilizând un contract la termen pentru a achiziționa cafea columbiană în condiții altminteri similare), relația de acoperire se poate califica totuși ca atare, cu condiția să fie îndeplinite toate condițiile menționate la alineatul (88), inclusiv aceea că acoperirea este preconizată să fie foarte eficace. În acest scop, valoarea instrumentului de acoperire poate fi mai mare sau mai mică decât cea a elementului acoperit dacă acest lucru îmbunătățește eficacitatea relației de acoperire. De exemplu, se poate efectua o analiză de regresie pentru a stabili o relație statistică între elementul acoperit (respectiv o tranzacție cu cafea braziliană) și instrumentul de acoperire (respectiv o tranzacție cu cafea columbiană). În cazul în care există o relație statistică reală între cele două variabile (respectiv între prețul unitar pentru cafeaua braziliană și prețul unitar pentru cea columbiană), panta drepte de regresie poate fi utilizată pentru a stabili indicele de acoperire care maximizează eficiența preconizată. De exemplu, în cazul în care panta curbei de regresie este de 1,02, un raport de acoperire bazat pe 0,98 din volumul de elemente acoperite la 1,00 din volumul de instrumente de acoperire maximizează eficacitatea preconizată. Cu toate acestea, relația de acoperire poate duce la o lipsă de eficacitate care se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei relației de acoperire.

Desemnarea grupurilor de elemente ca elemente acoperite împotriva riscurilor [alineatele (83) și (84)]

AG101. O acoperire mai degrabă a unei poziții globale nete (respectiv nete de toate activele cu rată fixă și de toate pasivele cu rată fixă cu scadențe similare) decât a unui element acoperit specific nu se califică pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Cu toate acestea, se poate obține aproape același efect asupra profitului sau pierderii din contabilitatea de acoperire pentru acest tip de relație de acoperire prin desemnarea ca element acoperit a unei părți din elementele suport. De exemplu, în cazul în care o bancă are active în valoare de 100 UM și pasive în valoare de 90 UM, cu riscuri și termeni de o natură similară, și acoperă expunerea netă de 10 UM, ea poate desemna ca element acoperit o valoare de 10 UM din acele active. O astfel de desemnare se poate utiliza atunci când activele și pasivele în discuție sunt instrumente cu rată fixă, caz în care este vorba despre o acoperire a valorii juste, sau atunci când sunt instrumente cu rată variabilă, caz în care este vorba despre o acoperire a fluxurilor de trezorerie. În mod similar, în cazul în care o entitate are un angajament ferm de a face o achiziție în valută în valoare de 100 UM și un angajament ferm de a vânzare în valută în valoare de 90 UM, ea poate acoperi valoarea netă de 10 UM prin achiziționarea unui instrument derivat și prin desemnarea acestuia ca instrument de acoperire asociat la o valoare de 10 UM la angajamentul ferm de achiziționare de 100 UM.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor [alineatele (85)-(102)]

AG102. Un exemplu de acoperire a valorii juste este o operațiune de acoperire a expunerii la fluctuațiile valorii juste a unui instrument de datorie cu rată fixă ca rezultat al fluctuațiilor ratei dobânzii. O astfel de acoperire poate fi încheiată atât de către emitent, cât și de către deținător.

AG103. Un exemplu de acoperire a fluxurilor de trezorerie este utilizarea unui contract swap pentru transformarea unei datorii cu rată fluctuantă într-o datorie cu rată fixă (respectiv acoperirea unei tranzacții viitoare în cadrul căreia fluxurile de trezorerie viitoare acoperite reprezintă plăți viitoare ale dobânzii).

AG104. Acoperirea unui angajament ferm (de exemplu acoperirea fluctuațiilor prețului combustibilului în cadrul unui angajament contractual nerecunoscut de către o rețea publică de distribuție a energiei electrice de a cumpăra combustibil la un preț fix) reprezintă o acoperire a expunerii la fluctuațiile valorii juste. În consecință, o astfel de acoperire reprezintă o acoperire a valorii juste. Cu toate acestea, în conformitate cu alineatul (87), o acoperire a riscului valutar pentru un angajament ferm ar putea fi contabilizată și ca acoperire a fluxurilor de trezorerie.

▼ M2

Evaluarea eficacității acoperirii împotriva riscurilor

AG105. O operațiune de acoperire este considerată ca fiind foarte eficace numai în cazul în care sunt îndeplinite simultan ambele condiții următoare:

- (a) La începutul acoperirii și în perioadele ulterioare, acoperirea este preconizată a fi foarte eficace în compensarea fluctuațiilor valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie care se pot atribui riscului acoperit în decursul perioadei pentru care a fost desemnată acoperirea. O astfel de preconizare poate fi demonstrată în mai multe moduri, inclusiv prin compararea fluctuațiilor anterioare ale valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale elementului acoperit care se pot atribui riscului acoperit cu fluctuațiile anterioare ale valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale instrumentului de acoperire sau prin demonstrarea existenței unei corelații statistice pronunțate între valoarea justă sau fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit și cele ale instrumentului de acoperire. Entitatea poate alege un alt indice de acoperire decât cel de unu la unu pentru a îmbunătăți eficacitatea acoperirii, astfel cum se descrie la alineatul AG100.
- (b) Rezultatele efective ale acoperirii se situează între 80 % și 125 %. De exemplu, în cazul în care rezultatele efective sunt de așa natură încât pierderea aferentă instrumentului de acoperire este de 120 UM, iar câștigul aferent instrumentele de numerar este de 100 UM, compensarea se poate calcula evalua cu ajutorul raportului 120/100, care reprezintă 120 %, sau 100/120, care reprezintă 83 %. În acest exemplu, presupunând că acoperirea a îndeplinit condițiile specificate la litera (a), entitatea ar concluziona că acoperirea a fost foarte eficace.

AG106. Eficacitatea se evaluează cel puțin la data la care o entitate își întocmește situațiile financiare interimare sau anuale.

AG107. Prezentul standard nu specifică o metodă unică de evaluare a eficacității acoperirii. Metoda adoptată de fiecare entitate pentru evaluarea eficacității acoperirii depinde de strategia sa de gestionare a riscului. De exemplu, în cazul în care strategia de gestionare a riscului a entității respective este de a ajusta periodic valoarea instrumentului de acoperire pentru a ține seama de fluctuațiile poziției acoperite, entitatea trebuie să demonstreze că acoperirea este preconizată a fi foarte eficace numai în perioada până la următoarea ajustare a valorii instrumentului de acoperire. În unele cazuri, o entitate adoptă metode diferite pentru tipuri diferite de acoperiri. Documentația unei entități referitoare la strategia sa de acoperire cuprinde și procedurile pe care le utilizează pentru evaluarea eficacității. Aceste proceduri specifică dacă evaluarea include toate câștigurile sau pierderile dintr-un instrument de acoperire sau dacă valoarea timp a instrumentului este exclusă.

AG107A. [...].

AG108. În cazul în care condițiile principale ale unui instrument de acoperire și cele ale activului, ale pasivului, ale angajamentului ferm sau ale tranzacției previzionate foarte probabile care sunt acoperite sunt identice, fluctuațiile valorii juste și ale fluxurilor de trezorerie care se pot atribui riscului acoperit pot să se compenseze pe deplin, atât la începutul acoperirii, cât și după aceea. De exemplu, un contract swap pe rata dobânzii este probabil să constituie o acoperire eficace în cazul în care valoarea noțională și cea a principalului, condițiile, datele de recalculare a prețului, datele plăților și încasărilor dobânzilor și ale principalului și baza de evaluare a ratelor dobânzilor sunt aceleași pentru instrumentul de acoperire și pentru elementul acoperit. De asemenea, operațiunea de acoperire a unei achiziții previzionate foarte probabile a unei mărfi printr-un contract la termen este probabil să fie foarte eficace în cazul în care:

- (a) contractul la termen este un contract de cumpărare a aceleiași cantități din aceeași marfă în același loc și la aceeași dată ca și achiziția previzionată acoperită;
- (b) valoarea justă a contractului la termen este zero la început

și

▼ M2

- (c) fie modificarea reducerii sau primei pentru contractul la termen este exclusă din evaluarea eficacității și se recunoaște în contul de profit și pierdere, fie modificarea fluxurilor de trezorerie prognozate din tranzacția previzionată foarte probabilă se bazează pe prețul la termen al mărfii.
- AG109. Uneori, instrumentul de acoperire compensează numai o parte a riscului acoperit. De exemplu, o acoperire nu este pe deplin eficace în cazul în care instrumentul de acoperire și elementul acoperit sunt denumite în monede diferite și care nu evoluează în tandem. De asemenea, o acoperire a riscului de rată a dobânzii utilizându-se un instrument derivat nu ar fi pe deplin eficace în cazul în care o parte a modificării valorii juste a instrumentului derivat poate fi atribuită riscului de credit al celeilalte părți.
- AG110. Pentru a se califica pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, operațiunea de acoperire trebuie să se refere la un risc specific identificat și desemnat, nu doar la riscurile generale asociate activității entității, și trebuie să afecteze în final profitul sau pierderea entității. Acoperirea împotriva riscului de uzură morală a unui activ fizic sau împotriva riscului de expropriere de către stat nu este eligibilă pentru contabilitatea de acoperire; eficacitatea unei astfel de acoperiri nu poate fi evaluată, întrucât aceste riscuri nu se pot evalua în mod fiabil.
- AG111. În cazul riscului de rată a dobânzii, eficacitatea acoperirii poate fi evaluată prin întocmirea unui scadențar pentru activele financiare și pentru pasivele financiare care să ilustreze expunerea netă la fluctuațiile ratelor dobânzilor pentru fiecare perioadă, cu condiția ca expunerea netă să fie asociată cu un activ sau cu un pasiv specific (sau cu un grup specific de active sau de pasive sau cu părți specifice ale acestora) care dă naștere expunerii nete la risc, iar eficacitatea acoperirii se evaluează în raport cu activul sau cu pasivul respectiv.
- AG112. La evaluarea eficacității unei acoperiri, o entitatea ia în general în considerare valoarea timp a banilor. Rata fixă a dobânzii aferentă unui element acoperit nu este nevoie să corespundă exact ratei fixe a dobânzii aferente unui contract swap desemnat ca acoperire a valorii juste. Nici rata variabilă a dobânzii aferentă unui activ sau unui pasiv purtător de dobândă nu este necesar să fie aceeași cu rata variabilă a dobânzii aferentă unui contract swap desemnat ca acoperire a fluxurilor de trezorerie. Valoarea justă a unui contract swap rezultă din suma netă a decontărilor sale. Ratele fixă și variabilă aferente unui contract swap pot fi modificate fără a afecta decontarea netă, în cazul în care ambele se modifică cu aceeași valoare.
- AG113. În cazul în care o entitate nu îndeplinește criteriile de eficacitate, entitatea întrerupe contabilitatea de acoperire cu începere de la ultima dată în care s-a demonstrat îndeplinirea criteriilor de eficacitate a acoperirii. Cu toate acestea, în cazul în care entitatea identifică evenimentul sau modificarea circumstanțelor care au determinat ca relația de acoperire să nu mai îndeplinească criteriile de eficacitate și demonstrează că acoperirea era eficace înainte ca evenimentul sau modificarea circumstanțelor respective să fi avut loc, entitatea întrerupe contabilitatea de acoperire cu începere de la data evenimentului sau a modificării circumstanțelor.

Contabilitatea de acoperire valorii juste pentru acoperirea unui portofoliu împotriva riscului de rată a dobânzii

- AG114. Pentru o acoperire a valorii juste a unui portofoliu de active financiare sau de pasive financiare împotriva riscului de rată a dobânzii, o entitate îndeplinește cerințele prezentului standard în cazul în care respectă procedurile specificate la literele (a) – (i) și la alineatele AG115-AG132 următoare.
- (a) Ca parte a procesului de gestionare a riscului, entitatea identifică un portofoliu de elemente al căror risc al ratei dobânzii dorește să îl acopere. Portofoliul poate să cuprindă numai active, numai pasive sau atât active, cât și pasive. Entitatea poate să identifice două sau mai multe portofolii (de exemplu entitatea două să își grupeze activele disponibile pentru vânzare într-un portofoliu separat), caz în care aplică recomandările prezentate în continuare separat fiecărui portofoliu.

▼ M2

- (b) Entitatea analizează portofoliul în funcție de perioade de restabilire a prețurilor mai degrabă pe baza datelor prognozate de recalculare a prețurilor decât pe baza celor contractuale. Analiza în funcție de perioade de timp de recalculare a prețurilor se poate efectua în mai multe modalități, inclusiv prin programarea fluxurilor de trezorerie pe perioadele în care se preconizează survenirea lor sau prin planificarea valorilor noționale de principal pe toate perioadele premergătoare perioadei în care se preconizează restabilirea prețurilor.
- (c) Pe baza acestei analize, entitatea decide valoarea pe care dorește să o acopere. Entitatea desemnează ca element acoperit o valoare a activelor sau a pasivelor (dar nu o valoare netă) din portofoliul identificat egală cu valoarea pe care dorește să o desemneze ca fiind acoperită. [...].
- (d) Entitatea desemnează riscul de rată a dobânzii pe care îl acoperă. Acest risc poate să fie o parte din riscul de rată a dobânzii pentru fiecare dintre elementele dintr-o poziție acoperită, cum ar fi rata etalon a dobânzii (de exemplu LIBOR).
- (e) Entitatea desemnează unul sau mai multe instrumente de acoperire pentru fiecare perioadă de timp de recalculare a prețurilor.
- (f) Utilizând desemnările efectuate la literele (c)-(e) anterioare, entitatea evaluează la început și în perioadele ulterioare dacă operațiunea de acoperire este de așteptat să fie foarte eficace în perioada pentru care este desemnată acoperirea.
- (g) Periodic, entitatea evaluează fluctuațiile valorii juste a elementului acoperit [așa cum este desemnat la litera (c)] care pot fi atribuite riscului acoperit [așa cum este desemnat la litera (d)], [...]. Cu condiția ca operațiunea de acoperire să se dovedească a fi fost foarte eficace atunci când este evaluată folosind metode documentate de evaluare a eficacității, entitatea recunoaște fluctuațiile valorii juste a elementului acoperit ca un câștig sau ca o pierdere în contul de profit și pierdere și în una dintre cele două posturi din bilanț, astfel cum se descrie la alineatul (89A). Fluctuațiile valorii juste nu este necesar să fie alocate unor active sau pasive individuale.
- (h) Entitatea evaluează fluctuațiile valorii juste a instrumentului (instrumentelor) de acoperire [astfel cum este desemnat la litera (e)] și le recunoaște ca pe un câștig sau o pierdere în contul de profit și pierdere. Valoarea justă a instrumentului (instrumentelor) de acoperire se recunoaște ca activ sau pasiv în bilanț.
- (i) Orice ineficacitate (*) se recunoaște în contul de profit și pierdere ca diferența dintre valoarea justă menționată la litera (g) și cea menționată la litera (h).
- AG115. Această abordare este descrisă în detaliu în continuare. Ea se aplică numai acoperirii valorii juste împotriva riscului de rată dobânzii asociat unui portofoliu de active financiare sau de pasive financiare.
- AG116. Portofoliul identificat la alineatul AG114 litera (a) ar putea cuprinde active și pasive. Alternativ, ar putea fi vorba despre un portofoliu care cuprinde numai active sau numai pasive. Portofoliul se utilizează pentru a determina valoarea activelor sau a pasivelor pe care entitatea dorește să o acopere. Cu toate acestea, portofoliul în sine nu este desemnat ca element acoperit.
- AG117. În aplicarea alineatului AG114 litera (b), entitatea determină data prognozată de recalculare a prețului pentru un element ca cea mai îndepărtată dintre datele la care elementul este preconizat să ajungă la scadență sau să i se restabilească prețul la nivelul pieței. Datele preconizate de recalculare a prețurilor sunt estimate la începutul acoperirii și pe parcursul duratei acoperirii, pe baza experienței înregistrate și a altor informații disponibile, inclusiv informații și previziuni referitoare la ratele rambursărilor anticipate, ratele dobânzilor și interacțiunile dintre acestea. Entitățile care nu au o experiență specifică sau nu au experiență suficientă utilizează expe-

(*) Și în acest context se aplică aceleași considerente privind importanța semnificativă ca și în restul IFRS-urilor.

▼ M2

riența entităților similare pentru instrumente financiare comparabile. Aceste estimări se revizuiesc periodic și se actualizează pe baza experienței. În cazul unui element cu rată fixă susceptibil de rambursare anticipată, data prognozată de recalculare a prețului este data preconizată de rambursare a elementului, cu excepția cazului în care prețurile se recalculează în funcție de nivelul pieței la o dată anterioară. În cazul unui grup de elemente similare, analiza pe perioade de timp pe baza datelor preconizate de recalculare a prețurilor poate lua forma alocării unui procentaj din grup (și nu din elementele individuale) fiecărei perioade de timp. Entitățile pot aplica și alte metodologii în scopul alocării menționate. De exemplu, ele pot utiliza un coeficient de rambursare anticipată pentru alocarea împrumuturilor cu amortizare perioadelor de timp, pe baza datelor prognozate de recalculare a prețurilor. Cu toate acestea, metodologia aplicată pentru o astfel de alocare trebuie să fie conformă cu procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entității respective.

AG118. Ca exemplu de desemnare descrisă la alineatul AG114 litera (c), în cazul în care, într-o anumită perioadă de timp de recalculare a prețurilor, o entitate estimează că deține active cu rată fixă de 100 UM și pasive cu rată fixă de 80 UM și decide să acopere în întregime poziția netă de 20 UM, ea desemnează ca element acoperit active în valoare de 20 UM (o parte a activelor) (*). Desemnarea se exprimă mai degrabă ca „valoare într-o monedă” (de exemplu, o valoare în dolari, euro, lire sau ranzi) decât ca active individuale. Prin urmare, toate activele (sau pasivele) din care se trage valoarea acoperită – respectiv întreaga valoare de 100 UM a activelor, în cazul dat – trebuie să fie elemente a căror valoare justă se modifică ca reacție la fluctuațiile ratei dobânzii care face obiectul acoperirii [...].

AG119. Entitatea se conformează, de asemenea, celorlalte cerințe referitoare la desemnare și documentare specificate la alineatul (88) litera (a). În cazul acoperirii unui portofoliu împotriva fluctuațiilor ratei dobânzii, desemnarea și documentarea menționate specifică politica entității față de toate variabilele utilizate la identificarea valorii care se acoperă și la modul de evaluare a eficacității, printre care următoarele:

- (a) ce active și ce pasive trebuie incluse în acoperirea portofoliului și baza utilizată pentru excluderea lor din portofoliu;
- (b) modul în care estimează entitatea datele de recalculare a prețurilor, inclusiv ce ipoteze privind rata dobânzii stau la baza estimărilor referitoare la ratele de rambursare anticipată și pe ce baze se modifică acele estimări. Aceeași metodă se utilizează atât pentru estimarea inițială, realizată în momentul în care activul sau pasivul este inclus în portofoliul acoperit, cât și pentru revizuirile ulterioare ale acelor estimări;
- (c) numărul și duratele perioadelor de recalculare a prețurilor;
- (d) frecvența cu care intenționează entitatea să evalueze eficacitatea [...];
- (e) metodologia utilizată de către entitate pentru determinarea valorii activelor sau a pasivelor desemnate ca element acoperit [...];
- (f) [...] dacă entitatea va evalua eficiența pentru fiecare perioadă de timp de restabilire a prețurilor în parte, pentru ansamblul acestor perioade cumulate sau pentru o combinație între acestea două.

Politicele specificate de desemnare și documentare a relației de acoperire trebuie să fie conforme cu procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entității. Modificările acestor politici nu se realizează în mod arbitrar. Ele trebuie justificate pe baza modificării condițiilor de piață și a altor factori și trebuie să se bazeze pe procedurile și obiectivele de gestionare a riscului ale entității și să fie consecvente cu acestea.

AG120. Instrumentul de acoperire menționat la alineatul AG114 litera (e) poate fi un instrument derivat unic sau un portofoliu de instrumente derivate care încorporează toate o expunere la riscul acoperit al ratei

(*) Standardul permite unei entități să desemneze orice valoare a activelor sau a pasivelor disponibile și care se încadrează în categoria respectivă și, în exemplul dat, orice valoare a activelor cuprinsă între 0 UM și 100 UM.

▼ M2

dobânzii desemnat la alineatul AG114 litera (d) (de exemplu, un portofoliu de contracte swap pe rata dobânzii, care încorporează toate expunerea la LIBOR). Un astfel de portofoliu de instrumente derivate poate cuprinde poziții de risc care se compensează. Cu toate acestea, el nu poate să includă opțiuni vândute și nici opțiuni vândute nete, întrucât prezentul standard (*) nu permite ca astfel de opțiuni să fie desemnate ca instrumente de acoperire (cu excepția cazului în care o opțiune vândută este desemnată drept compensare pentru o opțiune cumpărată). În cazul în care instrumentul de acoperire acoperă valoarea desemnată la alineatul AG114 litera (c) pentru mai mult de o singură perioadă de restabilire a prețului, el se repartizează pe toate perioadele de timp acoperite. Cu toate acestea, instrumentul de acoperire trebuie repartizat în ansamblu pe toate aceste perioade de timp de recalculare a prețului pentru că prezentul standard (**) nu permite desemnarea unei relații de acoperire numai pentru o parte din perioada în timpul căreia instrumentul de acoperire rămâne în circulație.

- AG121. Atunci când entitatea evaluează fluctuațiile valorii juste a unui element susceptibil de rambursare anticipată în conformitate cu prevederile alineatului AG114 litera (g), modificarea ratelor dobânzilor afectează valoarea justă a elementului menționat în două moduri: afectează valoarea justă a fluxurilor de trezorerie contractuale și valoarea justă a opțiunii de rambursare anticipată conținută în elementul susceptibil de rambursare anticipată. Alineatul (81) din prezentul standard permite unei entități să desemneze ca element acoperit o parte dintr-un activ financiar sau dintr-un pasiv financiar cu aceeași expunere la risc, cu condiția să poată fi evaluată eficacitatea acoperirii. [...].
- AG122. Standardul nu specifică tehnicile utilizate pentru determinarea valorii la care se face referire în alineatul AG114 litera (g), respectiv fluctuația valorii juste a elementului acoperit care se poate atribui riscului acoperit. [...]. Nu este oportun să se presupună că fluctuațiile valorii juste a elementului acoperit sunt egale cu fluctuațiile valorii instrumentului de acoperire.
- AG123. Alineatul (89A) prevede ca, în cazul în care elementul acoperit într-o anumită perioadă de restabilire a prețului este un activ, modificarea valorii sale să fie prezentată într-un post (rând) separat din cadrul activelor. Dimpotrivă, în cazul în care elementul acoperit într-o anumită perioadă de restabilire a prețului este un pasiv, modificarea valorii sale trebuie să se prezinte într-un post (rând) separat din cadrul pasivelor. Acestea sunt posturile separate menționate la alineatul AG114 litera (g). Repartizarea specifică a activelor (sau a pasivelor) individuale nu este necesară.
- AG124. Alineatul AG114 litera (i) precizează că ineficacitatea apare în măsura în care fluctuația valorii juste a elementului acoperit care se poate atribui riscului acoperit diferă de fluctuația valorii juste a instrumentului derivat de acoperire. O astfel de diferență poate apărea din mai multe motive, printre care:
- (a) [...];
 - (b) elementele din portofoliul acoperit care s-au depreciat sau au fost derecunoscute;
 - (c) datele de plată pentru instrumentul de acoperire și pentru elementul acoperit, care sunt diferite
- și
- (d) alte cauze [...].
- O astfel de ineficacitate (*) se identifică și se recunoaște în contul de profit și pierdere.
- AG125. În general, eficacitatea acoperirii se va ameliora:
- (a) în cazul în care entitatea își planifică elementele cu caracteristici diferite de rambursare anticipată în așa fel încât să țină seama de diferențele de comportament în ceea ce privește rambursarea anticipată;

(*) A se vedea alineatele (77) și (AG94).

(**) A se vedea alineatul (75).

▼ M2

- (b) atunci când numărul de elemente din portofoliu este mai mare. Atunci când portofoliul cuprinde numai câteva elemente, este probabilă o ineficacitate relativ mare în cazul în care unul dintre elemente este rambursat anticipat mai devreme decât era preconizat. Dimpotrivă, atunci când portofoliul cuprinde multe elemente, comportamentul în ceea ce privește rambursarea anticipată poate fi prognozat cu mai multă acuratețe;
- (c) atunci când perioadele de recalculare a prețului utilizate sunt mai scurte (de exemplu, perioade de restabilire a prețului de o lună în loc de trei luni). Perioadele mai scurte de recalculare a prețului reduc efectul disparităților dintre datele de recalculare a prețului și cele de plată (din interiorul perioadelor de recalculare) ale elementului acoperit și ale instrumentului de acoperire;
- (d) cu cât este mai mare frecvența ajustării valorii instrumentului de acoperire pentru a reflecta variațiile elementului acoperit (de exemplu, din cauza modificării previziunilor în ceea ce privește rambursarea anticipată).

- AG126. Entitățile trebuie să își controleze periodic eficacitatea. [...].
- AG127. La evaluarea eficacității, entitatea face distincție între revizuirea datelor preconizate de recalculare a prețurilor pentru activele (sau pasivele) existente și emiterea de noi active (sau pasive), întrucât numai prima categorie poate cauza ineficacitate. [...]. O dată ce ineficacitatea a fost recunoscută astfel cum s-a stabilit anterior, entitatea stabilește o nouă estimare a totalului activelor (sau pasivelor) din fiecare perioadă de restabilire a prețului, incluzând noile active (sau pasive) emise de la ultimul control al eficacității, și desemnează o nouă valoare ca fiind elementul acoperit și un nou procentaj ca fiind procent acoperit. [...].
- AG128. Elementele planificate inițial pentru o perioadă de recalculare a prețului pot fi derecunoscute din cauza unei rambursări anticipate care are loc mai devreme decât era preconizat sau din cauza anulării complete provocate de depreciere sau de vânzare. Atunci când se întâmplă acest lucru, valoarea fluctuației valorii juste, incluse într-un post (rând) separat din bilanț, astfel cum se specifică la alineatul AG114 litera (g), care se raportează la elementul derecunoscut se elimină din bilanț și se include în profitul sau pierderea rezultată în urma derecunoașterii elementului. În acest scop, este necesar să se cunoască perioada (perioadele) de recalculare a prețului în care a fost planificat elementul derecunoscut, deoarece aceasta determină perioada (perioadele) de recalculare a prețului din care elementul trebuie eliminat și, prin urmare, valoarea care trebuie scăzută din postul (rândul) separat din bilanț menționat la alineatul AG114 litera (g). Atunci când se derecunoaște un element, dacă se poate determina perioada de timp în care a fost inclus, el trebuie eliminat din acea perioadă. În caz contrar, el se elimină din prima perioadă posibilă, în cazul în care derecunoașterea se efectuează în urma unei rambursări anticipate care a avut loc mai devreme decât era preconizat, sau se repartizează pe toate perioadele care conțin elementul derecunoscut, în mod sistematic și rațional, în cazul în care elementul a fost vândut sau s-a depreciat.
- AG129. De asemenea, orice valoare care se raportează la o anumită perioadă de timp și care nu a fost derecunoscută la expirarea perioadei respective se recunoaște în contul de profit și pierdere al perioadei [a se vedea alineatul (89A)]. [...].
- AG130. [...].
- AG131. În cazul în care valoarea acoperită pentru o perioadă de recalculare a prețului este diminuată fără ca activele (sau pasivele) corespunzătoare să fie derecunoscute, valoarea inclusă în postul (rândul) separat din bilanț menționat la alineatul AG114 litera (g) care se referă la reducere se amortizează în conformitate cu alineatul (92).
- AG132. O entitate poate dori să aplice abordarea stabilită în alineatele AG114-AG131 unei acoperiri a portofoliului care a fost anterior contabilizată ca o operațiune de acoperire a fluxurilor de trezorerie în conformitate cu IAS 39. O astfel de entitate va revoca desemnarea anterioară a acoperirii fluxurilor de trezorerie în conformitate cu alineatul (101) litera (d) și va aplica cerințele stabilite în alineatul menționat. Entitatea va redesemna acoperirea ca o acoperire a valorii

▼ M2

juste și va aplica abordarea stabilită în alineatele AG114-AG131 cu titlu prospectiv în perioadele contabile ulterioare.

▼ M11

- AG133. O entitate ar fi putut desemna, la începutul exercițiului financiar cu începere de la 1 ianuarie 2005 (sau, în scopul reexaminării informației comparative, la începutul unui exercițiu financiar anterior comparat), o tranzacție în interiorul grupului prevăzută drept element acoperit în cadrul unei operațiuni de acoperire împotriva riscurilor care ar putea intra sub incidența contabilității de acoperire în conformitate cu prezentul standard [astfel cum a fost modificat prin ultima teză de la alineatul (80)]. Această entitate poate utiliza desemnarea pentru aplicarea contabilității de acoperire în situațiile financiare consolidate de la începutul exercițiului financiar cu începere de la 1 ianuarie 2005 (sau începutul exercițiului anterior comparat). Ea aplică, de asemenea, alineatele (AG99A) și (AG99B) de la începutul aceluiași exercițiu. Cu toate acestea, în conformitate cu alineatul (108B), ea nu este obligată să aplice alineatul (AG99B) informațiilor comparative referitoare la exercițiile precedente.

▼ **M2***APENDICELE B***Modificări aduse altor poziții oficiale**

Modificările din prezentul apendice se aplică perioadelor anuale cu începere de la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anuală anterioară acestei date, aceste modificări se aplică perioadei anterioare respective.

Modificări aduse standardului IFRS 1

- B1. Standardul internațional de contabilitate IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum se descrie în continuare.

Standard

Se adaugă alineatele (25A), (27A), (36A) și (47A), iar alineatele (13), (27) și (30) se modifică după cum urmează:

13. O entitate poate alege să utilizeze una sau mai multe dintre următoarele scutiri:
- (a) ...;
 - (e) instrumente financiare compuse [alineatul (23)];
 - (f) active și pasive ale filialelor, ale întreprinderilor asociate și ale asocierilor în participație [alineatele (24) și (25)]
- și
- (g) desemnarea unor instrumente financiare recunoscute anterior [alineatul (25A)].

Desemnarea unor instrumente financiare recunoscute anterior▼ **M9**

25A. IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* permite ca un activ financiar să fie desemnat la recunoașterea inițială ca fiind disponibil pentru vânzare sau ca un instrument financiar (cu condiția să îndeplinească anumite criterii) să fie desemnat ca un activ sau pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. În ciuda acestor cerințe, se aplică excepții în următoarele circumstanțe:

- (a) o entitate este autorizată să desemneze un element ca fiind disponibil pentru vânzare la data tranziției la IFRS-uri;
- (b) o entitate își prezintă pentru prima dată situațiile financiare IFRS pentru o perioadă anuală care începe la 1 septembrie 2006 sau la o dată ulterioară – o astfel de entitate este autorizată să desemneze, la data tranziției la IFRS-uri, orice activ sau pasiv financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, cu condiția ca activul sau pasivul să îndeplinească, la data respectivă, criteriile prevăzute la punctul 9 litera (b) punctul (i), la punctul 9 litera (b) punctul (ii) sau la punctul 11A din IAS 39;
- (c) o entitate își prezintă pentru prima dată situațiile financiare IFRS pentru o perioadă anuală care începe la 1 ianuarie 2006 sau la o dată ulterioară, înainte de 1 septembrie 2006 – o astfel de entitate este autorizată să desemneze, la data tranziției la IFRS-uri, orice activ sau pasiv financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, cu condiția ca activul sau pasivul să îndeplinească, la data respectivă, criteriile prevăzute la punctul 9 litera (b) punctul (i), la punctul 9 litera (b) punctul (ii) sau la punctul 11A din IAS 39. Atunci când data tranziției la IFRS-uri este anterioară datei de 1 septembrie 2005, aceste desemnări nu este necesar să fie finalizate până la 1 septembrie 2005 și pot include și active și pasive financiare recunoscute între data tranziției la IFRS-uri și 1 septembrie 2005;

▼ M9

- (d) o entitate își prezintă pentru prima dată situațiile financiare IFRS pentru o perioadă anuală care începe înainte de 1 ianuarie 2006 și aplică punctele 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A și AG33B, precum și modificările din 2005 la punctele 9, 12 și 13 din IAS 39 – o astfel de entitate este autorizată, la începutul primei perioade de raportare IFRS, să desemneze ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere orice activ sau pasiv financiar care se califică, la data respectivă, pentru o astfel de desemnare în conformitate cu aceste puncte noi și modificate. Atunci când prima perioadă de raportare IFRS a entității începe înainte de 1 septembrie 2005, aceste desemnări nu este necesar să fie finalizate până la 1 septembrie 2005 și pot include și active și pasive financiare recunoscute între începutul respectivei perioade și 1 septembrie 2005. În cazul în care entitatea redefinește informații comparative pentru IAS 39, trebuie să redefinească informațiile respective și pentru activele financiare, pasivele financiare sau grupul de active financiare, de pasive financiare sau ambele desemnate la începutul primei sale perioade de raportare IFRS. O astfel de redefinire a informațiilor comparative se face numai dacă elementele sau grupurile desemnate au respectat criteriile pentru o astfel de desemnare prevăzute la punctul 9 litera (b) punctul (i), la punctul 9 litera (b) punctul (ii) sau la punctul 11A din IAS 39 la data tranziției la IFRS-uri sau, în cazul în care au fost achiziționate după data tranziției la IFRS-uri, dacă au respectat criteriile prevăzute la punctul 9 litera (b) punctul (i), la punctul 9 litera (b) punctul (ii) sau la punctul 11A la data recunoașterii inițiale;
- (e) o entitate își prezintă pentru prima dată situațiile financiare IFRS pentru o perioadă anuală care începe înainte de 1 septembrie 2006 – fără a aduce atingere punctului 91 din IAS 39, orice active sau pasive financiare pe care o astfel de entitate le desemnează ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere în conformitate cu literele (c) sau (d) menționate anterior care au fost desemnate anterior ca element acoperit în relațiile de contabilitate a acoperirii la valoarea justă sunt reclasificate în raport cu respectivele relații în același moment în care sunt desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.

▼ M2

27. Cu excepția cazurilor permise de alineatul (27A), o entitate aflată la prima aplicare trebuie să aplice cerințele de derecunoaștere din IAS 39 cu titlu prospectiv tranzacțiilor care au loc la data de 1 ianuarie 2004 sau ulterior. Cu alte cuvinte, în cazul în care o entitate aflată la prima aplicare a derecunoscut active financiare nederivate sau pasive financiare nederivate în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare ca urmare a unei tranzacții care a avut loc înainte de 1 ianuarie 2004, ea nu trebuie să recunoască acele active și pasive în conformitate cu IFRS (cu excepția cazului în care acestea se califică pentru recunoaștere ca urmare a unei tranzacții sau a unui eveniment ulterior).
- 27A. Fără a aduce atingere prevederilor alineatului (27), o entitate poate aplica cerințele de derecunoaștere din IAS 39 retroactiv de la o dată aleasă de entitate, cu condiția ca informațiile necesare aplicării IAS 39 activelor financiare și pasivelor financiare derecunoscute ca urmare a unei tranzacții din trecut să fi fost obținute la contabilizarea inițială a acelor tranzacții.
30. În cazul în care, înaintea datei de tranziție la IFRS, o entitate a desemnat o tranzacție ca operațiune de acoperire, dar acoperirea nu îndeplinește condițiile pentru contabilitatea de acoperire în conformitate cu IAS 39, entitatea trebuie să aplice alineatele (91) și (101) din IAS 39 pentru întreruperea contabilității acoperirii. Tranzacțiile încheiate înainte de data tranziției la IFRS nu trebuie desemnate retroactiv ca operațiuni de acoperire.

▼ M2**Scutirea de obligația de retratare a informațiilor comparative pentru IAS 39**

36A. În cadrul primelor situații financiare IFRS, o entitate care adoptă standardele IFRS înainte de data de 1 ianuarie 2006 trebuie să prezinte o informare comparativă pe cel puțin un exercițiu financiar, dar informarea comparativă nu trebuie în mod necesar să fie conformă cu prevederile IAS 32 și IAS 39. O entitate care decide să prezinte o informare comparativă care nu este conformă cu prevederile IAS 32 și IAS 39 în primul an de tranziție trebuie:

- (a) să își aplice principiile de contabilitate general acceptate anterioare instrumentelor financiare care intră în domeniul de aplicare al IAS 32 și IAS 39 din informarea comparativă;
- (b) să informeze cu privire la acest fapt și să prezinte baza utilizată pentru întocmirea informării
și
- (c) să indice natura principalelor ajustări necesare pentru a asigura conformitatea informării cu prevederile IAS 32 și IAS 39. Entitatea nu are obligația de a cuantifica ajustările în cauză. Cu toate acestea, entitatea trebuie să trateze orice ajustare între bilanțul de la data raportării financiare pentru perioada comparativă (respectiv bilanțul care cuprinde informațiile comparative prezentate în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare) și bilanțul de deschidere a primei perioade de raportare financiară în conformitate cu IFRS (respectiv prima perioadă care cuprinde informații prezentate în conformitate cu IAS 32 și IAS 39) ca provenind din modificarea politicii contabile și să furnizeze informațiile cerute în conformitate cu alineatul (28) literele (a)-(f) din IAS 8. Alineatul (28) litera (f) se aplică numai valorilor prezentate în bilanț la data de raportare financiară pentru perioada comparativă.

În cazul în care o entitate decide să prezinte o informare comparativă care nu este conformă cu prevederile IAS 32 și IAS 39, referințele la „data de tranziție la IFRS” înseamnă, numai pentru IAS 32 și IAS 39, începutul primei perioade de raportare în conformitate cu IFRS.

Desemnarea activelor financiare sau a pasivelor financiare**▼ M9**

43A. O entitate este autorizată să desemneze un activ sau pasiv financiar recunoscut anterior ca fiind un activ sau pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere sau să desemneze un activ financiar ca fiind disponibil pentru vânzare în conformitate cu punctul 25A. Entitatea prezintă valoarea justă a activelor sau pasivelor financiare desemnate la fiecare categorie la data desemnării, iar clasificarea și valorile lor contabile în situația financiară anterioară.

▼ **M2***APENDICELE A*

Se adaugă următoarea definiție:

prima perioadă de raportare IFRS Perioada de raportare care se încheie la **data raportării primelor situații financiare în conformitate cu IFRS** ale unei entități.

Modificări aduse standardului IAS 12

B2. IAS 12 *Impozitul pe profit* se modifică după cum se descrie în continuare.

Prima teză de la alineatul (20) se modifică după cum urmează:

20. IFRS-urile permit sau impun ca anumite active să fie înregistrate la valoarea justă sau să fie reevaluate (a se vedea, de exemplu, IAS 16 *Imobilizări corporale*, IAS 38 *Imobilizări necorporale*, IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* și IAS 40 *Investiții imobiliare*).

Modificări aduse standardului IAS 18

B3. IAS 18 *Venituri din activități curente* se modifică după cum se descrie în continuare.

Punctul 30 se modifică după cum urmează:

30. *Veniturile trebuie recunoscute pe următoarele baze:*

- (a) *dobânzile trebuie recunoscute utilizându-se metoda ratei efective a dobânzii descrisă în IAS 39 alineatele (9) și AG5-AG8;*
 - (b) *redevențele trebuie recunoscute pe baza metodei contabilității de angajamente, în conformitate cu realitatea contractului în cauză*
- și*
- (c) *dividendele trebuie recunoscute în momentul în care se naște dreptul acționarului de a primi plata.*

Alineatul (31) se elimină.

Modificări aduse standardului IAS 19

B4. [Modificare ce nu se aplică standardelor publicate anterior].

Modificări aduse standardului IAS 30

B5. IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare* se modifică după cum se descrie în continuare.

Alineatul (8) se modifică după cum urmează:

8. Băncile utilizează metode diferite pentru recunoașterea și evaluarea elementelor din situațiile lor financiare. Deși este de dorit armonizarea acestor metode, aceasta depășește obiectivele prezentului standard. Pentru a asigura respectarea standardului IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* și pentru a le permite utilizatorilor să înțeleagă considerentele care stau la baza elaborării situațiilor financiare ale unei bănci, este posibil să fie necesară prezentarea politicilor contabile referitoare la următoarele aspecte:

...

- (d) baza de determinare a pierderilor din depreciere din credite și avansuri, precum și de scoatere din bilanț a creditelor și a avansurilor nerecuperabile [a se vedea alineatele (43)-(49)]

și

▼ M2

...

Alineatul (10) se modifică după cum urmează:

10. *În plus față de cerințele altor standarde, informațiile care trebuie prezentate în contul de profit și pierdere sau în notele la situațiile financiare trebuie să includă cel puțin următoarele elemente de venituri și cheltuieli:*

Venituri din dobânzi și venituri similare;

Cheltuieli cu dobânzile și cheltuieli similare;

Venituri din dividende;

Venituri din taxe și comisioane;

Cheltuieli cu taxe și comisioane;

Profit net din tranzacții cu titluri de tranzacționare;

Profit net din titluri de plasament;

Profit net din tranzacții în valute străine;

Alte venituri operaționale;

Pierderi din deprecierea de credite și avansuri acordate;

Cheltuieli administrative generale

și

Alte cheltuieli operaționale.

Alineatul (13) se modifică după cum urmează:

13. *Elementele de venituri și cheltuieli nu trebuie compensate, cu excepția celor aferente operațiunilor de acoperire a riscului și activelor și pasivelor compensate în conformitate cu IAS 32.*

Alineatul (14) se modifică după cum urmează:

14. *În alte cazuri decât cele legate de operațiuni de acoperire a riscului și de activele și pasivele compensate, în condițiile descrise în IAS 32, compensarea îi împiedică pe utilizatori să evalueze performanțele activităților individuale ale unei bănci și randamentul pe care îl obține din diferite categorii de active.*

Alineatul (23) se elimină.

Alineatele (24) și (25) se modifică după cum urmează:

24. ***O bancă trebuie să prezinte valorile juste ale fiecărei clase de active și pasive financiare, în conformitate cu prevederile IAS 32 Instrumente financiare: prezentare și descriere.***

25. *IAS 39 stabilește patru categorii de active financiare: credite și creanțe, investiții păstrate până la scadență, active financiare la valoarea justă prin contul de profit și pierdere și active financiare disponibile pentru vânzare. O bancă va prezenta cel puțin valorile juste ale activelor sale financiare pentru aceste patru categorii.*

La alineatul (26), punctele (iv) și (v) de la litera (b) se elimină.

La alineatul (28), se elimină ultima teză.

Alineatele (43) și (44) se modifică după cum urmează:

43. ***O bancă trebuie să prezinte următoarele informații:***
- (a) *politica contabilă care prezintă baza pe care sunt recunoscute și trecute la pierdere creditele și avansurile irecuperabile;*
 - (b) *detalii privind mișcările din orice cont de provizioane pentru pierderi din deprecierea creditelor și a avansurilor în cursul perioadei. Banca trebuie să prezinte separat valoarea recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei pentru pierderile din deprecierea creditelor și a avansurilor irecuperabile, valoarea recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei pentru creditele și avansurile scoase din*

▼ M2

bilanț și valoarea creditată în cursul perioadei aferente creditelor și avansurilor care au fost trecute anterior pe pierderi și care au fost recuperate;

(c) *valoarea agregată a oricărui cont de provizioane pentru pierderi din deprecierea creditelor și a avansurilor la data bilanțului.*

44. *Toate sumele constituite ca rezerve pentru pierderi din credite și avansuri, în plus față de pierderile din depreciere recunoscute în conformitate cu IAS 39 pentru credite și avansuri, trebuie contabilizate ca repartizări din rezultatul reportat. Orice sumă creditată ca urmare a reducerii unor astfel de sume conduce la creșterea rezultatului reportat și nu este inclusă la determinarea profitului net sau a pierderii aferente perioadei.*

Alineatul (45) se elimină.

Alineatul (46) se modifică după cum urmează:

46. *Condițiile sau legislația locale pot impune sau permite unei bănci să constituie rezerve pentru pierderi din deprecierea creditelor și a avansurilor în plus față de acele pierderi care au fost recunoscute în conformitate cu prevederile IAS 39. Toate rezervele astfel constituite reprezintă repartizări din rezultatul reportat și nu sunt luate în calcul drept cheltuieli la determinarea profitului sau a pierderii. În mod similar, orice sume creditate ca reduceri ale unor astfel de rezerve conduc la creșterea rezultatului reportat și nu sunt incluse în determinarea profitului sau a pierderii.*

Alineatul (47) se modifică după cum urmează:

47. *Utilizatorii situațiilor financiare ale unei bănci trebuie să cunoască impactul pe care pierderile din deprecierea creditelor și a avansurilor l-au avut asupra poziției financiare și rezultatelor băncii; astfel, ei pot evalua mai bine eficiența cu care banca și-a utilizat resursele. Prin urmare, o bancă trebuie să prezinte valoarea totală a provizioanelor pentru pierderi din deprecierea creditelor și a avansurilor la data întocmirii bilanțului, precum și mișcările din contul de provizioane în cursul perioadei. Mișcările din contul de provizioane, inclusiv sumele care au fost scoase anterior din bilanț și care au fost recuperate în cursul perioadei, sunt prezentate separat.*

Alineatul (48) se elimină.

Alineatul (49) se modifică după cum urmează:

49. *În cazul în care creditele și avansurile sunt irecuperabile, ele sunt scoase în afara bilanțului și sunt deduse din provizioanele pentru pierderi din deprecieri. În anumite cazuri, ele nu sunt scoase în afara bilanțului decât după îndeplinirea tuturor procedurilor legale și determinarea finală a valorii pierderii din depreciere. În alte cazuri, ele sunt scoase în afara bilanțului mai devreme, de exemplu în momentul în care debitorul nu a plătit nici o dobândă sau nu a rambursat principalul scadent în cursul unei anumite perioade. Deoarece momentul în care creditele și avansurile irecuperabile sunt scoase din bilanț poate varia, valoarea brută a creditelor și a avansurilor, precum și a provizioanelor pentru pierderi din depreciere poate varia considerabil în circumstanțe similare. Ca urmare, o bancă își prezintă politica pe care o aplică în ceea ce privește scoaterea în afara bilanțului a creditelor și a avansurilor irecuperabile.*

La alineatul (58), litera (c) se modifică după cum urmează:

(c) *valoarea cheltuielilor recunoscute în cursul perioadei pentru pierderi din deprecierea creditelor și a avansurilor și valoarea provizioanelor la data încheierii bilanțului*

și

...

▼ **M2****Modificări aduse standardului IAS 32**

- B6. IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* se modifică după cum se descrie în continuare.

Punctul 96 se modifică după cum urmează (noul text este subliniat):

96. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele anuale cu începere de la data de 1 ianuarie 2005 sau după această dată. Este permisă și aplicarea sa înaintea acestei date. O entitate nu aplică prezentul standard pentru perioade anuale care încep înainte de data de 1 ianuarie 2005 decât în cazul în care aplică, de asemenea, IAS 39 (astfel cum a fost revizuit în 2003), inclusiv modificările publicate în martie 2004. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să indice acest fapt.*

Modificări aduse standardului IAS 36

- B7. IAS 36 *Deprecierea activelor* se modifică după cum se descrie în continuare.

Standard

Alineatul (1) se modifică după cum urmează:

1. *Prezentul standard trebuie aplicat contabilizării deprecierei tuturor activelor, cu următoarele excepții:*

...

- (e) *activele financiare care se încadrează în domeniul de aplicare al IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;*

...

Modificări aduse standardului IAS 37

- B8. IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* se modifică după cum se descrie în continuare.

Alineatele (1) și (2) se modifică după cum urmează:

1. *Prezentul standard trebuie aplicat de către toate entitățile în procesul de contabilizare a provizioanelor, a datoriiilor contingente și a activelor contingente, cu excepția:*

- (a) *celor rezultate din contracte executorii (neexecutate total sau parțial), cu excepția contractelor cu titlu oneros;*

- (b) *celor rezultate din contractele cu asigurații încheiate de societățile de asigurare*

și

- (c) *celor care constituie obiectul altui standard.*

2. *Prezentul standard nu se aplică instrumentelor financiare (inclusiv garanțiile) care intră în domeniul de aplicare al IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare. În cazul garanțiilor financiare care nu intră în domeniul de aplicare al IAS 39, prezentul standard se aplică în conformitate cu prevederile alineatului (2) litera (f) din IAS 39.*

Modificări aduse standardului SIC 27

- B9. [Modificare ce nu se aplică standardelor publicate anterior].

▼ **M9****MODIFICĂRI ADUSE STANDARDULUI INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE 39****Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare****OPȚIUNEA DE EVALUARE LA VALOAREA JUSTĂ**

Prezentul document prevede modificări la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (IAS 39). Modificările se referă la propunerile cuprinse într-un proiect supus opiniei publice de modificări propuse la IAS 39 – *Opțiunea de evaluare la valoarea justă* publicat în aprilie 2004.

Entitățile aplică modificările prevăzute de prezentul document pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau la o dată ulterioară.

La punctul 9, textul de la litera (b) al definiției unui activ financiar sau al unui pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere se înlocuiește cu următorul text:

DEFINIȚII

9. ...

Definițiile a patru categorii de instrumente financiare

Un activ financiar sau un pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere este un activ financiar sau un pasiv financiar care îndeplinește una dintre următoarele condiții:

- (a) ...
- (b) *La recunoașterea inițială este desemnat de entitate ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. O entitate poate folosi această desemnare numai dacă acest lucru este permis în conformitate cu punctul 11A sau dacă acest lucru duce la informații mai relevante, deoarece*
 - (i) *fie elimină sau reduce semnificativ o neconcordanță de evaluare sau recunoaștere (uneori denumită „neconcordanță contabilă”) care, altfel, ar decurge din evaluarea activelor sau pasivelor sau din recunoașterea câștigurilor și pierderilor la acestea pe baze diferite,*
 - (ii) *fie un grup de active financiare, de pasive financiare sau ambele este gestionat, iar evoluția sa este evaluată pe baza valorii juste, în conformitate cu un management al riscurilor sau cu o strategie de investiții documentate corespunzător, iar informațiile despre grup sunt furnizate intern pe această bază personalului cheie din conducerea entității [conform IAS 24 Informații privind părțile afiliate (revizuit în 2003)], de exemplu consiliului director și directorului executiv ai entității.*

La punctele 66, 94 și AG40 din IAS 32 se prevede furnizarea de către entitate a informațiilor privind activele și pasivele financiare pe care aceasta le-a desemnat ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, inclusiv privind modul în care a respectat aceste condiții. În cazul instrumentelor care respectă condițiile prevăzute la punctul (ii), respectivele informații cuprind o descriere a modului în care desemnarea de evaluare la valoarea justă prin contul de profit și pierdere este consecventă cu managementul riscurilor sau cu strategia de investiții documentate corespunzător.

Investițiile în instrumentele de capital propriu care nu au un preț cotel pe o piață activă și a căror valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil [vezi punctul 46 litera (c) și apendicele A punctele AG80 și AG81] nu sunt desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.

Trebuie menționat că punctele 48, 48A, 49 și apendicele A punctele AG69-AG82, care prevăd cerințele pentru stabilirea unei evaluări fiabile a valorii juste a unui activ sau pasiv financiar, se aplică, de asemenea, tuturor elementelor evaluate la valoarea justă, fie prin desemnare, fie altfel, sau a căror valoare justă este cunoscută.

Se adaugă punctul 11A după cum urmează:

▼ **M9**

INSTRUMENTE DERIVATE ÎNCORPORATE

- 11A. *Fără a aduce atingere punctului 11, în cazul în care un contract conține unul sau mai multe instrumente derivate încorporate, entitatea poate desemna întregul contract hibrid (combinat) ca fiind un activ sau pasiv financiar evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, cu următoarele excepții:*
- (a) *dacă instrumentul (instrumentele) derivat(e) încorporat(e) nu modifică în mod semnificativ fluxurile de trezorerie care ar fi cerute, în alte condiții, prin contract sau*
 - (b) *dacă, atunci când un instrument hibrid (combinat) similar este luat în considerare pentru prima dată, este evident, fără o analiză aprofundată, că este interzisă separarea instrumentului (instrumentelor) derivat(e) încorporat(e), precum o opțiune de rambursare anticipată, încorporată într-un împrumut, care permite deținătorului să plătească anticipat împrumutul cu o sumă care reprezintă aproximativ costul amortizat al acestuia.*

Punctele 12 și 13 se modifică după cum urmează:

12. *În cazul în care o entitate trebuie, în conformitate cu prezentul standard, să separe un instrument derivat încorporat de contractul său gazdă, dar nu poate să evalueze instrumentul derivat încorporat în mod separat nici la achiziționare și nici la o dată ulterioară de raportare financiară, desemnează întregul contract hibrid (combinat) ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.*
13. În cazul în care o entitate nu poate să determine în mod fiabil valoarea justă a unui instrument derivat încorporat pe baza termenelor și condițiilor sale (de exemplu, deoarece instrumentul derivat încorporat se bazează pe un instrument de capitaluri proprii necotat), valoarea justă a instrumentului derivat încorporat este diferența dintre valoarea justă a instrumentului hibrid (combinat) și valoarea justă a contractului gazdă, dacă acestea pot fi stabilite în conformitate cu prezentul standard. În cazul în care entitatea nu poate determina valoarea justă a instrumentului derivat încorporat utilizând această metodă, se aplică punctul 12, iar instrumentul hibrid (combinat) este desemnat ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.

Se adaugă punctul 48A după cum urmează:

CONSIDERAȚII PRIVIND EVALUAREA LA VALOAREA JUSTĂ

- 48A. Cel mai bun indicator al valorii juste sunt prețurile cotate pe o piață activă. În cazul în care piața unui instrument financiar nu este activă, entitatea stabilește valoarea justă folosind o tehnică de evaluare. Obiectivul utilizării unei tehnici de evaluare este de a stabili care ar fi fost prețul tranzacției la data evaluării în cadrul unui schimb în condiții de concurență deplină motivat de considerente comerciale normale. Tehnicile de evaluare includ utilizarea tranzacțiilor recente în condiții de concurență normală între părți informate și doritoare, dacă sunt disponibile, a referinței la valoarea justă curentă a unui alt instrument, care în mare parte este similar, a analizei fluxurilor de trezorerie actualizate și a modelelor de evaluare a opțiunilor. În cazul în care există o tehnică de evaluare folosită frecvent de participanții pe piață pentru evaluarea instrumentului și care s-a dovedit a furniza estimări fiabile de prețuri obținute în tranzacții comerciale reale, entitatea utilizează respectiva tehnică. Tehnica de evaluare aleasă utilizează la maxim date obținute de pe piață și se bazează cât mai puțin posibil pe date specifice entității. Tehnica include toți factorii pe care i-ar lua în considerare participanții pe piață la stabilirea unui preț și este conformă cu metodologiile economice acceptate pentru stabilirea prețurilor instrumentelor financiare. Periodic, o entitate calibrează tehnica de evaluare și îi testează validitatea folosind prețuri ale oricăror tranzacții curente de pe piață care pot fi observate pentru același instrument (respectiv, fără modificare sau reambalare) sau orice informații de pe piață disponibile și care pot fi observate.

▼ **M9**

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

Punctul 105 se modifică și se introduc punctele 105A-105D, după cum urmează:

...

105. *La aplicarea pentru prima dată a prezentului standard, o entitate poate să desemneze un activ financiar recunoscut anterior ca fiind disponibil pentru vânzare. Pentru fiecare activ financiar desemnat astfel, entitatea recunoaște toate variațiile cumulate ale valorii juste într-o componentă distinctă de capitaluri proprii până la derecunoașterea sau deprecierea sa ulterioară, când entitatea transferă câștigul sau pierderea cumulată în contul de profit și pierderi. De asemenea, entitatea trebuie:*
- (a) *să redefină activul financiar folosind noua desemnare în situațiile financiare comparative și*
 - (b) *să indice valoarea justă a activelor financiare la data desemnării, precum și categoria și valoarea contabilă a acestora din situațiile financiare anterioare.*
- 105A. *Entitățile aplică punctele 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A și AG33B, precum și modificările din 2005 la punctele 9, 12 și 13 pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2006 sau la o dată ulterioară. Este încurajată aplicarea anterior acestei date.*
- 105B. *O entitate care aplică pentru prima dată punctele 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A și AG33B, precum și modificările din 2005 la punctele 9, 12 și 13 pentru perioada anuală care începe înainte de 1 ianuarie 2006*
- (a) *poate, la aplicarea pentru prima dată a punctelor noi și modificate, să desemneze ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere orice activ sau pasiv financiar recunoscut anterior, care se califică la momentul respectiv pentru o astfel de desemnare. În cazul în care perioada anuală începe înainte de 1 septembrie 2005, nu e necesar ca aceste desemnări să fie realizate înainte de 1 septembrie 2005 și pot include și active și pasive financiare recunoscute între începutul respectivei perioade anuale și 1 septembrie 2005. Fără a aduce atingere punctului 91, orice active sau pasive financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere în conformitate cu prezenta literă și care au fost desemnate anterior ca elemente acoperite în cadrul relațiilor de contabilizare a acoperirii nu vor mai fi desemnate în cadrul acestor relații din momentul în care sunt desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere;*
 - (b) *indică valoarea justă a oricăror active sau pasive financiare desemnate în conformitate cu litera (a) la data desemnării, precum și categoria și valoarea contabilă din situațiile financiare anterioare;*
 - (c) *reclasifică orice activ sau pasiv financiar desemnat anterior ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere dacă acesta nu se califică pentru o astfel de desemnare în conformitate cu punctele noi și modificate. În cazul în care un activ sau un pasiv financiar va fi evaluat la costul amortizat după reclasificare, data reclasificării se consideră ca fiind data recunoașterii sale inițiale;*
 - (d) *indică valoarea justă a oricăror active sau pasive financiare reclasificate în conformitate cu litera (c) la data reclasificării, precum și noile categorii.*
- 105C. *O entitate care aplică pentru prima dată punctele 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A și AG33B, precum și modificările din 2005 la punctele 9, 12 și 13 pentru perioada anuală care începe la 1 ianuarie 2006 sau la o dată ulterioară*
- (a) *reclasifică orice activ sau pasiv financiar desemnat anterior ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere doar dacă acesta nu se califică pentru o astfel de desemnare în conformitate cu punctele noi și modificate. În cazul în care un activ sau un pasiv financiar va fi evaluat la costul amortizat*

▼ **M9**

după reclasificare, data reclasificării se consideră ca fiind data recunoașterii sale inițiale;

- (b) *nu desemnează ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere nici un activ sau pasiv financiar recunoscut anterior;*
- (c) *indică valoarea justă a oricăror active sau pasive financiare reclasificate în conformitate cu litera (a) la data reclasificării, precum și noile lor categorii.*

105D. *O entitate își redefinește situațiile financiare comparative folosind noile desemnări de la punctul 105B sau 105C cu condiția ca, în cazul unui activ financiar, a unui pasiv financiar sau a unui grup de active financiare, de pasive financiare sau ambele desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, respectivele categorii sau grupuri să fi îndeplinit criteriile de la punctul 9 litera (b) punctul (i), punctul 9 litera (b) punctul (ii) sau punctul 11A la începutul perioadei comparative sau, dacă au fost achiziționate după începutul perioadei comparative, să fi îndeplinit criteriile de la punctul 9 litera (b) punctul (i), punctul 9 litera (b) punctul (ii) sau punctul 11A la data recunoașterii inițiale.*

Se adaugă în apendicele A punctele AG4B-AG4K, după cum urmează:

▼ M9

APENDICELE A

Recomandări de punere în aplicare

DEFINIȚII (punctele 8 și 9)

Desemnare ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere

AG4B. Punctul 9 din prezentul standard permite unei entități să desemneze un activ financiar, un pasiv financiar sau un grup de instrumente financiare (active financiare, pasive financiare sau ambele) ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, cu condiția ca acest lucru să conducă la informații mai relevante.

AG4C. Decizia unei entități de a desemna un activ sau un pasiv financiar ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere este similară cu o alegere de politică contabilă (deși, spre deosebire de o alegere de politică contabilă, decizia respectivă nu trebuie să se aplice sistematic tuturor tranzacțiilor similare). În cazul în care o entitate a făcut o astfel de alegere, în conformitate cu punctul 14 litera (b) din IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*, politica aleasă trebuie să ducă la situații financiare care să furnizeze informații fiabile și mai relevante despre efectele tranzacțiilor, despre alte evenimente și condiții privind situația financiară a entității, despre performanța financiară sau despre fluxurile de trezorerie. În cazul desemnării ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, punctul 9 prevede cele două circumstanțe în care se respectă cerința de obținere a unor informații mai relevante. În consecință, pentru a alege o astfel de desemnare în conformitate cu punctul 9, entitatea trebuie să demonstreze că se află în una dintre aceste două circumstanțe (sau în ambele).

Punctul 9 litera (b) punctul (i): Desemnarea elimină sau reduce semnificativ o neconcordanță de evaluare sau recunoaștere care ar decurge din acestea în alte condiții

AG4D. Conform IAS 39, evaluarea unui activ financiar sau a unui pasiv financiar și clasificarea schimbărilor recunoscute ale valorii sale sunt determinate de clasificarea elementului și de apartenența elementului la o relație de acoperire desemnată. Aceste cerințe pot duce la o neconcordanță de evaluare sau recunoaștere (uneori denumită „neconcordanță contabilă”) în cazul în care, de exemplu, în lipsa unei desemnări ca fiind evaluat la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, un activ financiar ar fi clasificat ca fiind disponibil pentru vânzare (cu recunoașterea directă a majorității variațiilor valorii juste în capitalurile proprii), iar un pasiv, pe care entitatea îl consideră asociat cu activul respectiv, ar fi evaluat la costul amortizat (cu nerecunoașterea variațiilor valorii juste). În astfel de circumstanțe, o entitate poate concluziona că situațiile sale financiare ar furniza informații mai relevante dacă atât activul, cât și pasivul ar fi clasificate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.

AG4E. Următoarele exemple arată situațiile în care această condiție ar putea fi îndeplinită. În toate cazurile, o entitate poate folosi această condiție pentru a desemna activele sau pasivele financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere numai dacă îndeplinește principiul de la punctul 9 litera (b) punctul (i).

- (a) O entitate are pasive ale căror fluxuri de trezorerie se bazează prin contract pe performanța activelor care altfel ar fi clasificate ca disponibile pentru vânzare. De exemplu, un asigurator poate avea pasive care conțin un element de participare discreționară care plătesc prestații pe baza rentabilității realizate și/sau nerealizate a plasamentelor unui grup specificat de active ale asiguratorului. În cazul în care evaluarea respectivelor pasive reflectă prețurile curente de pe piață, clasificarea activelor ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere înseamnă că variațiile valorii juste a activelor financiare sunt recunoscute în contul de profit și pierdere în aceeași perioadă ca și variațiile asociate ale valorii pasivelor.

▼ **M9**

- (b) O entitate are pasive care decurg din contracte de asigurări, a căror evaluare cuprinde informații curente (permise conform IFRS 4 *Contracte de asigurări* punctul 24), și active financiare pe care le consideră asociate pasivelor respective care altfel ar fi clasificate ca disponibile pentru vânzare sau evaluate la costul amortizat.
- (c) O entitate are active financiare, pasive financiare sau ambele care sunt supuse unui risc comun, precum riscul ratei dobânzii, care duce la variații în sens contrar ale valorii juste și care tind să se compenseze. Cu toate acestea, numai unele dintre instrumente ar fi evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere (ceea ce înseamnă că sunt instrumente derivate sau că sunt clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării). De asemenea, este posibil ca cerințele pentru contabilitatea acoperirii să nu fie îndeplinite, de exemplu pentru că nu sunt îndeplinite condițiile de eficiență prevăzute la punctul 88.
- (d) O entitate are active financiare, pasive financiare sau ambele care sunt supuse unui risc comun, precum riscul ratei dobânzii, care duce la variații în sens contrar ale valorii juste și care tind să se compenseze, iar entitatea nu se califică pentru contabilitatea acoperirii deoarece nici unul dintre instrumente nu este derivat. De asemenea, în lipsa contabilității acoperirii, există o neconcordanță semnificativă în recunoașterea câștigurilor și a pierderilor. De exemplu:
- (i) entitatea a finanțat un portofoliu de active cu rată fixă care, în alte condiții, ar fi fost clasificate ca disponibile pentru vânzare prin emiterea de titluri de creanță cu rată fixă ale căror variații de valoare justă tind să se compenseze. Raportarea atât a activelor, cât și a titlurilor de creanță la valoarea justă prin contul de profit și pierdere corectează neconcordanța care ar apărea altfel din evaluarea activelor la valoarea justă cu raportarea variațiilor în capitaluri proprii și a titlurilor de creanță la costul amortizat;
- (ii) entitatea a finanțat un grup desemnat de împrumuturi prin emiterea de titluri tranzacționate ale căror variații de valoare justă tind să se compenseze. Dacă, în plus, entitatea cumpără și vinde cu regularitate titlurile, însă cumpără și vinde rar sau deloc împrumuturile, raportarea atât a împrumuturilor, cât și a titlurilor la valoarea justă prin profit și pierderi elimină neconcordanța timpului de recunoaștere a câștigurilor și pierderilor care ar rezulta, în alte condiții, din evaluarea ambelor la costul amortizat și din recunoașterea unui profit sau a unei pierderi de fiecare dată când este răscumpărat un titlu.

AG4F. În cazuri precum cele menționate la punctul anterior, desemnarea, la recunoașterea inițială, a activelor și pasivelor financiare care, în alte condiții, nu ar fi evaluate astfel, la valoarea justă prin contul de profit și pierdere poate elimina sau reduce semnificativ neconcordanța de evaluare sau recunoaștere și poate duce la informații mai relevante. Din motive practice, entitatea nu trebuie să negocieze concomitent toate activele și pasivele care determină neconcordanța de evaluare și recunoaștere. Este permis un decalaj rezonabil, cu condiția ca fiecare tranzacție să fie desemnată la valoarea justă prin contul de profit și pierdere la recunoașterea inițială și, la acel moment, să fie așteptată efectuarea altor tranzacții.

AG4G. Nu ar fi acceptabil ca doar unele dintre activele și pasivele financiare care dau naștere neconcordanței să fie desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere, dacă acest lucru nu ar elimina sau reduce semnificativ neconcordanța și, în consecință, nu ar duce la informații mai relevante. Cu toate acestea, ar fi acceptabil să se desemneze doar o parte dintre un număr de active financiare similare sau pasive financiare similare, dacă prin acest lucru neconcordanța se reduce semnificativ (și probabil mai mult decât prin alte desemnări permise). De exemplu, să presupunem că o entitate are un număr de pasive financiare similare care se ridică la valoarea de 100 UM (*) și un număr de active financiare similare care se ridică la valoarea de 50 UM, dar care sunt evaluate pe baze diferite. Entitatea poate reduce semnificativ neconcordanța de evaluare dacă

(*) În acest standard, cuantumulile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (UM).

▼ M9

desemnează, la recunoașterea inițială, toate activele și numai o parte din pasive (de exemplu pasivele individuale cu o valoare totală combinată de 45 UM) ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. Cu toate acestea, deoarece desemnarea de evaluare la valoarea justă prin contul de profit și pierdere poate fi aplicată numai instrumentului financiar în ansamblul său, entitatea din prezentul exemplu trebuie să desemneze unul sau mai multe pasive în ansamblul lor. Nu poate fi desemnată doar o componentă a unui pasiv (de exemplu, modificările valorii atribuite unui singur risc, precum fluctuațiile ratei dobânzii de referință) sau doar o proporție (respectiv procent) dintr-un pasiv.

Punctul 9 litera (b) punctul (ii): Un grup de active financiare, de pasive financiare sau ambele este gestionat, iar evoluția sa este evaluată pe baza valorii juste, în conformitate cu un management al riscurilor sau cu o strategie de investiții documentate corespunzător

AG4H. O entitate poate gestiona și evalua evoluția unui grup de active financiare, de pasive financiare sau ambele, astfel încât evaluarea respectivului grup la valoarea justă prin contul de profit și pierdere să ducă la informații mai relevante. În acest caz accentul cade pe modul în care entitatea gestionează și evaluează evoluția și nu pe natura instrumentelor sale financiare.

AG4I. Exemplele următoare arată situațiile în care această condiție ar putea fi îndeplinită. În toate cazurile, o entitate poate utiliza această condiție pentru a desemna activele sau pasivele financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere numai dacă respectă principiul prevăzut la punctul 9 litera (b) punctul (ii).

(a) Entitatea este o organizație cu capital de risc, un fond mutual, un trust sau o entitate similară a cărei activitate constă în investiții în active financiare cu scopul de a obține profit din rentabilitatea lor totală sub formă de dobândă sau dividende și de modificări ale valorii juste. Conform IAS 28 *Investiții în entități asociate* și IAS 31 *Interese în asociațiile în participațiune*, aceste investiții pot fi excluse din domeniul lor de aplicare cu condiția să fie evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. O entitate poate aplica aceeași politică contabilă și la alte investiții gestionate pe baza rentabilității totale, dar asupra cărora nu are o influență suficientă pentru a fi incluse în domeniul de aplicare al IAS 28 sau IAS 31.

(b) Entitatea are active și pasive financiare care au unul sau mai multe riscuri comune, care sunt gestionate și evaluate la valoarea justă în conformitate cu o politică documentată de management al activelor și pasivelor. Un exemplu ar putea fi o entitate care a emis „produse structurate” care conțin mai multe instrumente derivate încorporate și care gestionează riscurile rezultate pe baza valorii juste utilizând un amestec de instrumente financiare derivate și nederivate. Un exemplu similar ar putea fi o entitate care generează împrumuturi cu rată fixă a dobânzii și care gestionează riscul ratei dobânzii de referință rezultată utilizând un amestec de instrumente financiare derivate și nederivate.

(c) Entitatea este un asigurător care deține un portofoliu de active financiare, gestionează respectivul portofoliu astfel încât să îi maximizeze rentabilitatea totală (respectiv dobânda sau dividendele și modificările valorii juste) și își evaluează performanța pe această bază. Portofoliul poate fi deținut pentru a sprijini pasive specifice, capitaluri proprii sau ambele. În cazul în care portofoliul este deținut pentru a sprijini pasive specifice, activele pot respecta condiția prevăzută la punctul 9 litera (b) punctul (ii) indiferent dacă asiguratorul gestionează și evaluează și pasivele la valoarea justă. Condiția prevăzută la punctul 9 litera (b) punctul (ii) poate fi respectată atunci când obiectivul asiguratorului este de a maximiza rentabilitatea totală la activele pe termen lung chiar dacă sumele plătite titularilor de contracte participative depind de alți factori, precum valoarea câștigurilor realizate într-o perioadă mai scurtă (de exemplu, un an) sau dacă se află la discreția asiguratorului.

AG4J. După cum s-a menționat anterior, această condiție depinde de modul în care entitatea gestionează și evaluează evoluția grupului de instrumente financiare în cauză. În consecință (sub rezerva cerinței

▼ **M9**

de desemnare la recunoașterea inițială), o entitate care desemnează instrumente financiare ca fiind evaluate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere pe baza acestei condiții desemnează ca atare toate instrumentele financiare eligibile care sunt gestionate și evaluate împreună.

- AG4K. Documentația privind strategia entității nu trebuie să fie extinsă, dar ar trebui să fie suficientă pentru a demonstra conformitatea cu punctul 9 litera (b) punctul (ii). Documentația respectivă nu este necesară pentru fiecare element în parte, ci poate fi concepută pe bază de portofoliu. De exemplu, dacă sistemul managementului de performanță a unui departament – astfel cum a fost aprobat de personalul de conducere cheie al entității – demonstrează clar că performanța sa este evaluată pe baza rentabilității totale, nu este necesară altă documentație pentru a demonstra conformitatea cu punctul 9 litera (b) punctul (ii).

După punctul AG33 se introduc un titlu și punctele AG33A și AG33B, după cum urmează:

Instrumente care conțin instrumente derivate încorporate

- AG33A. Atunci când o entitate devine parte la un instrument hibrid (combinat) care conține unul sau mai multe instrumente derivate încorporate, conform punctului 11, entitatea trebuie să identifice fiecare dintre aceste instrumente derivate încorporate, să analizeze dacă este necesar ca acestea să fie separate de contractul gazdă și, în cazul celor care trebuie să fie separate, să evalueze instrumentele derivate la valoarea justă la recunoașterea inițială și ulterior. Aceste cerințe pot fi mai complexe sau pot duce la evaluări mai puțin fiabile decât cele obținute prin evaluarea întregului instrument la valoarea justă prin contul de profit și pierdere. Pentru acest motiv, prezentul standard permite desemnarea întregului instrument la valoarea justă prin contul de profit și pierdere.
- AG33B. Această desemnare poate fi folosită în cazul în care punctul 11 prevede ca instrumentele derivate încorporate să fie separate de contractul gazdă sau ca separarea să fie interzisă. Cu toate acestea, punctul 11A nu justifică desemnarea instrumentului hibrid (combinat) la valoarea justă prin contul de profit și pierdere în cazurile prevăzute la punctul 11A literele (a) și (b), deoarece acest lucru nu ar reduce

▼ **M5**

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 40

Investiții imobiliare

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-4
Definiții	5-15
Recunoaștere	16-19
Evaluare la recunoaștere	20-29
Evaluare după recunoaștere	30-56
Politici contabile	30-32
Modelul valorii juste	33-55
Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă	53-55
Modelul costului	56
Transferuri	57-65
Cedări	66-73
Prezentarea informațiilor	74-79
Modelul valorii juste și modelul costului	74-79
Modelul valorii juste	76-78

▼ **M5**

Modelul costului	79
Dispoziții tranzitorii	80-84
Modelul valorii juste	80-82
Modelul costului	83-84
Data intrării în vigoare	85
Retragerea standardului IAS 40 (2000)	86

Prezentul standard revizuit înlocuiește standardul IAS 40 (2000) *Investiții imobiliare* și ar trebui aplicat pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Prezentul standard are ca obiectiv reglementarea tratamentului contabil pentru investițiile imobiliare și a cerințelor aferente de prezentare a informațiilor.

DOMENIUL DE APLICARE

2. ***Prezentul standard trebuie aplicat la recunoașterea, evaluarea și prezentarea investițiilor imobiliare.***
3. Printre altele, prezentul standard reglementează evaluarea, în situațiile financiare ale unui locatar, a dreptului asupra unei investiții imobiliare deținut în baza unui contract de leasing financiar și evaluarea, în situațiile financiare ale unui locatar, a investiției imobiliare dată în leasing unui locatar în baza unui contract de leasing operațional. Prezentul standard nu reglementează aspectele care intră sub incidența IAS 17 *Contracte de leasing* inclusiv:
 - (a) clasificarea contractelor de leasing ca leasing financiar sau operațional;
 - (b) recunoașterea veniturilor din leasing aferente investițiilor imobiliare (a se vedea, de asemenea, IAS 18 *Venituri din activități curente*);
 - (c) evaluarea drepturilor imobiliare deținute în baza unui contract de leasing contabilizat ca și contract de leasing operațional în situațiile financiare ale unui locatar;
 - (d) evaluarea investiției nete a locatorului într-un contract de leasing financiar, în situațiile financiare ale acestuia;
 - (e) contabilitatea tranzacțiilor de vânzare și leaseback și
 - (f) informațiile care trebuie prezentate cu privire la contractele de leasing financiar și leasing operațional.
4. Prezentul standard nu se aplică:
 - (a) activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*) și
 - (b) concesiunilor miniere și rezervelor miniere precum petrolul, gazele naturale și resursele naturale neregenerabile similare.

DEFINIȚII

5. ***În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:***

Valoarea contabilă este valoarea la care este recunoscut un activ în bilanț.

Costul este valoarea numerarului sau a echivalentelor de numerar plătite sau valoarea justă a unei alte contraprestații oferite pentru dobândirea unui activ, în momentul achiziției sau al construcției sale.

Valoarea justă reprezintă valoarea pentru care ar putea fi schimbat un activ în cadrul unei tranzacții desfășurate între părți interesate și în cunoștință de cauză, în condiții de concurență normală.

▼M5

O investiție imobiliară este un bun imobiliar (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele, decât pentru:

- (a) *a o utilizează pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative*
sau
- (b) *a o vinde în cursul activității uzuale.*

O proprietate imobiliară ocupată de proprietar este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată în producția sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

6. *Un drept imobiliar deținut de un locatar în baza unui contract de leasing operațional poate fi clasificat și contabilizat ca investiție imobiliară numai în cazul în care proprietatea imobiliară s-ar încadra, în alte condiții, în definiția unei investiții imobiliare, iar locatarul utilizează modelul valorii juste prezentat la punctele 33-55 pentru activul recunoscut. Această alternativă de clasificare este disponibilă de la proprietate la proprietate. Cu toate acestea, o dată ce se selectează această alternativă de clasificare pentru un astfel de drept imobiliar deținut în cadrul unui contract de leasing operațional, toate proprietățile imobiliare clasificate ca investiții imobiliare trebuie contabilizate pe baza modelului valorii juste. În cazul în care se selectează această alternativă de clasificare, toate drepturile clasificate astfel sunt incluse în informațiile prezentate în conformitate cu punctele 74-78.*
7. O investiție imobiliară este deținută pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele. Prin urmare, o investiție imobiliară generează fluxuri de trezorerie în mare măsură independente de celelalte active deținute de o entitate. Astfel, se face distincție între investiții imobiliare și proprietățile imobiliare ocupate de proprietar. Producția sau furnizarea de bunuri sau servicii (sau utilizarea proprietății în scopuri administrative) generează fluxuri de trezorerie care nu pot fi atribuite numai proprietății imobiliare, ci și altor active utilizate în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii. IAS 16 *Imobilizări corporale* reglementează proprietățile imobiliare ocupate de proprietar.
8. Următoarele constituie exemple de investiții imobiliare:
 - (a) terenurile deținute mai mult pentru creșterea pe termen lung a valorii capitalului decât pentru vânzarea pe termen scurt în cursul activității uzuale;
 - (b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. (În cazul în care o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca o proprietate imobiliară ocupată de proprietar, fie pentru vânzarea pe termen scurt în cursul activității uzuale, se consideră că terenul este deținut în scopul creșterii valorii capitalului);
 - (c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în baza unui contract de leasing financiar) și închiriată în baza unui sau a mai multor contracte de leasing operațional;
 - (d) o clădire care este neocupată, dar care este deținută pentru a fi închiriată în baza unui sau a mai multor contracte de leasing operațional.
9. Următoarele constituie exemple de elemente care nu constituie investiții imobiliare și, prin urmare, nu se încadrează în domeniul de aplicare al prezentului standard:
 - (a) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute în cursul activității uzuale sau care sunt în curs de construire sau amenajare în vederea unei astfel de vânzări (a se vedea IAS 2 *Stocuri*), de exemplu proprietăți imobiliare achiziționate cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi îmbunătățite și revândute;
 - (b) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în numele unor terți (a se vedea IAS 11 *Contracte de construcții*);

▼ M5

- (c) proprietățile imobiliare ocupate de proprietar (a se vedea IAS 16), inclusiv (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți ocupate de proprietar, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare ocupate de proprietar, proprietățile ocupate de salariați (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietățile imobiliare ocupate de proprietar care urmează a fi cedate;
- (d) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare. Astfel de proprietăți imobiliare sunt reglementate de IAS 16 până în momentul finalizării lucrărilor de construcție sau amenajare, după care devin investiții imobiliare și intră sub incidența prezentului standard. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică investițiilor imobiliare existente care sunt îmbunătățite cu scopul de a fi utilizate în continuare ca investiții imobiliare (a se vedea punctul 58);
- (e) proprietățile imobiliare care sunt închiriate unei alte entități în baza unui contract de leasing financiar.
10. Anumite proprietăți includ o parte care este deținută pentru a obține venituri din chirii sau în scopul creșterii valorii capitalului și o altă parte care este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative. În cazul în care aceste părți pot fi vândute separat (sau închiriate separat în baza unui contract de leasing financiar), entitatea le contabilizează separat. În cazul în care aceste părți nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară în cauză constituie o investiție imobiliară doar dacă este deținută numai o parte nesemnificativă în vederea utilizării la producerea sau furnizarea de bunuri și servicii sau în scopuri administrative.
11. În anumite cazuri, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanților unei proprietăți imobiliare pe care o deține. Entitatea tratează o astfel de proprietate ca pe o investiție imobiliară în cazul în care serviciile în cauză reprezintă o componentă relativ nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu ar fi situația în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază și întreținere locatarilor care ocupă clădirea.
12. În alte situații, serviciile furnizate reprezintă o componentă mult mai importantă. De exemplu, în cazul în care o entitate are în proprietate și administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeților reprezintă o componentă importantă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară ocupată de proprietar decât o investiție imobiliară.
13. Poate fi dificil de stabilit dacă serviciile auxiliare sunt atât de semnificative încât o proprietate imobiliară să nu fie clasificată ca o investiție imobiliară. De exemplu, proprietarul unui hotel transferă, uneori, anumite responsabilități unor terți în baza unui contract de administrare. Condițiile unor astfel de contracte variază semnificativ. Pe de o parte, proprietarul poate avea o poziție, în fond, de investitor pasiv. Pe de altă parte, proprietarul poate să fi externalizat, pur și simplu, către terți exercitarea anumitor operațiuni zilnice, păstrând, cu toate acestea, un contact suficient cu variațiile fluxurilor de trezorerie generate de activitățile hotelului.
14. Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este necesar raționamentul profesional. O entitate elaborează criteriile astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare și cu indicațiile aferente de la punctele 7-13. Punctul 75 litera (c) prevede că, în cazul în care clasificarea este dificilă, o entitate trebuie să prezinte aceste criterii.
15. În anumite cazuri, o entitate deține o proprietate imobiliară care este închiriată și ocupată de societatea sa mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu constituie o investiție imobiliară în situațiile financiare consolidate deoarece, din punctul de vedere al grupului, proprietatea imobiliară în cauză este ocupată de proprietar. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entității individuale care o deține, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară în cazul în care se încadrează în definiția de la punctul 5. În consecință, în situațiile sale financiare individuale, locatorul tratează proprietatea imobiliară ca pe o investiție imobiliară.

▼ **M5**

RECUNOAȘTERE

16. ***O investiție imobiliară trebuie recunoscută ca activ numai în cazul în care:***
- (a) ***există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare asociate investiției imobiliare să revină entității***
 - și
 - (b) ***costul investiției imobiliare poate fi evaluat în mod fiabil.***
17. În conformitate cu acest principiu de recunoaștere, o entitate își evaluează toate costurile cu investițiile imobiliare pe măsură ce apar. Aceste costuri includ costurile apărute inițial pentru achiziționarea unei investiții imobiliare și costurile ulterioare pentru a completa, a înlocui parțial sau pentru a întreține o proprietate imobiliară.
18. În conformitate cu principiul de recunoaștere de la punctul 16, o entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costurile întreținerii zilnice ale unei astfel de proprietăți imobiliare. Costurile respective sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere, pe măsură ce apar. Costurile întreținerii zilnice constau în primul rând din costul manoperei și al consumabilelor și pot cuprinde costul pieselor de importanță minoră. Aceste cheltuieli sunt descrise în mod frecvent ca fiind „cheltuieli de reparații și întreținere” a proprietății.
19. Există posibilitatea ca unele părți ale investițiilor imobiliare să fi fost achiziționate prin înlocuire. Spre exemplu, există posibilitatea ca pereții interiori să fie pereți ce au înlocuit pereții existenți inițial. În conformitate cu principiul de recunoaștere, entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costul înlocuirii unei părți a investiției imobiliare existente la momentul apariției costurilor, cu condiția să fie îndeplinite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părților înlocuite este derecunoscută în conformitate cu dispozițiile privind derecunoașterea din prezentul standard.

EVALUAREA LA RECUNOAȘTERE

20. ***O investiție imobiliară trebuie evaluată, inițial, la cost. Costurile de tranzacționare trebuie incluse în evaluarea inițială.***
21. Costul unei investiții imobiliare achiziționate include prețul de achiziție și orice cheltuieli care se pot atribui direct. Cheltuielile care se pot atribui direct includ, de exemplu, onorariile profesionale pentru serviciile juridice, taxele pentru transferul dreptului de proprietate și alte costuri de tranzacționare.
22. Costul unei investiții imobiliare construite în regie proprie este costul de la data finalizării lucrărilor de construcții sau de amenajare. Până la acea dată, entitatea aplică IAS 16. La acea dată, proprietatea imobiliară devine investiție imobiliară și intră sub incidența prezentului standard [a se vedea punctul 57 litera (e) și punctul 65].
23. Costul unei investiții imobiliare nu este majorat cu:
- (a) costurile de înființare (cu excepția cazului în care acestea sunt necesare pentru a aduce proprietatea imobiliară în stare de funcționare în conformitate cu intențiile conducerii);
 - (b) pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca investiția imobiliară să atingă nivelul planificat de ocupare
- sau
- (c) cheltuielile generate de pierderile de materiale, manoperă sau alte resurse înregistrate peste limitele normal admise în cursul lucrărilor de construcții sau amenajare a proprietății imobiliare.
24. În cazul în care se amână plata pentru o investiție imobiliară, costul acesteia este echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre această sumă și plățile totale este recunoscută în cursul perioadei de creditare drept cheltuielă cu dobânda.
25. ***Costul inițial al unui drept imobiliar deținut în baza unui contract de leasing și clasificat ca fiind investiție imobiliară este cel prevăzut la punctul 20 din IAS 17 pentru un leasing financiar, adică activul trebuie recunoscut la valoarea cea mai mică dintre valoarea justă a***

▼ **M5**

proprietății imobiliare și valoarea actualizată a plăților minime de leasing. În conformitate cu dispozițiile aceluiași punct, trebuie să se recunoască o valoare echivalentă ca pasiv.

26. Orice plată în avans pentru un leasing este tratată ca făcând parte din plățile minime de leasing efectuate în acest scop și, prin urmare, este inclusă în costul activului, însă este exclusă din pasiv. În cazul în care un drept imobiliar deținut în baza unui contract de leasing este clasificat ca investiție imobiliară, elementul contabilizat la valoarea justă constituie dreptul respectiv și nu proprietatea imobiliară care stă la baza lui. Pentru modelul valorii juste sunt prevăzute îndrumări pentru stabilirea valorii juste a unui drept imobiliar la punctele 33-52. Îndrumările respective sunt, de asemenea, relevante pentru stabilirea valorii juste în cazul în care valoarea respectivă este utilizată cu titlul de cost în scopul recunoașterii inițiale.
27. Este posibil să se achiziționeze una sau mai multe investiții imobiliare în schimbul unui activ (unor active) nemonetar(e) sau în schimbul unei combinații de active monetare și nemonetare. Discuția de mai jos face referire la schimbul unui activ nemonetar cu un altul, dar se aplică și tuturor schimburilor descrise anterior. Costul unei astfel de investiții imobiliare este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate în mod fiabil. Activul dobândit este evaluat astfel chiar dacă o entitate nu poate derecunoaște imediat activul cedat. În cazul în care activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul acestuia este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.
28. O entitate stabilește dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare gradul în care se preconizează că viitoarele sale fluxuri de trezorerie se vor modifica în urma acestei tranzacții. Tranzacția de schimb are conținut comercial în cazul în care:
- (a) configurația (riscul, graficul de intrare și valoarea) fluxurilor de trezorerie din activul primit diferă de configurația fluxurilor de trezorerie care decurg din activul transferat
 - sau
 - (b) valoarea specifică entității acordată porțiunii din activitățile entității afectate de modificările tranzacției în urma schimbului
 - și
 - (c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă față de valoarea justă a activelor schimbate.
- Pentru a stabili dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității aferentă porțiunii din activitățile entității afectate de tranzacție va reflecta fluxuri de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără ca entitatea să trebuiască să efectueze calcule amănunțite.
29. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată credibil dacă (a) variația în seria de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru activul respectiv sau (b) probabilitățile diverselor estimări din serie pot fi evaluate în mod rezonabil și utilizate pentru estimarea valorii juste. În cazul în care entitatea poate stabili în mod fiabil valoarea justă a activului primit sau a activului cedat, atunci se utilizează valoarea justă a activului cedat pentru a evalua costul, cu excepția cazului în care este mai evidentă valoarea justă a activului primit.

EVALUAREA DUPĂ RECUNOAȘTERE

Politici contabile

30. ***Cu excepția prevăzută la punctul 34, o entitate alege ca politică contabilă fie modelul valorii juste prevăzută la punctele 33-55, fie modelul costului prevăzută la punctul 56, și aplică politica în cauză tuturor investițiilor sale imobiliare.***
31. IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* prevede că o modificare voluntară a politicii contabile trebuie efectuată doar în cazul în care va avea ca efect o prezentare mai adecvată a

▼ M5

evenimentelor sau tranzacțiilor în situațiile financiare ale entității. Este foarte puțin probabil ca o schimbare de la modelul valorii juste la modelul costului să conducă la o prezentare mai adecvată.

32. Prezentul standard prevede că toate entitățile trebuie să determine valoarea justă a investițiilor imobiliare în scopul evaluării (în cazul în care entitatea aplică modelul valorii juste) sau al prezentării (în cazul în care aplică modelul costului). O entitate este încurajată, dar nu obligată, să determine valoarea justă a unei investiții imobiliare pe baza unei evaluări realizate de un evaluator independent care deține o calificare profesională relevantă și recunoscută și care are o experiență recentă în ceea ce privește localizarea și categoria investiției imobiliare în curs de evaluare.

Modelul valorii juste

33. ***După recunoașterea inițială, o entitate care optează pentru modelul valorii juste își evaluează toate investițiile imobiliare la valoarea lor justă, cu excepția cazurilor descrise la punctul 53.***
34. ***În cazul în care un drept imobiliar deținut de către locatar în baza unui contract de leasing operațional este clasificat ca investiție imobiliară în conformitate cu punctul 6, dreptul de alegere de la punctul 30 nu mai este aplicabil; se aplică modelul valorii juste.***
35. ***Un câștig sau o pierdere generat(ă) de o modificare a valorii juste a investiției imobiliare trebuie recunoscut(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare.***
36. Valoarea justă reprezintă prețul la care poate fi tranzacționată proprietatea imobiliară între părți interesate și în cunoștință de cauză într-o tranzacție desfășurată în condiții de concurență normală (a se vedea punctul 5). Valoarea justă exclude, în mod specific, un preț estimat majorat sau diminuat de condiții sau împrejurări speciale, cum ar fi acordurile atipice de finanțare, contractele de vânzare și leaseback, contraprestații speciale sau concesiuni acordate de orice persoană implicată în vânzarea respectivă.
37. O entitate determină valoarea justă fără a deduce costurile de tranzacționare pe care le-ar putea suporta în cadrul vânzării sau al unui alt tip de cedări.
38. ***Valoarea justă a unei proprietăți imobiliare trebuie să reflecte condițiile de pe piață la data bilanțului.***
39. Valoarea justă estimată este specifică unui anumit moment. Deoarece condițiile de piață se pot schimba, valoarea raportată ca fiind valoarea justă poate fi incorectă sau inadecvată într-un alt moment. Definiția valorii juste presupune, de asemenea, realizarea schimbului simultan cu încheierea contractului de vânzare, fără fluctuații ale prețului care ar putea interveni într-o tranzacție realizată de bunăvoie, în condiții de concurență normală, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cazul în care schimbul nu se realizează simultan cu încheierea contractului.
40. Valoarea justă a unei investiții imobiliare reflectă, printre altele, și veniturile din chirii aferente contractelor de leasing în curs, precum și ipotezele raționale și justificate reprezentând presupunerile părților participante de bunăvoie și în cunoștință de cauză cu privire la veniturile din chirii obținute din contracte viitoare de leasing, ținând seama de condițiile actuale de piață. Aceasta reflectă, de asemenea, în mod similar, orice ieșiri de fluxuri de trezorerie (inclusiv plăți cu chirii și alte ieșiri) care pot fi preconizate în ceea ce privește proprietatea imobiliară. Unele dintre aceste ieșiri sunt reflectate în pasive, iar altele sunt aferente ieșirilor de numerar care nu sunt recunoscute în situațiile financiare până la o dată ulterioară (de exemplu plăți periodice cum ar fi chiriile condiționate).
41. Punctul 25 specifică baza de recunoaștere inițială a costului unui drept într-o proprietate imobiliară luată în leasing. Punctul 33 impune ca dreptul în proprietatea imobiliară în leasing să fie reevaluat, după caz, la valoarea justă. În contractele de leasing negociate la cursurile pieței, valoarea justă a unui drept într-o proprietate imobiliară în leasing la achiziție, netă de toate plățile preconizate de leasing (inclusiv cele aferente pasivelor recunoscute) ar trebui să fie zero. Această valoare justă nu se modifică, indiferent dacă, din considerente contabile, un activ sau un pasiv în leasing sunt recunoscute la valoarea justă sau la

▼M5

valoarea actualizată a plăților minime de leasing, în conformitate cu punctul 20 din IAS 17. Astfel, reevaluarea unui activ în leasing de la cost, în conformitate cu punctul 25, la valoarea justă, în conformitate cu punctul 33, nu ar trebui să producă nici un câștig inițial sau nici o pierdere inițială, cu excepția cazului în care valoarea justă este evaluată la momente diferite. Acest lucru poate surveni în cazul în care opțiunea de a aplica modelul valorii juste este luată după recunoașterea inițială.

42. Definiția valorii juste se referă la tranzacții realizate „de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză”. În acest context, „în cunoștință de cauză” înseamnă că atât cumpărătorul, cât și vânzătorul, care participă de bunăvoie la tranzacție, sunt informați cu privire la natura și caracteristicile investiției imobiliare, la utilizările actuale și potențiale ale acesteia, precum și la stadiul pieței la data bilanțului. Un cumpărător care participă de bunăvoie la tranzacție este motivat, dar nu constrâns să cumpere. Acest cumpărător nu este nici extrem de nerăbdător, nici hotărât să cumpere la orice preț. Acest cumpărător presupus nu ar plăti un preț mai mare decât prețul cerut de o piață pe care tranzacționează vânzatori și cumpărători interesați și în cunoștință de cauză.
43. Un vânzător care participă de bunăvoie la tranzacție nu este nici extrem de nerăbdător, nici constrâns să vândă și dispus să accepte orice preț, nici pregătit să țină la un preț care nu poate fi considerat realist pe piața actuală. Acest vânzător este motivat să vândă investiția imobiliară, în condițiile pieței, la cel mai bun preț care poate fi obținut pe piața deschisă. Situația în care se află proprietarul actual al investiției imobiliare nu este luată în considerare, deoarece vânzătorul este un proprietar ipotetic (de exemplu, un vânzător interesat nu ar lua în considerare situația fiscală specifică proprietarului real al investiției imobiliare).
44. Definiția valorii juste se referă la o tranzacție realizată în condiții de concurență normală. O tranzacție realizată în condiții de concurență normală este o tranzacție între părți care nu au o relație deosebită sau specială care ar face ca prețurile tranzacțiilor să nu fie caracteristice pieței. Se presupune că tranzacția are loc între părți care nu sunt afiliate și care acționează independent.
45. Cea mai bună dovadă a valorii juste este furnizată de prețurile curente de pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeași locație și stare, care fac obiectul unor contracte similare de leasing sau de altă natură. O entitate ia măsuri pentru a identifica orice diferențe privind natura, locația sau starea proprietății imobiliare sau condițiile contractuale ale contractelor de leasing sau de altă natură care au ca obiect proprietatea imobiliară în cauză.
46. În absența unor prețuri curente de pe o piață activă de tipul celei descrise la punctul 45, entitatea ia în considerare informații provenite din diverse surse, inclusiv:
- (a) prețurile curente de pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare diferite ca natură, stare sau locație (sau care fac obiectul unor contracte diferite de leasing sau de altă natură), ajustate astfel încât să reflecte diferențele în cauză;
 - (b) prețurile recente de pe piețe mai puțin active, cu ajustări care să reflecte orice modificări ale condițiilor economice survenite de la data tranzacțiilor care au fost efectuate la acele prețuri
și
 - (c) previziunile actualizate ale fluxurilor de trezorerie, bazate pe estimări fiabile ale fluxurilor viitoare de trezorerie, justificate de clauzele oricăror contracte existente de leasing sau de altă natură și (după caz) de dovezi externe, cum ar fi chirii curente de pe piață pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeași locație și stare, actualizate la rate care reflectă evaluările curente de pe piață privind incertitudinile referitoare la valoarea și ritmul fluxurilor de trezorerie.
47. În anumite cazuri, diversele surse menționate la punctul anterior pot sugera concluzii diferite în ceea ce privește valoarea justă a unei investiții imobiliare. Entitatea analizează motivele care determină diferențele în cauză, pentru a ajunge la cea mai fiabilă estimare a valorii juste, într-un interval relativ restrâns de estimări fiabile ale valorii juste.

▼ M5

48. În situații excepționale, există dovezi evidente, în momentul în care o entitate achiziționează o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, ca urmare a finalizării lucrărilor de construcție sau de amenajare sau ca urmare a schimbării destinației sale), că gradul de variabilitate în cadrul seriei de estimări fiabile ale valorii juste va fi atât de mare, iar probabilitățile diverselor rezultate vor fi atât de dificil de evaluat, încât va fi pusă sub semnul întrebării utilitatea unei singure estimări a valorii juste. Acest lucru poate indica faptul că valoarea justă a proprietății imobiliare nu va putea fi determinată fiabil pe o bază continuă (a se vedea punctul 53).
49. Valoarea justă este diferită de valoarea de utilitate, în conformitate cu definiția din cadrul IAS 36 *Deprecierea activelor*. Valoarea justă reflectă cunoștințele și estimările vânzătorilor și ale cumpărătorilor interesați și în cunoștință de cauză de pe piață. În schimb, valoarea de utilitate reflectă estimările entității, inclusiv efectele factorilor care pot fi specifici unei entități și care nu sunt deci aplicabili entităților în general. De exemplu, valoarea justă nu reflectă nici unul dintre elementele de mai jos, în măsura în care nu vor fi disponibile la nivel general pentru cumpărătorii și vânzătorii interesați și în cunoștință de cauză:
- (a) valoarea suplimentară derivată din crearea unui portofoliu de proprietăți în diferite locații;
 - (b) sinergiile dintre proprietățile imobiliare și alte active;
 - (c) drepturile sau restricțiile legale care sunt specifice doar proprietarului actual
și
 - (d) facilitățile sau sarcinile fiscale specifice proprietarului actual.
50. Pentru a determina valoarea justă a investițiilor imobiliare, o entitate evită dubla evidențiere a activelor sau a pasivelor care sunt recunoscute în bilanț ca active sau pasive distincte. De exemplu:
- (a) echipamente precum lifturile sau instalația de aer condiționat fac deseori parte integrantă dintr-o clădire și, în general, sunt mai degrabă incluse în investiția imobiliară decât contabilizate separat ca imobilizări corporale;
 - (b) în cazul în care un birou este închiriat mobilat, valoarea justă a biroului include, în general, valoarea justă a mobilierului, deoarece veniturile din chirii sunt aferente biroului mobilat. În cazul în care mobilierul este inclus în valoarea justă a investiției imobiliare, entitatea nu recunoaște mobilierul ca activ separat;
 - (c) valoarea justă a investiției imobiliare exclude veniturile din leasing operațional, înregistrate în avans sau care urmează a fi încasate, deoarece entitatea le recunoaște ca activ sau pasiv distinct;
 - (d) valoarea justă a investiției imobiliare deținute în baza unui contract de leasing reflectă fluxurile de trezorerie preconizate (inclusiv chiria condiționată care urmează să devină scadentă). În consecință, în cazul în care o evaluare obținută pentru o proprietate este netă de orice plată preconizată a se efectua, va fi necesară readăugarea oricăror pasive recunoscute pentru leasing pentru a obține valoarea justă a investiției imobiliare, în scopul contabilizării.
51. Valoarea justă a investiției imobiliare nu reflectă cheltuielile viitoare de capital care vor îmbunătăți proprietatea imobiliară și nu reflectă beneficiile viitoare aferente acestor cheltuieli viitoare.
52. În anumite cazuri, o entitate preconizează că valoarea curentă a plăților sale aferente unei investiții imobiliare (cu excepția plăților aferente pasivelor recunoscute) va depăși valoarea curentă a încasărilor de numerar aferente. Entitatea aplică IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* pentru a determina dacă se recunoaște un pasiv și modul de evaluare a acestuia.

Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă

53. ***Există o prezumție, refutabilă, conform căreia o entitate poate să determine fiabil valoarea justă a unei investiții imobiliare pe o bază continuă. Cu toate acestea, în situații excepționale, există dovezi evidente, în momentul în care o entitate achiziționează o investiție***

▼ M5

imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, ca urmare a finalizării lucrărilor de construcție sau de amenajare sau ca urmare a schimbării destinației sale), că entitatea nu va putea determina în mod fiabil valoarea justă a investiției imobiliare pe o bază continuă. Această situație apare strict în cazul în care tranzacțiile comparabile de pe piață sunt rare și nu sunt disponibile estimări alternative ale valorii juste care să fie fiabile (de exemplu, bazate pe previziuni actualizate ale fluxurilor de trezorerie). În astfel de situații, o entitate evaluează investiția imobiliară în cauză utilizând modelul costului prevăzut în IAS 16. Se va considera că valoarea reziduală a investiției imobiliare este zero. Entitatea trebuie să aplice IAS 16 până în momentul cedării investiției imobiliare.

54. În cazurile excepționale în care, din motivul prezentat la punctul anterior, este constrânsă să evalueze o investiție imobiliară utilizând modelul costului în conformitate cu IAS 16, entitatea evaluează toate celelalte investiții imobiliare ale sale la valoarea justă. În aceste cazuri, deși poate utiliza modelul costului pentru o investiție imobiliară, entitatea continuă să contabilizeze fiecare dintre proprietățile imobiliare rămase pe baza modelului valorii juste.
55. *În cazul în care a evaluat anterior o investiție imobiliară la valoarea justă, entitatea trebuie să continue să evalueze proprietatea imobiliară în cauză la valoarea justă, până în momentul cedării (sau până în momentul în care proprietate imobiliară devine proprietate imobiliară ocupată de proprietar sau entitatea inițiază amenajarea proprietății în scopul vânzării ulterioare în cursul activității uzuale), chiar dacă frecvența tranzacțiilor comparabile de pe piață scade sau prețurile de pe piață devin mai puțin disponibile.*

Modelul costului

56. *După recunoașterea inițială, o entitate care optează pentru modelul costului trebuie să își evalueze toate investițiile imobiliare în conformitate cu cerințele prevăzute în IAS 16 pentru acest model, și anume la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere.*

TRANSFERURI

57. *Transferurile în și din categoria investițiilor imobiliare trebuie efectuate numai în cazul în care are loc o modificare a utilizării, evidențiată de:*
- (a) *începerea ocupării de către proprietar, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare ocupate de proprietar;*
 - (b) *începerea lucrărilor de amenajare în vederea vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;*
 - (c) *încheierea ocupării de către proprietar, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare ocupate de proprietar în categoria investițiilor imobiliare;*
 - (d) *începerea unui leasing operațional cu un terț, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare*
- sau*
- (e) *finalizarea lucrărilor de construcție sau amenajare, pentru un transfer din categoria proprietăților în curs de construcție sau amenajare (reglementată de IAS 16) în categoria investițiilor imobiliare.*

58. În conformitate cu punctul 57 litera (b), o entitate transferă o proprietate imobiliară din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor numai în cazul în care are loc o modificare în utilizare, evidențiată de demararea lucrărilor de amenajare în vederea vânzării. În cazul în care decide să cedeze o investiție imobiliară fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca pe o investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este derecunoscută (este

▼ M5

eliminată din bilanț) și nu o tratează ca pe un element de stocuri. În mod similar, în cazul în care demarează procesul de reamenajare a unei investiții imobiliare existente în scopul utilizării viitoare continue ca investiție imobiliară, entitatea tratează proprietatea în cauză ca investiție imobiliară, fără a o reclasifica drept proprietate imobiliară ocupată de proprietar în cursul reamenajării.

59. Punctele 60-65 reglementează problemele legate de recunoaștere și evaluare în cazul în care o entitate utilizează modelul valorii juste pentru investițiile imobiliare. În cazul în care o entitate utilizează modelul costului, transferurile între investiții imobiliare, proprietăți imobiliare ocupate de proprietar și stocuri nu modifică valoarea contabilă a proprietății transferate sau costul respectivei proprietăți, în scopul evaluării sau al prezentării.
60. *Pentru transferul unei investiții imobiliare contabilizate la valoarea justă în categoria proprietăților imobiliare ocupate de proprietar sau a stocurilor, costul presupus al proprietății, în scopul contabilizării ei ulterioare în conformitate cu IAS 16 sau IAS 2, trebuie să fie valoarea sa justă de la data modificării utilizării.*
61. *În cazul în care o proprietate imobiliară ocupată de proprietar devine o investiție imobiliară care va fi contabilizată la valoarea justă, o entitate trebuie să aplice IAS 16 până la data modificării utilizării. Entitatea trebuie să trateze orice diferență de la acea dată între valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 și valoarea sa justă ca pe o reevaluare în conformitate cu IAS 16.*
62. Până la data la care proprietatea imobiliară ocupată de proprietar devine o investiție imobiliară contabilizată la valoarea justă, o entitate continuă să amortizeze proprietatea și recunoaște orice pierdere din depreciere survenite. Entitatea tratează orice diferență apărută la acea dată între valoarea contabilă a proprietății în conformitate cu IAS 16 și valoarea sa justă în același mod ca și o reevaluare în conformitate cu IAS 16. Cu alte cuvinte:
- (a) orice diminuare rezultată a valorii contabile a proprietății imobiliare este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, în măsura în care pentru proprietatea în cauză există un surplus din reevaluare, diminuarea este dedusă din surplusul din reevaluare;
 - (b) orice majorare rezultată a valorii contabile este tratată după cum urmează:
 - (i) în măsura în care această majorare reia o pierdere din depreciere anterioară aferentă proprietății în cauză, majorarea este recunoscută în profit sau pierdere. Valoarea recunoscută în profit sau pierdere nu depășește valoarea necesară readucerii valorii contabile la valoarea contabilă care ar fi fost determinată (minus amortizarea) în cazul în care nu ar fi fost recunoscută nici o pierdere din depreciere;
 - (ii) orice valoare rămasă a majorării se impută direct în capitalurile proprii, la categoria surplus din reevaluare. 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 are loc prin intermediul profitului sau al 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 data respectivă și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.*
64. Tratatamentul contabil al transferurilor din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare care va fi contabilizat 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 la acea dată și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.*

▼ **M5**

CEDĂRI

66. *O investiție imobiliară trebuie derecunoscută (eliminată din bilanț) în momentul cedării sau în momentul în care investiția imobiliară este retrasă definitiv din uz și se preconizează că nu se vor obține beneficii economice viitoare din cesionare.*
67. Cedarea unei investiții imobiliare poate fi realizată prin vânzare sau prin contractarea unui leasing financiar. Pentru determinarea datei de cedare a investiției imobiliare, o entitate aplică criteriile din IAS 18 pentru recunoașterea veniturilor rezultate din vânzarea bunurilor și ia în considerare indicațiile conexe din apendicele la IAS 18. IAS 17 se aplică în cazul unei cedări prin contractarea unui leasing financiar sau printr-o tranzacție de vânzare și leaseback.
68. În cazul în care, în conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 16, entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii unei părți dintr-o investiție imobiliară, ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. Pentru investiția imobiliară contabilizată pe baza modelului costului, o parte înlocuită nu poate fi o parte care a fost amortizată separat. În cazul în care entitatea nu are posibilitatea de a determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ar putea utiliza costul înlocuirii ca indiciu privind valoarea costului părții înlocuite la momentul achiziționării sau al construirii. Pe baza modelului valorii juste, valoarea justă a unei investiții imobiliare poate să reflecte deja că partea care trebuie înlocuită și-a pierdut valoarea. În alte situații poate fi dificil să se determine cu cât ar trebui redusă valoarea justă pentru partea care face obiectul înlocuirii. O alternativă la reducerea valorii juste pentru partea înlocuită, atunci când aceasta nu reprezintă o alternativă posibilă, este să se includă costul înlocuirii în valoarea contabilă a activului și să se reevalueze valoarea justă, după cum este necesar pentru adăugirile care nu implică înlocuirea.
69. *Câștigurile sau pierderile generate din casarea sau cedarea investițiilor imobiliare trebuie determinate ca diferența dintre încasările nete din cedare și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute în profit sau pierdere (cu excepția cazului în care IAS 17 prevede altfel pentru o tranzacție de vânzare și leaseback) în perioada casării sau a cedării.*
70. Contraprestația care urmează a fi primită în urma cedării unei investiții imobiliare este recunoscută inițial la valoarea justă. În special, în cazul în care se amână plata pentru o investiție imobiliară, contraprestația primită este recunoscută inițial la echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contraprestației și echivalentul prețului în numerar este recunoscută ca venit din dobânzi, în conformitate cu IAS 18, utilizând metoda dobânzii efective.
71. Entitatea aplică IAS 37 sau alte standarde, după caz, pentru orice pasive pe care le păstrează după cedarea unei investiții imobiliare.
72. *Compensația primită de la terți pentru investițiile imobiliare care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat trebuie recunoscută în profit sau pierdere atunci când compensația devine exigibilă.*
73. Deprecierile sau pierderile de investiții imobiliare, daunele conexe pretinse sau plata de compensații de la terți și orice achiziționări sau construcții ulterioare de active de înlocuire constituie evenimente economice separate ce sunt contabilizate separat, după cum urmează:
- (a) deprecierea investițiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu IAS 36;
 - (b) casarea sau cedarea investițiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu punctele 66-71 din prezentul standard;
 - (c) compensațiile de la terți pentru investiții imobiliare care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat sunt recunoscute în profit sau pierdere atunci când devin exigibile
- și
- (d) costul activelor renovate, achiziționate sau construite cu titlul de înlocuire se stabilește în conformitate cu punctele 20-29 din prezentul standard.

▼ **M5**

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Modelul valorii juste și modelul costului

74. Informațiile a căror prezentare este prevăzută în cele ce urmează completează cerințele IAS 17. În conformitate cu IAS 17, proprietarul unei investiții imobiliare prezintă informațiile pe care trebuie să le furnizeze un locatar cu privire la contractele de leasing încheiate. Entitatea care deține o investiție imobiliară în baza unui contract de leasing financiar sau operațional prezintă informațiile pe care trebuie să le furnizeze un locatar cu privire la contractele de leasing financiar și informațiile pe care trebuie să le furnizeze un locatar cu privire la contractele de leasing operațional contractate.
75. **O entitate prezintă următoarele informații:**
- (a) *modelul pe care îl aplică, fie cel al valorii juste, fie cel al costului;*
 - (b) *în cazul în care aplică modelul valorii juste, dacă și în ce situații sunt clasificate și contabilizate ca investiții imobiliare drepturile imobiliare deținute prin contracte de leasing operațional;*
 - (c) *în cazul în care clasificarea este dificilă (a se vedea punctul 14), criteriile stabilite de entitate pentru a diferenția investițiile imobiliare de proprietățile imobiliare ocupate de proprietar și de proprietățile imobiliare deținute în vederea vânzării în cursul activității uzuale;*
 - (d) *metodele și ipotezele semnificative aplicate pentru determinarea valorii juste a investiției imobiliare, inclusiv o declarație din care să reiasă dacă determinarea valorii juste s-a bazat pe informații de pe piață sau mai degrabă pe alți factori (pe care entitatea trebuie să îi prezinte), din cauza naturii proprietății imobiliare și a lipsei de date comparabile pe piață;*
 - (e) *măsura în care valoarea justă a investiției imobiliare (astfel cum este evaluată sau prezentată în situațiile financiare) se bazează pe o evaluare efectuată de un evaluator independent care deține o calificare profesională recunoscută și relevantă și care are o experiență recentă în ceea ce privește locația și categoria investiției imobiliare care face obiectul evaluării. În cazul în care nu există o astfel de evaluare, acest lucru trebuie menționat;*
 - (f) *valorile recunoscute în profit sau pierdere pentru:*
 - (i) *veniturile din chirii aferente investițiilor imobiliare;*
 - (ii) *cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cheltuieli de reparație și întreținere) care decurg din investițiile imobiliare care au generat venituri din chirii în cursul perioadei*
și
 - (iii) *cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cheltuielile de reparație și întreținere) care decurg din investițiile imobiliare care nu au generat venituri din chirii în cursul perioadei;*
 - (g) *existența și valorile restricțiilor impuse asupra posibilității de realizare a investițiilor imobiliare sau asupra recuperării veniturilor și a încasărilor din cedare;*
 - (h) *obligațiile contractuale privind achiziționarea, construcția sau amenajarea unor investiții imobiliare sau privind lucrări de reparații, întreținere sau îmbunătățire.*

Modelul valorii juste

76. *În plus față de informațiile prevăzute la punctul 75, o entitate care aplică modelul valorii juste descris la punctele 33-55 prezintă o reconciliere a valorilor contabile ale investiției imobiliare de la începutul și de la sfârșitul perioadei, evidențiind următoarele elemente:*
- (a) *adaosurile, cu prezentarea separată a acelor rezultate din achiziții și a acelor rezultate din cheltuieli ulterioare recunoscute în valoarea contabilă a unui activ;*
 - (b) *adaosurile rezultate din achizițiile desfășurate în cursul unor combinații de întreprinderi;*

▼ M5

- (c) *cedările;*
 - (d) *câștigurile sau pierderile nete rezultate din ajustările valorii juste;*
 - (e) *diferențele nete de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare într-o monedă diferite de prezentare și din conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității care raportează;*
 - (f) *transferurile în și din categoria stocurilor și cea a proprietăților imobiliare ocupate de proprietar*
și
 - (g) *alte variații.*
77. *Atunci când o evaluare obținută pentru o investiție imobiliară este ajustată semnificativ în vederea înregistrării în situațiile financiare, de exemplu cu scopul de a evita dubla evidențiere a activelor sau a pasivelor care sunt recunoscute ca active și pasive distincte, în conformitate cu punctul 50, entitatea prezintă o reconciliere între evaluarea obținută și evaluarea ajustată inclusă în situațiile financiare, indicând separat valoarea totală a oricăror obligații recunoscute ale contractului de leasing care au fost readăugate și orice alte ajustări semnificative.*
78. *În cazurile excepționale menționate la punctul 53, în care entitatea evaluează investițiile imobiliare utilizând modelul costului din IAS 16, reconcilierea prevăzută la punctul 76 prezintă valorile aferente investițiilor imobiliare în cauză separat de valorile aferente altor investiții imobiliare. De asemenea, o entitate prezintă:*
- (a) *o descriere a investiției imobiliare;*
 - (b) *o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;*
 - (c) *în cazul în care este posibil, intervalul de estimări în cadrul căruia este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă*
și
 - (d) *la cedarea unei investiții imobiliare care nu a fost contabilizate la valoarea justă:*
 - (i) *faptul că entitatea a cedat investiția imobiliară care nu au fost contabilizată la valoarea justă;*
 - (ii) *valoarea contabilă a investiției imobiliare respective în momentul vânzării*
și
 - (iii) *valoarea câștigului sau a pierderii recunoscut(e).*

Modelul costului

79. *În plus față de informațiile prevăzute la punctul 75, entitatea care aplică modelul costului, descris la punctul 56, prezintă:*
- (a) *metodele de amortizare utilizate;*
 - (b) *duratele de viață utile sau ratele de amortizare folosite;*
 - (c) *valoarea contabilă brută și amortizarea acumulată (cumulată cu pierderile acumulate 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) *adaosurile, cu prezentarea separată a acelor rezultate din achiziții și a acelor rezultate din cheltuieli ulterioare recunoscute ca activ;*
 - (ii) *adaosurile rezultate din achiziții efectuate în cadrul unor combinații de întreprinderi;*
 - (iii) *cedările;*
 - (iv) *amortizarea;*

▼ **M5**

- (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 curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare într-o monedă diferită de prezentare și din conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare;*
- (vii) *transferurile în și din categoria stocurilor și cea a proprietăților imobiliare ocupate de proprietar*
și
- (viii) *alte variații*
și
- (e) *valoarea justă a investițiilor imobiliare. În situațiile excepționale descrise la punctul 53, în cazul în care nu poate determina în mod fiabil valoarea justă a investiției imobiliare, o entitate prezintă:*
 - (i) *o descriere a investiției imobiliare;*
 - (ii) *o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi determinată în mod fiabil*
și
 - (iii) *în cazul în care este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă.*

DISPOZIȚII TRANZITORII

Modelul valorii juste

80. *Entitatea care a aplicat anterior IAS 40 (2000) și optează pentru prima dată pentru clasificarea și contabilizarea unora sau a tuturor drepturilor sale imobiliare eligibile, pe care le deține în baza unor contracte de leasing operațional ca investiție imobiliară, trebuie să recunoască efectul opțiunii sale printr-o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat aferent perioadei în care se aplică pentru prima dată opțiunea respectivă. De asemenea:*
- (a) *în cazul în care entitatea a prezentat anterior în mod public (în situațiile sale financiare sau în alt mod) valoarea justă a drepturilor sale imobiliare pentru perioadele anterioare (determinate pe o bază care se încadrează în definiția valorii juste de la punctul 5 și respectă indicațiile de la punctele 36-52), entitatea este încurajată, dar nu obligată:*
 - (i) *să ajusteze soldul de deschidere al rezultatului reportat aferent celei dintâi perioade prezentate pentru care a fost prezentată în mod public o astfel de valoare justă*
și
 - (ii) *să retrateze informațiile comparative aferente perioadelor în cauză*
și
 - (b) *în cazul în care nu a prezentat anterior în mod public informațiile descrise la litera (a), entitatea nu trebuie să retrateze informațiile comparative și trebuie să menționeze acest lucru.*
81. Prezentul standard prevede un tratament contabil diferit de tratamentul contabil prevăzut de IAS 8. IAS 8 impune retratarea informațiilor comparative, cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil din punct de vedere practic.
82. Atunci când o entitate adoptă pentru prima dată prezentul standard, ajustarea soldului de deschidere al rezultatului reportat include reclasificarea oricărei valori contabilizate ca surplus din reevaluare pentru investițiile imobiliare.

▼ M5*Modelul costului*

83. IAS 8 se aplică oricărei modificări a politicilor contabile care intervine atunci când o entitate adoptă pentru prima dată prezentul standard și optează pentru utilizarea modelului costului. Efectul modificării politicilor contabile include reclasificarea oricărei valori contabilizate ca surplus din reevaluare pentru investițiile imobiliare.
84. *Cerințele de la punctele 27-29 privind evaluarea inițială a unei investiții imobiliare dobândite într-o tranzacție de schimb de active se vor aplica prospectiv numai tranzacțiilor viitoare.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

85. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA STANDARDULUI IAS 40 (2000)

86. Prezentul standard înlocuiește IAS 40 *Investiții imobiliare* (publicat în 2000).

▼ B**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 41****Agricultura**

Prezentul standard internațional de contabilitate a fost aprobat de Consiliul IASC în decembrie 2000 și intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2003 sau ulterior acestei date.

INTRODUCERE

- IAS 41 reglementează tratamentul contabil, prezentarea situațiilor financiare și prezentările de informații cu privire la activitățile agricole, un subiect care nu este abordat de alte standarde internaționale de contabilitate. Activitățile agricole reprezintă gestionarea de către o întreprindere a transformării biologice a animalelor sau a plantelor vii (active biologice) pentru vânzare, în produse agricole sau în active biologice suplimentare.
- IAS 41 reglementează, printre altele, tratamentul contabil aplicabil activelor biologice în perioada lor de dezvoltare, degenerescență, producție și procreare, precum și evaluarea inițială a produselor agricole în momentul recoltării. Standardul prevede evaluarea la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare, de la recunoașterea inițială a activelor biologice și până la recoltare, cu excepția cazului în care valoarea justă nu poate fi evaluată credibil la recunoașterea inițială. Cu toate acestea, IAS 41 nu reglementează prelucrarea produselor agricole după recoltare; de exemplu, transformarea strugurilor în vin sau a lânii în fire.
- Se pleacă de la ipoteza că valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod credibil. Totuși, această ipoteză poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială a unui activ biologic pentru care prețurile sau valorile determinate pe piață nu sunt disponibile și pentru care se consideră că estimările alternative ale valorii juste nu sunt credibile. În astfel de cazuri, IAS 41 prevede că o întreprindere va evalua activul biologic în cauză la cost, minus orice amortizare și orice pierderi din depreciere acumulate. Imediat ce valoarea justă a unui astfel de activ biologic poate fi evaluată în mod credibil, o întreprindere îl va evalua la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare. În toate cazurile, o întreprindere va evalua produsele agricole în momentul recoltării la valoarea sa justă minus costurile estimate la punctul de vânzare.
- IAS 41 prevede că orice modificare a valorii juste minus costurile estimate la punctul de vânzare a unui activ biologic va fi inclusă în profitul net sau pierderea netă a perioadei în care survine. În activitățile agricole, o modificare a caracteristicilor fizice ale unui animal sau ale

▼B

unei plante vii majorează sau diminuează direct beneficiile economice ale întreprinderii. Conform modelului contabil al costului istoric bazat pe tranzații, o întreprindere de plantații forestiere ar putea să nu raporteze nici un venit până la prima recoltă și vânzare, probabil la 30 de ani după plantare. Pe de altă parte, un model contabil care recunoaște și evaluează creșterea biologică utilizând valorile juste curente raportează modificări ale valorii juste pe tot parcursul perioadei dintre plantare și recoltare.

5. IAS 41 nu stabilește principii noi pentru terenurile folosite în activitățile agricole. În schimb, o întreprindere aplică IAS 16, Imobilizări corporale, sau IAS 40, Investiții imobiliare, în funcție de împrejurări. IAS 16 prevede că terenul va fi evaluat fie la cost minus orice pierderi din depreciere acumulate, fie la valoarea reevaluată. IAS 40 prevede că o investiție imobiliară va fi evaluată la valoarea ei justă sau la cost minus orice pierderi din depreciere acumulate. Activele biologice care sunt atașate fizic de teren (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră) sunt evaluate la valoarea lor justă minus costurile estimate la punctul de vânzare, separat de teren.
6. IAS 41 prevede că o subvenție guvernamentală necondiționată acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare va fi recunoscută ca venit atunci când, și doar atunci când, subvenția guvernamentală devine creanță. În cazul în care o subvenție guvernamentală este condiționată, inclusiv în cazul în care o subvenție guvernamentală obligă o întreprindere să nu desfășoare activitățile agricole specificate, o întreprindere va recunoaște subvenția în cauză ca venit dacă și numai dacă sunt îndeplinite condițiile impuse pentru acordarea subvenției. În cazul în care o subvenție guvernamentală este acordată pentru un activ biologic evaluat la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate, se aplică IAS 20, Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală.
7. IAS 41 intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2003 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată.
8. IAS 41 nu include dispoziții tranzitorii specifice. Adoptarea IAS 41 este contabilizată în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.
9. Apendicele A oferă exemple de aplicare a IAS 41. Apendicele B, Bază pentru concluzii, sintetizează motivele care au determinat Consiliul să adopte dispozițiile din IAS 41.

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	
Domeniul de aplicare	1-4
Definiții	5-9
Agricultură – definiții conexe	5-7
Definiții generale	8-9
Recunoaștere și evaluare	10-33
Câștiguri și pierderi	26-29
Incapacitatea evaluării valorii juste în mod credibil	30-33
Subvenții guvernamentale	34-38
Prezentare și prezentarea informațiilor	39-57
Prezentare	39
Prezentarea informațiilor	40-57
Informații generale	40-53
Prezentarea informațiilor suplimentare pentru activele biologice în cazul în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod credibil	54-56
Subvenții guvernamentale	57
Data intrării în vigoare și dispoziții tranzitorii	58-59

▼ B

Standardele tipărite cu litere de tip italic aldin vor fi citite în contextul materialului de fond și al recomandărilor de punere în aplicare din prezentul standard, precum și în contextul prefeței la „Standardele internaționale de contabilitate”. Standardele internaționale de contabilitate nu sunt destinate să se aplice unor elemente ne semnificative (a se vedea punctul 12 din prefață).

OBIECTIV

Prezentul standard are ca obiectiv reglementarea tratamentului contabil, a prezentării situațiilor financiare și a informațiilor care trebuie furnizate cu privire la activitățile agricole.

DOMENIUL DE APLICARE

1. *Prezentul standard se va aplica la contabilizarea următoarelor elemente, în cazul în care ele se referă la activități agricole:*
 - (a) *active biologice;*
 - (b) *produsele agricole în momentul recoltării și*
 - (c) *subvențiile guvernamentale tratate la punctele 34-35.*
2. Prezentul standard nu se aplică:
 - (a) terenurilor asociate activităților agricole (a se vedea IAS 16, Imobilizări corporale, și IAS 40, Investiții imobiliare) și
 - (b) activelor necorporale asociate activităților agricole (a se vedea IAS 38, Active necorporale).
3. Prezentul standard se aplică produselor agricole care reprezintă produsele recoltate de la activele biologice ale întreprinderii la momentul recoltării. Ulterior, se aplică IAS 2, Stocuri, sau un alt standard internațional de contabilitate aplicabil. În consecință, prezentul standard nu reglementează prelucrarea produselor agricole după recoltare; de exemplu transformarea în vin a strugurilor obținuți de către un viticultor. Chiar dacă reprezintă continuarea logică și naturală a activităților agricole, iar evenimentele care au loc pot fi, întrucâtva, similare cu transformarea biologică, astfel de transformări nu sunt incluse în definiția activităților agricole din prezentul standard.
4. Tabelul de mai jos oferă exemple de active biologice, produse agricole și produse rezultate ca urmare a prelucrării care are loc după recoltare:

Active biologice	Produsul agricol	Produse rezultate prin prelucrarea după recoltare
Oi	Lână	Fire, covoare
Copacii dintr-o plantație forestieră	Bușteni	Cherestea
Plante	Bumbac	Fire, îmbrăcăminte
	Trestie de zahăr	Zahăr
Vaci de lapte	Lapte	Brânză
Porci	Carcase	Cârnați, șuncă prelucrată
Arbuști	Frunze	Ceai, tutun tratat
Viță-de-vie	Struguri	Vin
Pomi fructiferi	Fructe culese	Fructe prelucrate

DEFINIȚII

Agricultură – definiții conexe

5. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Activitatea agricolă reprezintă administrarea de către o întreprindere a transformării biologice a activelor biologice pentru vânzare în produse agricole sau în active biologice suplimentare.

Produsul agricol reprezintă produsul recoltat de la activele biologice ale întreprinderii.

▼B

Un activ biologic este un animal viu sau o plantă vie.

Transformarea biologică cuprinde procesele de creștere, degenerescență, producție 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.

6. Activitățile agricole includ 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 schimbare: 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 gestionare diferențiază activitățile agricole de alte activități. De exemplu, recoltarea produselor din resurse negestionate (cum ar fi pescuitul oceanic sau defrișarea) nu este activitate agricolă și
 - (c) evaluarea modificării: modificarea calitativă (de exemplu, calitatea genetică, densitatea, gradul de coacere, conținutul de grăsimi, conținutul de proteine și gradul de rezistență al fibrelor) sau cantitativă (de exemplu, numărul de pui, greutatea, volumul, lungimea sau diametrul fibrelor și numărul de boboci), determinată de transformările biologice este evaluată și monitorizată ca funcție de rutină a administrării.
7. Transformarea biologică poate conduce la următoarele tipuri de rezultate:
- (a) modificări ale activelor prin (i) creștere (creștere cantitativă sau îmbunătățirea calității unui animal sau a unei plante); (ii) degenerare (o scădere cantitativă sau o deteriorare a calității unui animal sau a unei plante) sau (iii) procreare (crearea de animale sau plante vii suplimentare) sau
 - (b) producția unor produse agricole, de exemplu, latex, frunze de ceai, lână și lapte.

Definiții generale

8. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

O piață activă este o piață pe care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- (a) *elementele tranzacționate pe piața în cauză sunt omogene;*
- (b) *în mod normal, pot fi găsiți cumpărători și vânzători interesați în orice moment și*
- (c) *prețurile sunt disponibile publicului.*

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut în bilanț.

Valoarea justă este valoarea pentru care un activ poate fi schimbat sau un pasiv poate fi decontat, într-o tranzacție realizată de bunăvoie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în condiții normale de concurență.

Subvențiile guvernamentale sunt definite în IAS 20, Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală.

9. Valoarea justă a unui activ depinde de locația și starea lui actuală. Ca urmare, de exemplu, valoarea justă a unei bovine dintr-o fermă reprezintă prețul acesteia pe piața relevantă minus transportul și alte costuri necesare pentru aducerea la piață a animalului.

▼B

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

10. *O întreprindere va recunoaște un activ biologic sau un produs agricol dacă și numai dacă:*
- (a) *întreprinderea controlează activul ca rezultat al evenimentelor anterioare;*
 - (b) *este probabil ca beneficiile economice viitoare asociate activului să revină întreprinderii și*
 - (c) *valoarea justă sau costul activului pot fi evaluate în mod credibil.*
11. În activitățile agricole, controlul poate fi evidențiat, de exemplu, prin dreptul de proprietate asupra vitelor sau prin tatuarea sau marcarea vitelor în alt mod în momentul achiziției, nașterii sau înfărcării. Beneficiile viitoare sunt estimate, în mod normal, prin evaluarea caracteristicilor fizice semnificative.
12. *Un activ biologic va fi evaluat la recunoașterea inițială și la fiecare dată a bilanțului la valoarea sa justă minus costurile estimate la punctul de vânzare, cu excepția cazurilor descrise la punctul 30, în care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod credibil.*
13. *Produsele agricole recoltate din activele biologice ale unei întreprinderi vor fi evaluate la valoarea lor justă minus costurile estimate la punctul de vânzare în momentul recoltării. Valoarea astfel evaluată constituie costul la acea dată pentru aplicarea IAS 2, Stocuri, sau a unui alt standard internațional de contabilitate aplicabil.*
14. Costurile la punctul de vânzare includ comisioanele intermediarilor și ale comercianților, taxele impuse de autoritățile de reglementare și bursele de mărfuri și taxele și impozitele de transfer. Costurile la punctul de vânzare nu includ transportul și alte costuri necesare pentru introducerea activelor pe piață.
15. Determinarea valorii juste a unui activ biologic sau a unui produs agricol poate fi facilitată de gruparea activelor biologice sau a produselor agricole în funcție de caracteristici semnificative, de exemplu, în funcție de vârstă sau calitate. O întreprindere selectează caracteristicile de regrupare în funcție de caracteristicile utilizate pe piață la stabilirea prețurilor.
16. Întreprinderile încheie în mod frecvent contracte pentru vânzarea activelor lor biologice sau a produselor lor agricole la o dată ulterioară. Prețurile contractelor nu sunt neapărat relevante pentru determinarea valorii juste, deoarece valoarea justă reflectă condițiile actuale de pe o piață în care un vânzător și un cumpărător interesați ar încheia o tranzacție. În consecință, valoarea justă a unui activ biologic sau produs agricol nu este ajustată datorită existenței unui contract. În anumite cazuri, un contract de vânzare a unui activ biologic sau a unui produs agricol poate constitui un contract oneros, astfel cum este definit în IAS 37, Provizioane, pasive și active contingente. IAS 37 se aplică contractelor oneroase.
17. Dacă există o piață activă pentru un activ biologic sau un produs agricol, prețul cotelat pe piață în cauză reprezintă o bază adecvată pentru determinarea valorii juste a activului. În cazul în care are acces la mai multe piețe active, o întreprindere utilizează piața cea mai relevantă. De exemplu, dacă are acces la două piețe active, o întreprindere utilizează prețul existent pe piața pe care se așteaptă să o utilizeze.
18. Dacă nu există o piață activă, pentru determinarea valorii juste o întreprindere utilizează unul sau mai multe dintre următoarele criterii, după caz:
- (a) prețul de tranzacționare cel mai recent de pe piață, cu condiția ca între data tranzacției în cauză și data bilanțului să nu fi intervenit modificări semnificative ale împrejurărilor economice;
 - (b) prețurile pe piață pentru active similare ajustate corespunzător pentru a reflecta diferențele și
 - (c) prețurile de referință ale sectorului, cum ar fi valoarea unei livezi, exprimată per lădiță exportată, unitate de producție sau hectar, sau valoarea șeptelului, exprimată per kilogram de carne.

▼B

19. În anumite cazuri, sursele de informații enumerate la punctul 18 pot sugera concluzii diferite privind valoarea justă a unui activ biologic sau a unui produs agricol. Pentru a obține cea mai credibilă estimare a valorii juste într-un interval relativ restrâns de estimări rezonabile, o întreprindere ia în considerare motivele care determină astfel de diferențe.
20. În anumite împrejurări, este posibil ca prețurile sau valorile determinate pe piață să nu fie disponibile pentru un activ biologic în starea sa actuală. În astfel de cazuri, pentru a determina valoarea sa justă o întreprindere utilizează valoarea curentă a fluxurilor de numerar nete estimate a fi generate de activul în cauză, actualizate cu o rată înainte de impozitare determinată de condițiile curente de pe piață.
21. Valoarea curentă a fluxurilor de numerar nete estimate este calculată pentru a determina valoarea justă a unui activ biologic în locația și starea sa actuală. O întreprindere ia în considerare acest obiectiv atunci când stabilește rata adecvată de actualizare și estimează fluxurile de numerar nete. Starea actuală a unui activ biologic exclude orice creșteri ale valorii ca urmare a unor transformări biologice suplimentare și a unor activități viitoare ale întreprinderii, cum ar fi ameliorarea viitoare a transformărilor biologice, recoltarea și vânzarea.
22. O întreprindere nu include fluxurile de numerar pentru finanțarea activelor, impozitelor sau pentru restabilirea activelor biologice după recoltare (de exemplu, costul replantării copacilor după recoltare într-o plantație forestieră).
23. În momentul în care încheie o tranzacție cu preț obiectiv, vânzătorii și cumpărătorii iau în considerare posibilitatea ca fluxurile de numerar să varieze. Prin urmare, valoarea justă reflectă posibilitatea apariției unor astfel de variații. În consecință, o întreprindere include ipotezele privind posibilele variații ale fluxurilor de numerar fie în fluxurile de numerar estimate, fie în rata de actualizare, fie într-o combinație a celor două. Pentru determinarea ratei de actualizare, o întreprindere pleacă de la ipoteze consecvente cu acelea utilizate pentru estimarea fluxurilor de numerar, pentru a evita ca anumite ipoteze să fie ignorate sau luate în considerare de două ori.
24. Uneori, valoarea justă poate fi aproximată prin cost, în special în cazul în care:
 - (a) au avut loc puține transformări biologice din momentul recunoașterii costului inițial (de exemplu, pentru puieții de pomi fructiferi plantați imediat înainte de o dată a bilanțului) sau
 - (b) nu se așteaptă ca impactul transformării biologice asupra prețului să fie semnificativ (de exemplu, pentru creșterea inițială într-o plantație de pini care are un ciclu de producție de treizeci de ani).
25. Activele biologice sunt adesea atașate de teren (de exemplu, copacii dintr-o plantație forestieră). Este posibil ca pentru activele biologice care sunt atașate de teren să nu existe o piață separată, dar să existe o piață activă pentru activele combinate, adică pentru activele biologice, terenul viran și amenajări ale acestuia considerate ca un pachet. Pentru determinarea valorii juste a activelor biologice, o întreprindere poate să utilizeze informații privind activele combinate. De exemplu, valoarea justă a terenului viran și a amenajărilor acestuia poate fi dedusă din valoarea justă a activelor combinate pentru a stabili valoarea justă a activelor biologice.

Câștiguri și pierderi

26. ***Un câștig sau o pierdere rezultând din recunoașterea inițială a unui activ biologic la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare și dintr-o modificare a valorii juste minus costurile estimate la punctul de vânzare va fi inclus în profitul net sau pierderea netă a perioadei în care apare.***
27. La recunoașterea inițială a unui activ biologic poate apărea o pierdere, deoarece pentru determinarea valorii juste minus costurile estimate la punctul de vânzare a unui activ biologic sunt deduse costurile estimate la punctul de vânzare. La recunoașterea inițială a unui activ biologic poate apărea un câștig, de exemplu atunci când se naște un vițel.
28. ***Un câștig sau o pierdere rezultând din recunoașterea inițială a produselor agricole la valoarea justă minus costurile estimate la***

▼ B

punctul de vânzare va fi inclus în profitul net sau pierderea netă a perioadei în care apare.

29. La recunoașterea inițială a produselor agricole poate apărea un câștig sau o pierdere ca urmare a recoltării.

Incapacitatea evaluării valorii juste în mod credibil

30. *Se pleacă de la o ipoteză conform căreia valoarea justă a unui activ biologic poate fi evaluată în mod credibil. Totuși, această ipoteză poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială a unui activ biologic pentru care prețurile sau valorile determinate pe piață nu sunt disponibile și pentru care se consideră că estimările alternative ale valorii juste nu sunt credibile. În astfel de cazuri, activul biologic în cauză va fi evaluat la cost minus orice amortizare și orice pierderi din depreciere acumulate. Imediat ce valoarea justă a unui astfel de activ biologic poate fi evaluată în mod credibil, o întreprindere îl va evalua la valoarea sa justă minus costurile estimate la punctul de vânzare.*
31. Ipoteza de la punctul 30 poate fi respinsă doar la recunoașterea inițială. O întreprindere care a evaluat anterior un activ biologic la valoarea lui justă minus costurile estimate la punctul de vânzare continuă să evalueze activul biologic la valoarea lui justă minus costurile estimate la punctul de vânzare până la cesionare.
32. În toate cazurile, o întreprindere evaluează produsele agricole în momentul recoltării la valoarea lor justă minus costurile estimate la punctul 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, amortizării acumulate și pierderilor din depreciere acumulate, o întreprindere aplică IAS 2, Stocuri, IAS 16, Imobilizări corporale, și IAS 36, Deprecierea activelor.

SUBVENȚII GUVERNAMENTALE

34. *O subvenție guvernamentală necondiționată acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare va fi recunoscută ca venit atunci și numai atunci când subvenția guvernamentală devine creanță.*
35. *În cazul în care o subvenție guvernamentală acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare este condiționată, inclusiv în cazul în care o subvenție guvernamentală obligă o întreprindere să nu desfășoare activitățile agricole specificate, o întreprindere va recunoaște subvenția în cauză ca venit atunci și numai atunci când sunt îndeplinite condițiile impuse pentru acordarea subvenției.*
36. Termenii și condițiile pentru acordarea subvențiilor guvernamentale variază. De exemplu, o subvenție guvernamentală poate impune unei întreprinderi să cultive pământul într-o anumită locație timp de cinci ani și să ramburseze integral subvenția dacă nu respectă termenul de cinci ani. În acest caz, subvenția guvernamentală nu este recunoscută ca venit decât la expirarea celor cinci ani. Cu toate acestea, dacă subvenția guvernamentală permite păstrarea unei părți din fondurile acordate proporțional cu trecerea timpului, întreprinderea recunoaște subvenția ca venit, proporțional cu timpul trecut.
37. În cazul în care o subvenție guvernamentală este acordată pentru un activ biologic evaluat la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate (a se vedea punctul 30), se aplică IAS 20, Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală.
38. Prezentul standard prevede un tratament contabil diferit față de IAS 20, în cazul în care o subvenție guvernamentală este acordată pentru un activ biologic evaluat la valoarea lui justă minus costurile estimate la punctul de vânzare sau în cazul în care o subvenție guvernamentală impune unei întreprinderi să nu desfășoare activitățile agricole specificate. IAS 20 se aplică doar unei subvenții guvernamentale acordate pentru un activ biologic evaluat la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate.

▼B

PREZENTARE ȘI PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Prezentare

39. ***O întreprindere va prezenta valoarea contabilă a activelor sale biologice separat, în bilanț.***

*Prezentarea informațiilor**Informații generale*

40. ***O întreprindere va prezenta câștigul total sau pierderea totală din perioada curentă rezultat(ă) la recunoașterea inițială a activelor biologice și a produselor agricole și din modificarea valorii juste minus costurile estimate la punctul de vânzare a activelor biologice.***
41. ***O întreprindere va prezenta o descriere a fiecărui grup de active biologice.***
42. Prezentarea prevăzută la punctul 41 poate fi sub forma unei descrieri narative sau cuantificate.
43. O întreprindere este încurajată să prezinte o descriere cuantificată a fiecărui grup de active biologice, distingând între active biologice consumabile și productive sau între active biologice mature și imature, după caz. De exemplu, o întreprindere poate prezenta valorile contabile ale activelor biologice consumabile și productive pe grupe. În continuare, o întreprindere poate defalca valorile contabile în cauză pe active mature și imature. Aceste defalcări oferă informații care pot fi utile pentru evaluarea calendarului fluxurilor viitoare de numerar. O întreprindere menționează pe ce bază a făcut astfel de distincții.
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 păstrate pentru vânzare, peștii din fermele piscicole, culturile de porumb și grâu și copacii creșcuți pentru cherestea. Activele biologice productive sunt orice active altele decât activele biologice consumabile; de exemplu, animalele de lapte, vița de vie, pomii fructiferi și copacii creșcuți pentru lemn de foc, dar netăiași. Activele biologice productive nu constituie produse agricole, ci, mai degrabă sunt autoregeneratoare.
45. Activele biologice pot fi clasificate ca active biologice mature sau 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 întreprindere va descrie:***
- (a) ***natura activităților sale care implică fiecare grup de active biologice și***
- (b) ***măsurile nefinanciare sau estimări ale cantităților fizice de:***
- (i) ***active biologice ale întreprinderii la sfârșitul perioadei și***
- (ii) ***produse agricole în cursul perioadei.***
47. ***O întreprindere va prezenta metodele și ipotezele semnificative utilizate pentru determinarea valorii juste a fiecărui grup de produse agricole în momentul recoltării și a fiecărui grup de active biologice.***
48. ***O întreprindere va prezenta valoarea justă minus costurile de vânzare estimate la punctul de vânzare a produselor agricole recoltate în cursul perioadei, determinată în momentul fiecărei recoltări.***
49. ***O întreprindere va prezenta:***
- (a) ***existența și valorile contabile ale activelor biologice asupra cărora dreptul de proprietate este limitat și valorile contabile ale activelor biologice oferite drept garanții pentru pasive;***
- (b) ***valoarea angajamentelor pentru dezvoltarea sau achiziția de active biologice și***
- (c) ***strategiile de gestionare a riscurilor financiare aferente activităților agricole.***

▼ B

50. *O întreprindere va prezenta o reconciliere a modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei curente. Nu sunt necesare informații comparative. Reconcilierea va include:*
- (a) *câștigul sau pierderea din modificările valorii juste minus costurile estimate la punctul de vânzare;*
 - (b) *creșteri datorate achizițiilor;*
 - (c) *reduceri datorate vânzărilor;*
 - (d) *reduceri datorate recoltării;*
 - (e) *creșteri rezultate din combinații de întreprinderi;*
 - (f) *diferențele nete de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare ale unei entități străine și*
 - (g) *alte modificări.*
51. Valoarea justă minus costurile estimate la punctul 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 performanțelor perioadei curente și a perspectivelor, în special în cazul ciclurilor de producție care depășesc un an. În astfel de cazuri, o întreprindere este încurajată să prezinte, pe grupuri sau altfel, valoarea inclusă în profitul net sau pierderea netă ca urmare a modificării valorii juste minus costurile estimate la punctul de vânzare generate de modificările fizice și de variația prețurilor. Aceste informații sunt, în general, mai puțin utile în cazul ciclurilor de producție mai scurte de un an (de exemplu, creșterea găinilor sau cultivarea 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 survine un eveniment care, datorită mărimii, naturii sau incidenței sale, este relevant pentru înțelegerea performanțelor întreprinderii în cursul perioadei, natura și valoarea elementelor aferente de venituri și cheltuieli sunt prezentate în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile. Printre exemple se numără epidemiile de boli virulente, 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 întreprindere evaluează activele biologice la costul lor minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate (a se vedea punctul 30) la sfârșitul perioadei, întreprinderea va prezenta pentru astfel de active biologice:*
- (a) *o descriere a activelor biologice;*
 - (b) *o explicație a motivelor pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod 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 utile sau ratele de amortizare folosite și*
 - (f) *valoarea contabilă brută și amortizarea acumulată (cumulată cu pierderile din depreciere acumulate) la începutul și sfârșitul perioadei.*
55. *În cazul în care, în cursul perioadei curente, o întreprindere evaluează activele biologice la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate (a se vedea punctul 30), între-*

▼ B

prinderea va prezenta câștigul sau pierderea recunoscut(ă) la cesionarea unor astfel de active biologice, iar reconcilierea prevăzută la punctul 50 va prezenta separat valorile aferente activelor biologice în cauză. De asemenea, reconcilierea va include următoarele valori incluse în profitul net sau pierderea netă pentru activele biologice respective:

- (a) *pierderile din depreciere;*
 - (b) *reluările de pierderi din depreciere și*
 - (c) *amortizarea.*
56. *În cazul în care valoarea justă a unor active biologice contabilizate anterior la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulate poate fi evaluată credibil în cursul perioadei curente, întreprinderea va prezenta pentru astfel de active biologice:*
- (a) *o descriere a activelor biologice;*
 - (b) *o explicație a motivelor pentru care valoarea justă poate fi evaluată credibil și*
 - (c) *efectul modificării.*

Subvenții guvernamentale

57. *O întreprindere va prezenta următoarele informații cu privire la activitățile agricole care intră sub incidența prezentului standard:*
- (a) *natura și valoarea subvențiilor guvernamentale recunoscute în situațiile financiare;*
 - (b) *condițiile care nu au fost îndeplinite și alte contingente privind subvențiile guvernamentale și*
 - (c) *diminuări semnificative estimate ale nivelului subvențiilor guvernamentale.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

58. *Prezentul standard internațional de contabilitate intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 2003 sau ulterior acestei date. Aplicarea anticipată este încurajată. O întreprindere care aplică prezentul standard pentru perioade care încep înainte de 1 ianuarie 2003 va menționa acest fapt.*
59. Prezentul standard nu include dispoziții tranzitorii specifice. Adoptarea prezentului standard este contabilizată în conformitate cu IAS 8, Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.

▼ M6

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 2

Plata pe bază de acțiuni

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-6
Recunoaștere	7-9
Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii	10-29
Prezentare generală	10-13
Tranzacții în care sunt primite servicii	14-15
Tranzacții evaluate prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate	16-25
Determinarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate	16-18
Modul de tratare a condițiilor pentru intrarea în drepturi	19-21
Modul de tratare a clauzei de reîncărcare	22

▼ M6

După data intrării în drepturi	23
Cazul în care valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii nu poate fi estimată în mod credibil	24-25
Modificări aduse termenilor și condițiilor pe baza cărora au fost acordate instrumentele de capitaluri proprii, inclusiv anulări și decontări	26-29
Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar	30-33
Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu alternativă de decontare în numerar	34-43
Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni în care termenii acordului oferă celeilalte părți posibilitatea de a alege modul de decontare	35-40
Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni în care termenii acordului oferă entității posibilitatea de a alege modul de decontare	41-43
Prezentarea informațiilor	44-52
Dispoziții tranzitorii	53-59
Data intrării în vigoare	60

OBIECTIVUL

1. Obiectivul prezentului IFRS este specificarea raportării financiare de către o entitate atunci când aceasta întreprinde o *tranzacție cu plata pe bază de acțiuni*. În special, se prevede ca o entitate să reflecte în profitul său sau în pierderea sa, precum și în situația sa financiară, efectele tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni, inclusiv cheltuielile asociate tranzacțiilor în care sunt acordate angajaților *opțiuni pe acțiuni*.

DOMENIUL DE APLICARE

2. O entitate aplică prezentul IFRS în contabilizarea tuturor tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni, inclusiv:
 - (a) *tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității*, în care entitatea primește bunuri sau servicii drept contravaloare pentru *instrumentele de capitaluri proprii* ale entității (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni);
 - (b) *tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar*, în care entitatea achiziționează bunuri sau servicii angajând datorii (pasive) către furnizorul acelor bunuri sau servicii, a căror sumă se bazează pe prețul (sau valoarea) acțiunilor sau al (a) altor instrumente de capitaluri proprii ale entității
și
 - (c) tranzacții în care entitatea primește sau achiziționează bunuri sau servicii, iar termenii contractului permit fie entității, fie furnizorului acelor bunuri sau servicii alegerea modului de decontare: în numerar (sau cu alte active) sau prin emiterea unor instrumente de capitaluri proprii,
 cu excepțiile menționate la punctele 5 și 6.
3. În sensul prezentului IFRS, transferurile de instrumente de capitaluri proprii ale unei entități de la acționari către părțile care au furnizat bunuri sau servicii entității (inclusiv angajații) reprezintă tranzacții cu plata pe bază de acțiuni, cu excepția cazului în care transferul este în mod clar destinat altui scop decât plata bunurilor sau a serviciilor furnizate către entitate. Aceasta se aplică, de asemenea, transferurilor de instrumente de capitaluri proprii ale societății-mamă sau de instrumente de capitaluri proprii ale altei entități din cadrul aceluiași grup ca și entitatea către părțile care au furnizat bunuri sau servicii entității.
4. În sensul prezentului IFRS, o tranzacție cu un angajat (sau cu o altă parte) în calitate sa de deținător al unor instrumente de capitaluri proprii ale entității nu reprezintă o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni. De exemplu, în cazul în care o entitate acordă tuturor deținătorilor unei clase specifice de instrumente de capitaluri proprii dreptul de a achiziționa instrumente de capitaluri proprii suplimentare ale entității la un preț care este mai mic decât valoarea justă a acelor instrumente de capitaluri

▼M6

proprie și un angajat primește un astfel de drept deoarece deține instrumente de capitaluri proprii din acea clasă specifică, acordarea sau exercitarea dreptului respectiv nu face obiectul cerințelor prezentului IFRS.

5. Astfel cum s-a menționat la punctul 2, prezentul IFRS se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea achiziționează sau primește bunuri sau servicii. Astfel de bunuri includ stocuri, consumabile, imobilizări corporale, imobilizări necorporale și alte active nefinanciare. Cu toate acestea, o entitate nu aplică prezentul IFRS tranzacțiilor în care entitatea achiziționează bunuri ca parte a activelor nete achiziționate într-o combinație de întreprinderi cărora i se aplică IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*. În consecință, instrumentele de capitaluri proprii emise într-o combinație de întreprinderi în schimbul controlului asupra entității absorbite nu intră în domeniul de aplicare al prezentului IFRS. Cu toate acestea, instrumentele de capitaluri proprii acordate angajaților entității absorbite în calitatea lor de angajați (de exemplu în schimbul continuării activității lor), intră în domeniul de aplicare al prezentului IFRS. În mod similar, anularea, înlocuirea sau altă modificare a *acordurilor de plată pe bază de acțiuni* datorită unei combinații de întreprinderi sau unui alt tip de restructurare a capitalurilor proprii se contabilizează în conformitate cu prezentul IFRS.
6. Prezentul IFRS nu se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea primește sau achiziționează bunuri sau servicii în cadrul unui contract care intră în domeniul de aplicare al punctelor 8-10 ale IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (astfel cum a fost revizuit în 2003) sau al punctelor 5-7 ale IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (astfel cum a fost revizuit în 2003).

RECUNOAȘTEREA

7. **O entitate recunoaște bunurile sau serviciile primite sau achiziționate într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni atunci când obține bunurile sau când sunt prestate serviciile. Entitatea recunoaște o creștere corespunzătoare a capitalurilor proprii în cazul în care bunurile sau serviciile au fost primite în cadrul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității sau recunoaște o datorie în cazul în care bunurile sau serviciile au fost achiziționate în cadrul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar.**
8. **Atunci când bunurile sau serviciile primite sau achiziționate într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni nu se califică pentru recunoașterea ca active, acestea se recunosc ca și cheltuieli.**
9. În general, o cheltuială derivă din consumul de bunuri sau servicii. De exemplu, serviciile sunt în general consumate imediat, caz în care o cheltuială este recunoscută în momentul în care cealaltă parte prestează serviciul. Bunurile pot fi consumate în decursul unei perioade de timp sau, în cazul stocurilor, vândute la o dată ulterioară, caz în care se recunoaște cheltuiala 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 se califică pentru recunoașterea ca active. De exemplu, o entitate poate achiziționa bunuri ca parte a fazei de cercetare a unui proiect de dezvoltare a unui nou produs. Cu toate că bunurile respective nu au fost consumate, ele pot să nu îndeplinească condițiile pentru recunoașterea ca active în conformitate cu IFRS-ul aplicabil.

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI CU DECONTARE ÎN INSTRUMENTE DE CAPITALURI PROPRII ALE ENTITĂȚII

Prezentare generală

10. **Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității, entitatea evaluează bunurile sau serviciile primite și creșterea corespunzătoare în capitalurile proprii direct, la valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite, cu excepția cazului în care valoarea justă nu poate fi estimată în mod credibil. În cazul în care entitatea nu poate estima în mod credibil valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite, entitatea evaluează valoarea acestora și creșterea corespun-**

▼M6

zătoare în capitalurile proprii indirect, prin raportare la valoarea justă a (*) instrumentelor de capitaluri proprii acordate.

11. Pentru a aplica cerințele de la punctul 10 tranzacțiilor cu *angajații și alte persoane care prestează servicii similare (**)* entitatea evaluează valoarea justă a serviciilor primite prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, deoarece în general nu este posibilă estimarea în mod credibil a valorii juste a serviciilor primite, astfel cum se explică la punctul 12. Valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii respective se evaluează la *data acordării*.
12. În general, acțiunile, opțiunile pe acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii sunt acordate angajaților ca parte a remunerației lor, în plus față de un salariu în numerar și alte beneficii de angajare. De obicei, nu este posibil să se evalueze direct serviciile primite pentru componentele specifice ale remunerației angajatului. Se poate, de asemenea, să nu fie posibil să se evalueze valoarea justă a remunerației totale independent, fără a evalua direct valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. De asemenea, acțiunile sau opțiunile pe acțiuni sunt uneori acordate mai degrabă ca parte a unei prime decât ca parte a remunerației de bază, de exemplu, un stimulent pentru ca angajații să rămână în serviciul entității sau o recompensă pentru eforturile acestora pentru îmbunătățirea performanțelor entității. Prin acordarea de acțiuni sau de opțiuni pe acțiuni în plus față de alte remunerații, entitatea plătește o remunerație suplimentară pentru a obține beneficii suplimentare. Este posibil să fie dificilă estimarea valorii juste a acelor beneficii suplimentare. Datorită dificultății evaluării directe a valorii juste a serviciilor primite, entitatea evaluează valoarea justă a serviciilor primite din partea angajaților prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate.
13. Pentru a aplica cerințele de la punctul 10 tranzacțiilor cu alte părți decât angajați, trebuie să existe o prezumție, care poate fi respinsă, că valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite poate fi estimată în mod credibil. Valoarea justă respectivă se evaluează la data la care entitatea obține bunurile sau la care cealaltă parte prestează serviciile. În cazuri rare, dacă entitatea respinge această prezumție deoarece nu poate estima în mod credibil valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite, entitatea evaluează bunurile sau serviciile primite și creșterea corespunzătoare în capitalurile proprii indirect, prin raportare la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, evaluate la data la care entitatea obține bunurile sau la care cealaltă parte prestează serviciile.

Tranzacții în care sunt primite servicii

14. În cazul în care instrumentele de capitaluri proprii acordate *intră în drepturi* imediat, celelalte părți nu i se cere să finalizeze o perioadă specifică de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat la instrumentele de capitaluri proprii respective. În absența unei dovezi care să susțină contrariul, entitatea consideră că serviciile prestate de către cealaltă parte drept contravaloare pentru instrumentele de capitaluri proprii au fost primite. În acest caz, la data acordării, entitatea recunoaște serviciile primite integral, cu o creștere corespunzătoare în capitalurile proprii.
15. În cazul în care instrumentele de capitaluri proprii acordate nu intră în drepturi până când cealaltă parte nu finalizează o perioadă specificată de serviciu, entitatea presupune că serviciile care trebuie prestate de către partener drept contravaloare pentru acele instrumente de capitaluri proprii vor fi primite în viitor, în timpul *perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi*. Entitatea contabilizează serviciile respective pe măsură ce sunt prestate de către cealaltă parte în timpul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi, cu o creștere corespunzătoare a capitalurilor proprii. De exemplu:
 - (a) în cazul în care unui angajat i se acordă opțiuni pe acțiuni cu condiția îndeplinirii a trei ani de serviciu, entitatea consideră că

(*) Prezentul IFRS utilizează expresia „prin raportare la” mai degrabă decât „la” deoarece tranzacția este, în cele din urmă, evaluată prin multiplicarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, evaluate la data prevăzută la punctul 11 sau 13 (după caz), cu numărul instrumentelor de capitaluri proprii care intră în drepturi, astfel cum se explică la punctul 19.

(**) În restul prezentului IFRS, toate referirile la angajați includ și alte persoane care prestează servicii similare.

▼ **M6**

serviciile care trebuie prestate de către angajat drept contravaloare pentru opțiunile pe acțiuni în cauză vor fi primite în viitor, în decursul unei perioade prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi de trei ani;

- (b) în cazul în care unui angajat i se acordă opțiuni pe acțiuni cu condiția îndeplinirii unei condiții de performanță și a rămânerii în serviciul entității până la îndeplinirea condiției de performanță respective, iar durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi depinde de îndeplinirea condiției de performanță, entitatea consideră că serviciile care trebuie prestate de către angajat drept contravaloare pentru opțiunile pe acțiuni în cauză vor fi primite în viitor, în decursul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi. Entitatea estimează durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi la data acordării, pe baza celui mai probabil rezultat al condiției de performanță. În cazul în care condiția de performanță este o *condiție de piață*, estimarea duratei perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi trebuie să fie consecventă cu ipotezele utilizate în estimarea valorii juste a opțiunilor acordate și nu se revizuește ulterior. În cazul în care condiția de performanță nu este o condiție de piață, entitatea își revizuește estimarea cu privire la durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi, dacă este necesar, atunci când o informație ulterioară indică faptul că durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi este diferită de estimarea anterioară.

Tranzacții evaluate prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate

Determinarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate

16. Pentru tranzacții evaluate prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, o entitate evaluează valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la *data evaluării*, pe baza prețurilor pieței, în cazul în care acestea sunt disponibile, luând în considerare termenii și condițiile în conformitate cu care au fost acordate instrumentele de capitaluri proprii (sub rezerva cerințelor de la punctele 19-22).
17. În cazul în care nu sunt disponibile prețurile pieței, entitatea estimează 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 evaluării într-o tranzacție încheiată în condiții de concurență normală între părți interesate și în cunoștință de cauză. Tehnica de evaluare trebuie să fie consecventă cu metodologia de evaluare general acceptată pentru stabilirea prețurilor instrumentelor financiare și să aibă în vedere toți factorii și toate ipotezele pe care părțile interesate și în cunoștință de cauză care participă pe piață le-ar lua în considerare la stabilirea prețului (sub rezerva cerințelor de la punctele 19-22).
18. Apendicele B conține recomandări 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.

Modul de tratare a condițiilor pentru intrarea în drepturi

19. Acordarea instrumentelor de capitaluri proprii poate fi condiționată de *îndeplinirea unor condiții specifice pentru intrarea în drepturi*. De exemplu, acordarea 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 stipula îndeplinirea unor condiții de performanță, cum ar fi faptul ca entitatea să realizeze o creștere specificată a profitului sau o creștere specificată a prețului acțiunilor entității. Cu excepția condițiilor de piață, condițiile pentru intrarea în drepturi nu se iau în considerare la estimarea valorii juste a acțiunilor sau a opțiunilor pe acțiuni la data evaluării. În schimb, condițiile pentru intrarea în drepturi se iau în considerare prin ajustarea numărului de instrumente de capitaluri proprii incluse în evaluarea valorii

▼M6

tranzacției, astfel încât, în cele din urmă, valoarea recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite drept contravaloare a instrumentelor de capitaluri proprii acordate să se bazeze pe numărul de instrumente financiare care intră în drepturi în cele din urmă. În consecință, pe o bază cumulativă, nici o valoare nu este recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite dacă instrumentele de capitaluri proprii acordate nu intră în drepturi datorită neîndeplinirii condițiilor pentru intrarea în drepturi, de exemplu, cealaltă parte nu finalizează perioada de serviciu specificată sau condiția de performanță nu este îndeplinită, sub rezerva cerințelor de la punctul 21.

20. Pentru a aplica cerințele de la punctul 19, entitatea recunoaște o valoare a bunurilor sau a serviciilor primite în timpul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi pe baza celei mai bune estimări a numărului de instrumente de capitaluri proprii preconizate să intre în drepturi și revizuește estimarea respectivă, atunci când este necesar, în cazul în care o informație ulterioară arată că numărul de instrumente de capitaluri proprii care se preconizează să intre în drepturi diferă de estimările anterioare. La data intrării în drepturi entitatea revizuește estimarea pentru a o face egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care au intrat în drepturi în cele din urmă, sub rezerva cerințelor de la punctul 21.
21. Condițiile de piață, cum ar fi un preț al acțiunilor vizat de care este condiționată intrarea în drepturi (sau dreptul de exercitare), se iau în considerare la estimarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. De aceea, în cazul acordării instrumentelor de capitaluri proprii sub rezerva unor condiții de piață, entitatea recunoaște bunurile sau serviciile primite de la cealaltă parte care îndeplinește 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 condiția de piață.

Modul de tratare a clauzei de reîncărcare

22. Pentru opțiunile cu *clauze de reîncărcare*, clauza de reîncărcare nu se ia în considerare la estimarea valorii juste a opțiunilor acordate la data evaluării. În schimb, o *opțiune de reîncărcare* se contabilizează ca o nouă opțiune acordată, în cazul în care și atunci când o opțiune de reîncărcare este acordată ulterior.

După data intrării în drepturi

23. După recunoașterea bunurilor sau a serviciilor în conformitate cu punctele 10-22 și a unei creșteri corespunzătoare în capitalurile proprii, entitatea nu face ajustări ulterioare capitalurilor proprii totale după data intrării în drepturi. De exemplu, entitatea nu reia ulterior valoarea recunoscută pentru serviciile primite din partea unui angajat în cazul în care instrumentele de capitaluri proprii care au intrat în drepturi sunt pierdute ulterior în urma decăderii sau, în cazul opțiunilor pe acțiuni, opțiunile nu sunt exercitate. Cu toate acestea, această cerință 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 credibil

24. Cerințele de la punctele 16-23 se aplică atunci când entitatea trebuie să evalueze o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. În cazuri rare, entitatea nu poate estima credibil valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate la data evaluării, în conformitate cu cerințele de la punctele 16-22. Numai în aceste cazuri rare entitatea trebuie, în schimb:
 - (a) să evalueze instrumentele de capitaluri proprii la *valoarea lor intrinsecă*, inițial la data la care entitatea obține bunurile sau cealaltă parte prestează serviciile și ulterior la fiecare dată de raportare și la data decontării finale, recunoscând orice modificare a valorii intrinsece în profit sau pierdere. În cazul acordării de opțiuni pe acțiuni, acordul de plată pe bază de acțiuni este decontat definitiv atunci când opțiunile sunt exercitate, sunt pierdute în caz de decădere (de exemplu, la încetarea contractului de angajare) sau își pierd valabilitatea (de exemplu, la sfârșitul duratei de viață a opțiunii);

▼M6

- (b) să recunoască bunurile sau serviciile primite pe baza numărului de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi în cele din urmă sau (după caz) sunt în cele din urmă exercitate. Pentru a aplica această cerință opțiunilor pe acțiuni, de exemplu, entitatea recunoaște bunurile sau serviciile primite în timpul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi, în cazul în care acestea există, în conformitate cu punctele 14 și 15, cu excepția cerințelor de la punctul 15 litera (b) privind o condiție de piață, care nu se aplică. Valoarea recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite în decursul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi se bazează pe numărul de opțiuni pe acțiuni preconizate să intre în drepturi. Entitatea revizuește estimarea respectivă, după caz, în cazul în care informații ulterioare indică faptul că numărul de opțiuni pe acțiuni preconizate să intre în drepturi diferă de estimările anterioare. La data intrării în drepturi entitatea revizuește estimarea pentru a o face egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care au intrat în cele din urmă în drepturi. După data intrării în drepturi, entitatea reia valoarea recunoscută pentru bunurile sau serviciile primite în cazul în care opțiunile pe acțiuni sunt mai târziu pierdute în caz de decădere sau își pierd valabilitatea la sfârșitul duratei de viață a opțiunii.
25. În cazul în care o entitate aplică punctul 24, nu este necesar să aplice punctele 26-29, deoarece orice modificări ale termenilor și ale condițiilor pe baza cărora instrumentele de capitaluri proprii au fost acordate vor fi luate în considerare la aplicarea metodei valorii intrinsece prevăzute la punctul 24. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate decontează o acordare de instrumente de capitaluri proprii căreia i s-a aplicat punctul 24:
- (a) dacă decontarea are loc în timpul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi, entitatea contabilizează decontarea ca pe o accelerare a intrării în drepturi și, prin urmare, recunoaște imediat valoarea care ar fi fost altfel recunoscută pentru serviciile primite în decursul restului perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi;
- (b) orice plată efectuată la decontare se contabilizează ca o răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii, respectiv ca o scădere din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care plata depășește valoarea intrinsecă a capitalurilor proprii, evaluate la data răscumpărării. Orice astfel de depășire se recunoaște ca o cheltuială.

Modificări aduse 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, ar putea reduce prețul de exercițiu al opțiunilor acordate angajaților (schimbarea prețului opțiunilor), ceea ce crește valoarea justă a acelor opțiuni. Cerințele 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, cerințele respective se aplică, de asemenea, și tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu alte părți decât angajații, care sunt evaluate prin raportarea la valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. În al doilea caz, orice mențiuni de la punctele 27-29 la data acordării se vor interpreta, în schimb, ca mențiuni la data la care entitatea obține bunurile sau cealaltă parte prestează serviciile.
27. Entitatea recunoaște, cel puțin, serviciile primite evaluate la valoarea justă, la data acordării, a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, cu excepția cazului în care 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. Această dispoziție se aplică indiferent dacă se aduc sau nu modificări termenilor și condițiilor pe baza cărora au fost acordate instrumentele de capitaluri proprii sau indiferent dacă a intervenit anularea sau decontarea respectivei acordări a instrumentelor de capitaluri proprii. De asemenea, entitatea recunoaște efectele modificărilor care măresc valoarea justă totală a acordului de plată pe bază de acțiuni sau care sunt în orice alt mod benefice pentru angajați. În apendicele B sunt prezentate îndrumări cu privire la aplicarea acestei cerințe.
28. În cazul în care entitatea anulează sau decontează o acordare de instrumente de capitaluri proprii în timpul perioadei prevăzute pentru

▼M6

îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi (cu excepția anulării acordării în caz de decădere atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru intrarea în drepturi):

- (a) entitatea contabilizează anularea sau decontarea ca pe o accelerare a intrării în drepturi și, prin urmare, recunoaște imediat valoarea care altfel ar fi fost recunoscută pentru serviciile primite în decursul perioadei rămase prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi;
 - (b) orice plată efectuată către angajat la anularea sau decontarea acordării se contabilizează ca o răscumpărarea participării la capitalurile proprii, adică ca o scădere din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care plata depășește valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate evaluate la data răscumpărării. Orice astfel de depășire se recunoaște ca o cheltuială;
 - (c) în cazul în care 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 pe instrumente de capitaluri proprii de înlocuire pentru instrumentele de capitaluri proprii anulate, entitatea contabilizează acordarea instrumentelor de capitaluri proprii de înlocuire ca pe o modificare a acordării inițiale a instrumentelor de capitaluri proprii, în conformitate cu punctul 27 și cu îndrumările din apendicele B. Valoarea justă incrementală acordată reprezintă diferența dintre valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii de înlocuire și valoarea justă netă a instrumentelor de capitaluri proprii anulate, la data la care sunt acordate instrumentele de capitaluri proprii de înlocuire. Valoarea justă netă a instrumentelor de capitaluri proprii anulate este valoarea justă a acestora imediat înainte de anulare minus valoarea oricărei plăți efectuate către angajat la anularea instrumentelor de capitaluri proprii care este contabilizată ca o scădere din capitalurile proprii în conformitate cu litera (b) menționată anterior. În cazul în care entitatea nu identifică instrumente de capitaluri proprii noi acordate ca instrumente de capitaluri proprii de înlocuire pentru instrumentele de capitaluri proprii anulate, entitatea contabilizează acele instrumente de capitaluri proprii noi ca instrumente de capitaluri proprii nou-acordate.
29. În cazul în care o entitate cumpără înapoi instrumentele de capitaluri proprii intrate în drepturi, plata efectuată către angajat se contabilizează ca o scădere din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care plata depășește valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii răscumperate, evaluate la data răscumpărării. O astfel de depășire se recunoaște ca o cheltuială.

TRANZACȚII CU PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI CU DECONTARE ÎN NUMERAR

30. **Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar, entitatea evaluează bunurile sau serviciile achiziționate și datorile (pasivele) angajate la valoarea justă a pasivului. Până la momentul decontării pasivului, entitatea reevaluează valoarea justă a pasivului la fiecare dată de raportare și la data decontării, recunoscând orice modificări ale valorii juste în profitul sau pierderea perioadei.**
31. De exemplu, o entitate poate acorda angajaților drepturi în cazul aprecierii acțiunilor, ca făcând parte din pachetul lor de remunerație, prin care angajații vor fi îndreptățiți la o plată viitoare în numerar (mai degrabă decât în instrumente de capitaluri proprii), pe baza creșterii prețului acțiunilor entității față de un nivel specificat în decursul unei perioade de timp. Sau o entitate poate acorda angajaților săi dreptul de a primi plăți viitoare în numerar acordându-le dreptul la acțiuni (inclusiv acțiuni care vor fi emise la exercitarea opțiunilor pe acțiuni) care sunt răscumperabile, fie obligatoriu (de exemplu la încetarea contractului de angajare) sau la opțiunea angajatului.
32. Entitatea recunoaște serviciile primite și o datorie de plată pentru serviciile respective pe măsură ce angajații prestează serviciile. De exemplu, anumite drepturi în caz de apreciere a 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 dovezi care să susțină contrariul, entitatea consideră că serviciile prestate

▼ **M6**

de angajați în schimbul drepturilor în caz de apreciere a acțiunilor au fost primite. Astfel, entitatea recunoaște imediat serviciile primite și o datorie de a plăti pentru acestea. În cazul în care drepturile în caz de apreciere a acțiunilor nu intră în drepturi până la momentul la care angajații au finalizat perioada specificată de serviciu, entitatea recunoaște serviciile primite și o datorie de a plăti pentru acestea pe măsură ce angajații prestează serviciile în decursul acelei perioade.

33. Datoria (pasivul) se evaluează, inițial și la data fiecărei raportări până la decontare, la valoarea justă a drepturilor în caz de apreciere a acțiunilor, prin aplicarea unui model de evaluare a opțiunilor, luând în considerare termenii și condițiile pe baza cărora au fost acordate drepturile în caz de apreciere a acțiunilor și măsura în care angajații au prestat serviciile până în prezent.

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 acordului oferă fie entității, fie celeilalte părți posibilitatea de a alege modul de decontare, fie în numerar (sau în alte active), fie prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, entitatea contabilizează tranzacția respectivă sau componentele acelei tranzacții ca pe o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar atunci când, și în măsura în care, entitatea a angajat o datorie de decontare în numerar sau în alte active, sau ca pe o tranzacție cu plata în acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității atunci când, și în măsura în care, nu s-a angajat o astfel de datorie.**

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni în care termenii acordului oferă celeilalte părți posibilitatea de a alege modul de decontare

35. În cazul în care o entitate a acordat celeilalte părți dreptul de a alege ca o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni să fie decontată în numerar (*) sau prin emitere de instrumente de capitaluri proprii, entitatea a acordat un instrument financiar compus, care include o componentă de datorie (adică dreptul celeilalte părți de a solicita plata în numerar) și o componentă de capitaluri proprii (adică dreptul celeilalte de a solicita decontarea mai degrabă în instrumente de capitaluri proprii decât în numerar). Pentru tranzacții cu altele părți decât angajații, în care valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite este evaluată direct, entitatea evaluează componenta de capitaluri proprii a instrumentului financiar compus ca fiind diferența între valoarea justă a bunurilor sau a 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 evaluează valoarea justă a instrumentului financiar compus la data evaluării, luând în considerare termenii și condițiile pe baza cărora s-au acordat drepturile la numerar sau la instrumentele de capitaluri proprii.
37. La aplicarea punctului 36, entitatea evaluează, în primul rând, valoarea justă a componentei de datorie și apoi evaluează valoarea justă a componentei de capitaluri proprii – având în vedere faptul că cealaltă parte trebuie să renunțe la dreptul de a primi numerar pentru a putea primi instrumentul de capitaluri proprii. Valoarea justă a instrumentului financiar compus este suma valorii juste a celor două componente. Cu toate acestea, tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni în care cealaltă parte are posibilitatea de a alege modul de decontare sunt deseori structurate astfel încât valoarea justă a unei forme de decontare este aceeași cu cea a celeilalte. De exemplu, cealaltă parte poate avea opțiunea de a primi, la alegere, opțiuni pe acțiuni sau drepturi de decontare în numerar în caz de apreciere a acțiunilor. În astfel de cazuri, valoarea justă a componentei de capitaluri proprii este zero și, în consecință, valoarea justă a instrumentului financiar compus este aceeași cu valoarea justă a componentei de datorie. Invers, în cazul în care valorile juste ale alternativelor de decontare sunt diferite, 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.

(*) La punctele 35-43, toate referirile la numerar includ și alte active ale entității.

▼ **M6**

38. Entitatea contabilizează separat bunurile sau serviciile primite sau achiziționate cu privire la fiecare componentă a instrumentului financiar compus. Pentru componenta de datorie, entitatea recunoaște bunurile sau serviciile achiziționate și o datorie de plată pentru bunurile sau serviciile respective, pe măsură ce cealaltă parte furnizează bunurile sau prestează serviciile, în conformitate cu cerințele care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar (punctele 30-33). Pentru componenta de capitaluri proprii (în cazul în care aceasta există), entitatea recunoaște bunurile sau serviciile primite și o creștere a capitalurilor proprii pe măsură ce partenerul furnizează bunuri sau prestează servicii, în conformitate cu cerințele care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității (punctele 10-29).
39. La data decontării, entitatea revaluează datoria (pasivul) la valoarea sa justă. În cazul în care entitatea emite instrumente de capitaluri proprii la decontare în loc să plătească în numerar, pasivul se transferă direct în capitalurile proprii, drept contravaloare pentru instrumentele de capitaluri proprii emise.
40. În cazul în care o entitate plătește în numerar la decontare în loc să emită instrumente de capitaluri proprii, plata respectivă se aplică pentru a deconta pasivul integral. Orice componentă de capitaluri proprii recunoscută anterior rămâne în cadrul capitalurilor proprii. Alegând opțiunea de a primi numerar la decontare, cealaltă parte pierde dreptul de a primi instrumente de capitaluri proprii. Cu toate acestea, această cerință nu interzice entității să recunoască un transfer în interiorul capitalurilor proprii, adică un transfer de la o componentă a capitalurilor proprii la alta.

Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni în care termenii acordului oferă entității posibilitatea de a alege modul de decontare

41. Pentru o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni în care termenii acordului oferă entității posibilitatea de a alege modul de decontare în numerar sau prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, entitatea trebuie să stabilească dacă are o obligație prezentă de a deconta în numerar și de a contabiliza în conformitate tranzacția cu plata pe bază de acțiuni. Entitatea are o obligație prezentă de a deconta în numerar în cazul în care opțiunea de decontare în instrumente de capitaluri proprii nu se fondează pe o realitate economică (de exemplu datorită faptului că entității i se interzice prin lege să emită acțiuni) sau atunci când entitatea a practicat în trecut decontarea în numerar sau are o politică de a deconta în numerar sau în cazul în care entitatea decontează în general în numerar de fiecare dată când cealaltă parte solicită decontarea în numerar.
42. În cazul în care entitatea are o obligație prezentă de a deconta în numerar, ea contabilizează tranzacția în conformitate cu cerințele care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar de la punctele 30-33.
43. În cazul în care nu există o astfel de obligație, entitatea contabilizează tranzacția în conformitate cu cerințele care se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității de la punctele 10-29. La decontare:
- (a) în cazul în care entitatea alege să deconteze în numerar, plata în numerar se contabilizează ca o recumpărare a participațiilor în capitalurile proprii, respectiv ca o scădere din capitalurile proprii, cu excepția cazului menționat la litera (c) de mai jos;
 - (b) în cazul în care entitatea alege să deconteze prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, nu mai este necesară contabilizarea (decât cea a transferului de la o componentă de capitaluri proprii la alta, după caz), cu excepția cazului menționat la litera (c) de mai jos;
 - (c) în cazul în care entitatea alege alternativa de decontare la valoarea justă cea mai mare, la data decontării, entitatea recunoaște o cheltuială suplimentară pentru valoarea oferită în plus, adică diferența dintre numerarul plătit și valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii care ar fi fost altfel emise sau diferența dintre valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii emise și valoarea numerarului care altfel ar fi fost plătit, după caz.

▼M6

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

44. **O entitate prezintă informațiile care permit utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura și dimensiunea acordurilor de plată pe bază de acțiuni care au existat în timpul perioadei.**
45. Pentru a pune în aplicare principiul de la punctul 44, entitatea trebuie să prezinte cel puțin următoarele:
- (a) o descriere a fiecărui tip de acord de plată pe bază de acțiuni care a existat la orice moment dat în decursul perioadei, inclusiv termenii și condițiile generale ale fiecărui acord, cum ar fi cerințele pentru intrarea în drepturi, scadența maximă a opțiunilor acordate și modalitatea de decontare (în numerar sau în capitaluri proprii). O entitate care a încheiat mai multe acorduri de plată pe bază de acțiuni care sunt în mare parte similare poate cumula aceste informații, cu excepția cazului în care este necesară prezentarea informațiilor separat pentru fiecare acord pentru a respecta principiul de la punctul 44;
 - (b) numărul și prețurile medii ponderate de exercițiu ale opțiunilor pe acțiuni pentru fiecare dintre următoarele grupuri de opțiuni:
 - (i) scadente la începutul perioadei;
 - (ii) acordate în decursul perioadei;
 - (iii) pierdute prin decădere în decursul perioadei;
 - (iv) exercitate în decursul perioadei;
 - (v) expirate în decursul perioadei;
 - (vi) scadente la sfârșitul perioadeiși
 - (vii) care pot fi exercitate la sfârșitul perioadei.
 - (c) pentru opțiunile pe acțiuni exercitate în decursul perioadei, prețul mediu ponderat al acțiunilor la data exercitării. În cazul în care opțiunile au fost exercitate cu regularitate în decursul perioadei, entitatea poate prezenta în schimb informații cu privire la media ponderată a prețului acțiunilor în decursul perioadei;
 - (d) pentru opțiunile pe acțiuni scadente la sfârșitul perioadei, gama prețurilor de exercitare și media ponderată a duratei de viață contractuale rămase. În cazul în care gama prețurilor de exercitare este largă, opțiunile scadente se împart în game care sunt relevante pentru evaluarea numărului și a momentului când pot fi emise acțiuni suplimentare și a numerarului care poate fi primit la exercitarea opțiunilor respective.
46. **O entitate prezintă informații care permit utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă modul în care a fost determinată valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite sau valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, în decursul perioadei.**
47. În cazul în care entitatea a evaluat indirect valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite drept contravaloare pentru instrumentele de capitaluri proprii ale entității, prin raportare la 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 opțiunilor respective la data evaluării și informații cu privire la modul în care a fost evaluată respectiva valoare justă, inclusiv:
 - (i) modelul de evaluare a opțiunilor utilizat, precum și datele de intrare pentru modelul respectiv, inclusiv media ponderată a prețului acțiunilor, prețul de exercițiu, volatilitatea preconizată, durata de viață a opțiunii, dividendele preconizate, rata dobânzii fără risc și orice alte date de intrare pentru acest model, inclusiv metoda utilizată și ipotezele făcute pentru a încorpora în preț efectele exercitărilor înainte de termen preconizate;

▼ **M6**

- (ii) modul în care a fost determinată volatilitatea preconizată, inclusiv o explicație a măsurii în care volatilitatea preconizată s-a bazat pe volatilitatea determinată istoric
 - și
 - (iii) dacă și în ce mod au fost încorporate orice alte caracteristici ale opțiunii acordate 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 valoarea justă medie ponderată a acelor instrumente de capitaluri proprii la data evaluării, și informații cu privire la modul în care a fost evaluată valoarea justă, inclusiv:
 - (i) în cazul în care valoarea justă nu a fost evaluată pe baza unui preț de piață observabil, modul în care a fost determinată;
 - (ii) dacă și în ce mod au fost încorporate dividendele preconizate în evaluarea valorii juste
 - și
 - (iii) dacă și în ce mod au fost încorporate orice alte caracteristici ale instrumentelor de capitaluri proprii acordate în evaluarea valorii juste;
 - (c) pentru acordurile cu plata pe bază de acțiuni care au fost modificate în decursul perioadei:
 - (i) o explicație a modificărilor respective;
 - (ii) valoarea justă incrementală acordată (ca urmare a modificărilor respective)
 - și
 - (iii) informații cu privire la modul în care a fost evaluată valoarea justă incrementală acordată, în conformitate cu cerințele stabilite la literele (a) și (b) menționate anterior, după caz.
48. În cazul în care entitatea a evaluat direct valoarea justă a bunurilor sau a serviciilor primite în decursul perioadei, entitatea prezintă modul în care a fost determinată valoarea justă respectivă, de exemplu dacă valoarea justă a fost evaluată sau nu la prețul pieței pentru bunurile sau serviciile în cauză.
49. În cazul în care entitatea a respins ipoteza de la punctul 13, ea prezintă acest fapt și furnizează o explicație a motivului pentru care a fost respinsă ipoteza.
50. **O entitate trebuie să prezinte informații care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă efectul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni asupra profitului sau a pierderii entității aferente perioadei și asupra poziției sale financiare.**
51. Pentru a pune în aplicare principiul de la punctul 50, entitatea trebuie să prezinte cel puțin următoarele informații:
- (a) cheltuielile totale recunoscute pentru perioada care sunt generate de tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni în care bunurile sau serviciile nu s-au calificat pentru recunoaștere ca active și, prin urmare, au fost recunoscute imediat ca o cheltuială, inclusiv prezentările separate ale acelei părți a cheltuielii totale care este generată de tranzacțiile contabilizate ca tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii;
 - (b) pentru pasivele care sunt generate de tranzacții cu plata pe bază de acțiuni:
 - (i) valoarea contabilă totală la sfârșitul perioadei
 - și
 - (ii) valoarea intrinsecă totală la sfârșitul perioadei a pasivelor pentru care cealaltă parte a intrat în dreptul de a încasa numerar sau alte active înainte de sfârșitul perioadei (de exemplu drepturi în caz de apreciere a acțiunilor).

▼M6

52. În cazul în care informațiile cerute a fi prezentate de către prezentul IFRS nu îndeplinesc principiile de la punctele 44, 46 și 50, entitatea trebuie să prezinte orice alte informații suplimentare necesare pentru îndeplinirea acestora.

DISPOZIȚII TRANZITORII

53. Pentru tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii, entitatea aplică prezentul IFRS acordărilor de acțiuni, de opțiuni pe acțiuni sau de alte instrumente de capitaluri proprii efectuate după 7 noiembrie 2002 și care nu au intrat încă în drepturi la data intrării efective în vigoare a prezentului IFRS.
54. Entitatea este încurajată, dar nu obligată, să aplice prezentul IFRS și altor acordări de instrumente de capitaluri proprii în cazul în care entitatea a prezentat public valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, determinată la data evaluării.
55. Pentru toate acordările de instrumente de capitaluri proprii cărora li se aplică prezentul IFRS, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative și, după caz, 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 se aplică prezentul IFRS (de exemplu instrumente de capitaluri proprii acordate până la 7 noiembrie 2002 sau la această dată), entitatea prezintă totuși informațiile cerute la punctele 44 și 45.
57. În cazul în care, după intrarea în vigoare a prezentului IFRS, o entitate modifică termenii sau condițiile în baza cărora s-au acordat instrumentele de capitaluri proprii cărora nu li s-a aplicat prezentul IFRS, entitatea aplică totuși punctele 26-29 pentru a contabiliza astfel de modificări.
58. Pentru pasivele generate de tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni existente la data intrării în vigoare a prezentului IFRS, entitatea aplică prezentul IFRS retroactiv. Pentru aceste pasive, entitatea trebuie să retrateze informațiile comparative, inclusiv să ajusteze soldul inițial al rezultatului reportat al celei mai îndepărtate perioade prezentate, pentru care informațiile comparative au fost retratate, cu excepția faptului că entitatea nu trebuie să retrateze informațiile comparative atunci când informațiile sunt aferente unei perioade sau unei date care sunt anterioare datei de 7 noiembrie 2002.
59. Entitatea este încurajată, dar nu obligată, să aplice retroactiv prezentul IFRS altor pasive care sunt generate de tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni, de exemplu pasivelor care au fost decontate în decursul unei perioade pentru care sunt prezentate informații comparative.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

60. O entitate aplică prezentul IFRS pentru perioadele anuale care încep de la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. Este încurajată aplicarea anterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, entitatea indică acest fapt.

▼ **M6**

APENDICELE A

Termeni definiți

Prezentul appendice face parte integrantă din prezentul IFRS.

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) acțiunilor sau a(l) altor instrumente de capitaluri proprii ale entității.
angajați și alte persoane care prestează servicii similare	Persoane care prestează servicii personale către entitate și fie (a) persoanele sunt considerate ca angajați în scopuri juridice sau fiscale, fie (b) persoanele lucrează pentru entitate sub conducerea acesteia în același mod ca persoanele care sunt considerate ca angajați în scopuri juridice sau fiscale, fie (c) serviciile prestate sunt similare acelor prestate de angajați. De exemplu, termenul vizează toate persoanele care fac parte din personalul de conducere, adică persoanele care au autoritatea și responsabilitatea pentru planificarea, conducerea și controlarea activităților entității, inclusiv directorii neexecutivi.
instrument de capitaluri proprii	Un contract care evidențiază un interes rezidual în activele unei entități după scăderea tuturor pasivelor sale ⁽¹⁾ .
instrument de capitaluri proprii acordat	Dreptul (condiționat sau necondiționat) la un instrument de capitaluri proprii al entității conferit de către entitate sau de o altă parte, în baza unui acord de plată pe bază de acțiuni .
tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității	O tranzacție cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea primește bunuri sau servicii drept contravaloare a instrumentelor de capitaluri proprii ale entității (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni).
valoarea justă	Valoarea pentru care poate fi schimbat un activ sau un instrument de capitaluri proprii acordat sau pentru care poate fi decontat un pasiv, între părți interesate și în cunoștință de cauză într-o tranzacție în condiții normale de concurență.
data acordării	Data la care entitatea și o altă parte (inclusiv un angajat) au încheiat un acord de plată pe bază de acțiuni , adică data la care entitatea și cealaltă parte convin în ceea ce privește termenii și condițiile acordului. La data acordării, entitatea conferă celeilalte părți dreptul la numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității, cu condiția să se îndeplinească condițiile de intrare în drepturi stipulate, în cazul în care acestea există. În cazul în care acordul respectiv 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 la care cealaltă parte are dreptul (condiționat sau necondiționat) de a subscrie sau pe care are dreptul să le primească și prețul (în cazul în care acesta există) pe care cealaltă parte trebuie sau va trebui să îl plătească pentru acțiunile respective. De exemplu, o opțiune pe acțiuni cu un preț de exercițiu de 15 UM ⁽²⁾ , pe o acțiune cu o valoare justă de 20 UM, are o valoare intrinsecă de 5 UM.

⁽¹⁾ Cadru general definește un pasiv ca fiind o obligație prezentă a entității care decurge din evenimente anterioare, 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).

⁽²⁾ În prezenta anexă, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (UM).

▼ **M6**

condiție de piață	O condiție de care depinde prețul de exercițiu, intrarea în drepturi sau dreptul de exercitare a unui instrument de capitaluri proprii care este legată de prețul pieței al unui instrument de capitaluri proprii , cum ar fi atingerea unui preț specificat al acțiunilor sau a unui nivel specificat al valorii intrinsece a unei opțiuni pe acțiuni sau atingerea unui obiectiv specificat care se bazează pe prețul de piață al instrumentelor de capitaluri proprii ale entității raportat la un indice al prețurilor pieței al instrumentelor de capitaluri proprii ale altor entități.
data evaluării	Data la care este evaluată valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate în conformitate cu prezentul IFRS. Pentru tranzacții cu angajații și alte persoane care prestează servicii similare , data evaluării este data acordării . Pentru tranzacții cu alte părți decât angajații (și acele persoane care prestează servicii similare), data evaluării este data la care entitatea obține bunurile sau la care cealaltă parte prestează serviciile.
clauză de reîncărcare	O clauză care oferă o acordare automată a unei opțiuni pe acțiuni suplimentare atunci când deținătorul de opțiuni își exercită opțiunile acordate anterior utilizând mai degrabă acțiunile entității decât numerar pentru achitarea prețului de exercițiu.
opțiune de reîncărcare	O nouă opțiune pe acțiuni care este acordată atunci când o acțiune este utilizată pentru a achita prețul de exercițiu al unei opțiuni pe acțiuni anterioare.
acord de plată pe bază de acțiuni	Un contract între entitate și o altă parte (inclusiv un angajat) de a încheia o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni , care dă dreptul celeilalte părți să primească numerar sau alte active ale entității într-o sumă care se bazează pe prețul acțiunilor entității sau al altor instrumente de capitaluri proprii ale entității, sau să primească instrumente de capitaluri proprii ale entității, cu condiția să se îndeplinească condițiile prevăzute pentru intrarea în drepturi , în cazul în care acestea există.
tranzacție cu plata pe bază de acțiuni	O tranzacție în care entitatea primește bunuri sau servicii drept contravaloare pentru instrumentele de capitaluri proprii ale entității (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni) sau achiziționează bunuri sau servicii angajând datorii (pasive) față de furnizorul bunurilor sau al serviciilor respective pentru sume care se bazează pe prețul acțiunilor entității sau al altor instrumente de capitaluri proprii ale entității.
opțiune pe acțiuni	Un contract care dă deținătorului dreptul, dar nu și obligația, de a subscrie la acțiunile entității la un preț fix sau determinabil pentru o perioadă specificată de timp.
intra în drepturi, a	A deveni un drept. În cadrul unui acord de plată pe bază de acțiuni , dreptul celeilalte de a primi numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității își intră în drepturi în momentul îndeplinirii tuturor condițiilor pentru intrarea în drepturi specificate.
condiții pentru intrarea în drepturi	Condițiile care trebuie îndeplinite de către cealaltă parte pentru a avea dreptul să primească numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității, în cadrul unui acord de plată pe bază de acțiuni . Condițiile pentru intrarea în drepturi includ condițiile privind serviciul, care stipulează ca cealaltă parte să finalizeze o perioadă de serviciu specificată, și anumite condiții privind performanța, care stipulează atingerea unor obiective de perfor-

▼ **M6**

	manță specificate (cum ar fi o creștere specificată a profitului entității în decursul unei perioade de timp specificate).
perioadă prevăzută pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi	Perioada în care trebuie îndeplinite toate condițiile specificate pentru intrarea în drepturi ale unui acord de plată pe bază de acțiuni .

▼ **M6***APENDICELE B***Ghid de aplicare**

Prezentul appendice face parte integrantă din prezentul IFRS.

Estimarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii acordate

B1 Punctele B2-B41 din prezentul appendice tratează evaluarea valorii juste a acțiunilor și a opțiunilor pe acțiuni acordate, concentrându-se asupra termenilor și condițiilor specifice care sunt caracteristici comune ale unei acordări de acțiuni sau de opțiuni pe acțiuni către angajați. Prin urmare, apendicele nu este exhaustiv. De asemenea, deoarece aspectele privind evaluarea tratate în continuare se concentrează asupra acțiunilor și opțiunilor pe acțiuni acordate angajaților, se presupune că valoarea justă a acțiunilor sau a opțiunilor pe acțiuni este evaluată la data acordării. Cu toate acestea, multe dintre aspectele legate de evaluare tratate în continuare (de exemplu determinarea volatilității preconizate) pot fi aplicate și în contextul estimării valorii juste a acțiunilor sau a opțiunilor pe acțiuni acordate altor părți decât angajații, la data la care entitatea obține bunurile sau la data la care cealaltă parte prestează respectivele servicii.

Acțiuni

B2 În ceea ce privește acțiunile acordate angajaților, valoarea justă a acțiunilor se evaluează la prețul de pe piață al acțiunilor entității (sau la un preț al pieței estimat, în cazul în care acțiunile entității nu se tranzacționează la bursă), ajustat în funcție de termenii și condițiile pe baza cărora au fost acordate acțiunile (cu excepția condițiilor pentru intrarea în drepturi care sunt excluse din evaluarea valorii juste în conformitate cu punctele 19-21).

B3 De exemplu, în cazul în care un angajat nu are dreptul să primească dividende în timpul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi, acest factor se ia în considerare atunci când se estimează valoarea justă a acțiunilor acordate. În mod similar, în cazul în care acțiunile fac obiectul unor restricții privind transferul ulterior datei de intrare în drepturi, se ia în considerare și acest factor, însă doar în măsura în care restricțiile ulterioare intrării în drepturi afectează prețul pe care l-ar plăti pentru respectiva acțiune un participant la piață interesat și în cunoștință de cauză. De exemplu, în cazul în care acțiunile sunt tranzacționate în mod activ, pe o piață activă și lichidă, este posibil ca restricțiile privind transferul ulterior datei de intrare în drepturi să nu afecteze decât foarte puțin, sau chiar deloc, prețul pe care l-ar plăti pentru respectivele acțiuni un participant la piață interesat și în cunoștință de cauză. Restricțiile privind transferul sau alte restricții care există pe durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi nu se iau în considerare atunci când se estimează valoarea justă, la data acordării, a acțiunilor acordate, deoarece restricțiile respective decurg din existența condițiilor de intrare în drepturi care sunt contabilizate în conformitate cu punctele 19-21.

Opțiuni pe acțiuni

B4 În ceea ce privește opțiunile pe acțiuni acordate angajaților, în multe cazuri nu sunt disponibile prețuri de pe piață, deoarece opțiunile acordate fac obiectul unor termeni și condiții care nu se aplică opțiunilor tranzacționate. În cazul în care nu există opțiuni tranzacționate care să facă obiectul unor termeni și condiții similare, valoarea justă a opțiunilor acordate se estimează prin aplicarea unui model de evaluare a opțiunilor.

B5 Entitatea ia în considerare factorii de care ar ține seama participanții interesați de pe piață atunci când selectează modelul de evaluare a opțiunilor pe care doresc să îl aplice. De exemplu, multe opțiuni pentru angajați au o durată lungă de viață, sunt de obicei exercitabile pe durata perioadei dintre data de intrare în drepturi și sfârșitul duratei de viață a opțiunii și sunt adesea exercitate înainte de termen. Acești factori ar trebui luați în considerare atunci când se estimează valoarea justă, la data acordării, a opțiunilor. În cazul multor entități, acest fapt poate face imposibilă utilizarea formulei Black-Scholes-Merton, care interzice exercitarea înainte de sfârșitul duratei de viață a opțiunii și care poate să nu

▼ **M6**

reflecte în mod corect efectele exercitării înainte de termen preconizate. De asemenea, această formulă nu lasă posibilitatea ca volatilitatea preconizată și alte variabile ale modelului să varieze pe durata de viață a opțiunii. Cu toate acestea, în cazul opțiunilor pe acțiuni cu durate de viață contractuală relativ scurte sau care trebuie exercitate într-un interval scurt de timp de la data intrării în drepturi, este posibil ca factorii identificați mai sus să nu se aplice. În aceste situații, formula Black-Scholes-Merton poate genera o valoare care este în mare parte aceeași cu cea a unui model mai flexibil de evaluare a opțiunilor.

- B6 Toate modelele de evaluare a opțiunilor iau în calcul, cel puțin, următorii factori:
- (a) prețul de exercițiu al opțiunii;
 - (b) durata de viață a opțiunii;
 - (c) prețul actual al acțiunilor-suport;
 - (d) volatilitatea preconizată a prețului acțiunilor;
 - (e) dividendele preconizate pentru acțiuni (după caz)
- și
- (f) rata dobânzii fără risc pentru durata de viață a opțiunii.
- B7 Se au, de asemenea, în vedere și alți factori pe care i-ar lua în considerare participanții interesați și în cunoștință de cauză de pe piață atunci când se stabilește prețul (cu excepția condițiilor pentru intrarea în drepturi și a clauzelor de „reîncărcare” care sunt excluse din evaluarea valorii juste în conformitate cu punctele 19-22).
- B8 De exemplu, o opțiune pe acțiuni acordată unui angajat nu poate fi exercitată, în mod normal, pe durata unor perioade specificate (de exemplu pe durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi sau pe durata perioadelor specificate de organele de reglementare a titlurilor de valori). Acest factor trebuie luat în considerare în cazul în care modelul de evaluare a opțiunilor aplicat ar lua în considerare, în caz contrar, posibilitatea de a exercita opțiunea în orice moment al duratei sale de viață. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate utilizează un model de evaluare a opțiunilor care evaluează opțiunile ce pot fi exercitate doar la sfârșitul duratei de viață a opțiunii, nu este necesară nici o ajustare pentru incapacitatea de a le exercita pe durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi (sau alte perioade pe durata de viață a opțiunii), deoarece modelul presupune că opțiunile nu pot fi exercitate pe durata acestor perioade.
- B9 În mod similar, un alt factor comun al opțiunilor pe acțiuni pentru angajați este posibilitatea de exercitare înainte de termen a opțiunii, de exemplu, atunci când opțiunea nu se poate transfera liber sau când angajatul trebuie să exercite toate opțiunile intrate în drepturi până la data încheierii serviciului. Efectele exercitării înainte de termen preconizate se iau în calcul în conformitate cu punctele B16-B21.
- B10 Factorii pe care nu i-ar lua în considerare un participant interesat și în cunoștință de cauză de pe piață atunci când se stabilește prețul unei opțiuni pe acțiuni (sau al altui instrument de capitaluri proprii) nu se iau în considerare atunci când se estimează valoarea justă a opțiunilor pe acțiuni (sau a altor instrumente de capitaluri proprii) acordate. De exemplu, în cazul opțiunilor pe acțiuni acordate angajaților, factorii care afectează valoarea opțiunii numai din punctul de vedere al angajaților individuali nu sunt relevanți pentru estimarea prețului pe care l-ar stabili un participant la piață interesat și în cunoștință de cauză.

Date de intrare pentru modelele de evaluare a prețului opțiunilor

- B11 În cazul estimării volatilității preconizate a dividendelor care decurg din acțiunile-suport, obiectivul este să se aproximeze previziunile pe care le-ar reflecta un preț actual de piață sau un preț negociat al opțiunii. În mod similar, atunci când se estimează efectele exercitării înainte de termen a opțiunilor pe acțiuni pentru angajați, obiectivul este să se aproximeze previziunile pe care le-ar formula o parte externă care ar avea acces la informații detaliate despre comportamentul angajaților de exercitare a opțiunilor pe baza informațiilor disponibile la data acordării.

▼ M6

- B12 Este posibil adesea să existe o varietate de previziuni rezonabile cu privire la volatilitatea, dividendele și comportamentul de exercitare viitoare. În acest caz, ar trebui să se calculeze o valoare preconizată, prin ponderarea fiecărei valori din cadrul gamei cu probabilitatea aferentă de apariție.
- B13 Previziunile cu privire la viitor se bazează de obicei pe experiență, fiind modificate atunci când se preconizează în mod rezonabil că viitorul va fi diferit 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, în cazul în care o entitate care își desfășoară activitatea în două sectoare de activitate distincte o lichidează pe cea care prezenta cel mai mic risc, volatilitatea istorică poate să nu constituie cea mai bună informație pe care să se bazeze previziunile rezonabile cu privire la viitor.
- B14 În alte circumstanțe, informațiile istorice pot să nu fie disponibile. De exemplu, o entitate nou cotate la bursă dispune de puține informații istorice, sau deloc, cu privire la volatilitatea prețului acțiunilor sale. Cazul entităților necotate sau nou cotate la bursă este tratat în continuare.
- B15 Pe scurt, o entitate nu trebuie să își bazeze estimările privind volatilitatea, comportamentul de exercitare și dividendele doar pe informații istorice, fără să ia în considerare măsura în care se preconizează ca experiența anterioară să prognozeze în mod rezonabil experiența viitoare.

Exercitarea înainte de termen preconizată

- 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 aceștia pot să își lichideze poziția. De asemenea, angajații care își încheie serviciul sunt obligați de obicei să își exercite orice opțiuni intrate în drepturi într-un interval scurt de timp, în caz contrar pierd opțiunile prin decădere. 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 averii proprii.
- B17 Metodele prin care sunt luate în calcul efectele exercitării înainte de termen preconizate depind de tipul de model de evaluare a opțiunilor aplicat. De exemplu, exercitarea înainte de termen preconizată ar putea 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 la data acordării până la data la care se preconizează că opțiunea va fi exercitată) ca variabilă de intrare într-un model de evaluare a opțiunilor (de exemplu formula Black-Scholes-Merton). În mod alternativ, exercitarea înainte de termen preconizată poate fi prezentată printr-un model de evaluare a opțiunii binomial sau altul similar care utilizează durata de viață contractuală ca variabilă de intrare.
- B18 Factorii care trebuie luați în considerare atunci când se estimează exercitarea înainte de termen includ:
- durata perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi, deoarece opțiunile pe acțiuni nu pot fi, în general, exercitate până la sfârșitul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi. Prin urmare, determinarea implicațiilor exercitării înainte de termen preconizate pentru evaluare se bazează pe supoziția că opțiunile vor intra în drepturi. Implicațiile condițiilor pentru intrarea în drepturi sunt tratate la punctele 19-21;
 - durata medie de timp în care alte opțiuni similare au rămas în circulație anterior;
 - prețul acțiunilor-suport. Din experiență se poate trage concluzia că angajații au tendința să își exercite opțiunile atunci când prețul acțiunilor atinge un anumit nivel superior prețului de exercițiu;
 - poziția angajatului în cadrul organizației. De exemplu, din experiență se poate trage concluzia că angajații de la nivelurile superioare au tendința să își exercite opțiunile mai târziu decât angajații de la nivelurile inferioare (aspect detaliat la punctul B21);

▼ **M6**

- (e) volatilitatea preconizată a acțiunilor-suport. În medie, angajații pot avea tendința să își exercite opțiunile pe acțiuni foarte volatile mai devreme decât opțiunile pe acțiuni cu o volatilitate scăzută.
- B19 Astfel cum s-a observat la punctul B17, efectele exercitării înainte de termen ar putea fi luate în considerare prin utilizarea unei estimări a duratei de viață preconizate a opțiunilor ca variabilă de intrare pentru un model de evaluare a opțiunilor. Atunci când se estimează durata de viață a opțiunilor pe acțiuni acordate unui grup de angajați, entitatea poate să își bazeze această estimare pe o medie ponderată adecvat a duratei de viață preconizate pentru întregul grup de angajați sau pe o medie ponderată adecvat a duratelor de viață pentru subgrupuri de angajați din cadrul unui grup, pe baza unor informații mai detaliate cu privire la comportamentul de exercitare a opțiunilor al angajaților (aspect tratat în continuare).
- B20 Separarea unei acordări de opțiuni pe grupuri în cazul angajaților care au un comportament de exercitare relativ omogen este probabil un aspect important. Valoarea opțiunilor nu este o funcție liniară a termenului opțiunii; valoarea crește cu o rată descrescătoare pe măsură ce termenul se mărește. De exemplu, presupunând că toate celelalte ipoteze sunt egale, deși o opțiune pe doi ani valorează mai mult decât o opțiune pe un an, ea nu valorează dublu față de cealaltă. Cu alte cuvinte, calcularea valorii estimate a opțiunii, pe baza unei singure durate de viață medii ponderate care include durate de viață individuale diferite, ar duce la supraevaluarea valorii juste totale a opțiunii pe acțiuni acordate. Separarea opțiunilor acordate în mai multe grupuri, dintre care fiecare are o gamă relativ restrânsă de durate de viață incluse în cadrul duratei sale de viață medii ponderate, reduce această supraevaluare.
- B21 Se aplică considerente similare atunci când se utilizează un model binomial sau altul similar. De exemplu, experiența unei entități care acordă opțiuni fără restricții angajaților de la toate nivelurile poate indica faptul că cei din conducerea de vârf au tendința să își păstreze opțiunile mai mult decât angajații din conducerea medie și că angajații de la nivelurile inferioare au tendința să își exercite opțiunile mai devreme decât orice alt grup. De asemenea, angajații care sunt încurajați sau obligați să dețină o valoare minimă din instrumentele de capitaluri proprii ale angajatorului lor, inclusiv opțiuni, ar avea tendința, în medie, să își exercite opțiunile mai târziu decât angajații care nu fac obiectul acestor prevederi. În astfel de situații, separarea opțiunilor pe grupe de destinatari care au comportamente de exercitare relativ omogene va avea ca 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 opțiunilor reprezintă abaterea standard anuală a ratelor compuse continuu ale rentabilității acțiunii pe o anumită perioadă de timp. Volatilitatea este, în general, exprimată în termeni anuali 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 deprecierei) prețului acțiunii.
- B24 Volatilitatea preconizată anuală a unei acțiuni reprezintă nivelul la care se preconizează că se va încadra rata rentabilității anuale compuse continuu în aproximativ două treimi din cazuri. De exemplu, atunci când se declară că o acțiune cu o rată preconizată a rentabilității compusă continuu de 12 % prezintă o volatilitate de 30 %, înseamnă că probabilitatea ca rata rentabilității acțiunii pe un an să fie cuprinsă între -18 % (12 % - 30 %) și 42 % (12 % + 30 %) este de aproximativ două treimi. În cazul în care prețul acțiunii este de 100 UM la începutul anului și nu este plătit nici un dividend, prețul acțiunii la sfârșitul anului se preconizează să se încadreze între 83,53 UM ($100 \text{ UM} \times e^{-0,18}$) și 152,20 UM ($100 \text{ UM} \times e^{0,42}$) în aproximativ două treimi din cazuri.
- B25 Factorii care trebuie luați în considerare la estimarea volatilității preconizate includ:

▼ **M6**

- (a) volatilitatea implicită din opțiunile pe acțiuni ale entității tranzacționate sau alte instrumente tranzacționate ale entității, care includ caracteristici de opțiune (cum ar fi datoriile convertibile), în cazul în care există;
- (b) volatilitatea istorică a prețului acțiunilor în decursul celei mai recente perioade, care este, în general, proporțională cu termenul preconizat al opțiunii (luând în considerare durata de viață contractuală rămasă a opțiunii și efectele exercitării înainte de termen preconizate);
- (c) durata de timp în care acțiunile unei entități au fost tranzacționate în mod public la bursă. O entitate nou cotate la bursă 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 în continuare;
- (d) tendința volatilității de a reveni la valoarea medie, adică nivelul mediu pe termen lung și alți factori care indică faptul că volatilitatea viitoare preconizată poate fi diferită de volatilitatea anterioară. De exemplu, în cazul în care prețul acțiunilor unei entități a fost foarte volatil pentru o anumită perioadă de timp identificabilă datorită unei preluări nereușite sau unei restructurări majore, perioada respectivă poate să nu fie luată în considerare la calcularea volatilității medii anuale istorice;
- (e) intervalele adecvate și periodice de control al prețurilor. Controlul prețurilor trebuie să fie consecvent 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, controlul prețurilor trebuie exprimat în aceeași monedă ca prețul de exercițiu.

Entitățile nou-cotate la bursă

- B26** Astfel cum s-a menționat la punctul B25, o entitate ar trebui să ia în considerare volatilitatea istorică a prețului acțiunilor pe parcursul celei mai recente perioade, care este, în general, proporțională cu termenul preconizat al opțiunii. În cazul în care o entitate nou cotate la bursă nu dispune de informații suficiente cu privire la volatilitatea istorică, ea trebuie totuși să calculeze volatilitatea istorică pentru cea mai lungă perioadă pentru care sunt disponibile cotații. De asemenea, poate lua în considerare volatilitatea istorică a entităților similare raportându-se la o perioadă comparabilă din durata de viață a acestora. De exemplu, o entitate care a fost cotate la bursă doar de un an și acordă opțiuni cu o durată de viață preconizată medie de cinci ani ar putea lua în considerare modelul și nivelul volatilității istorice a entităților din același sector pentru primii șase ani în care acțiunile entităților respective au fost tranzacționate la bursă.

Entitățile necotate la bursă

- B27** O entitate necotate la bursă nu va dispune de informații istorice pe care să le poată lua în considerare la estimarea volatilității preconizate. În schimb, sunt prezentați în continuare câțiva factori care pot fi luați în considerare.
- B28** În anumite cazuri, o entitate necotate la bursă care emite cu regularitate opțiuni sau acțiuni angajaților (sau altor părți) poate să fi stabilit o piață internă pentru acțiunile sale. Volatilitatea prețurilor acțiunilor respective poate fi luată în considerare la estimarea volatilității preconizate.
- B29** Alternativ, entitatea poate lua în considerare volatilitatea istorică sau implicită a unor entități cotate la bursă similare, pentru care sunt disponibile informații cu privire la prețul acțiunilor sau al opțiunilor, pentru a fi utilizate la estimarea volatilității preconizate. Această metodă poate fi adecvată în cazul în care entitatea și-a bazat valoarea acțiunilor sale pe prețurile acțiunilor entităților cotate la bursă similare.
- B30** În cazul în care entitatea nu și-a bazat estimarea valorii acțiunilor sale pe prețurile acțiunilor unor entități cotate la bursă similare și, în schimb, a utilizat o altă metodologie de evaluare pentru a-și evalua acțiunile, entitatea ar putea obține o estimare a volatilității preconizate consecventă cu metodologia de evaluare respectivă. De exemplu, entitatea și-ar putea evalua acțiunile pe baza activelor nete sau a rezultatelor. Entitatea ar putea lua în considerare volatilitatea preconizată a acelor valori ale activelor nete sau ale rezultatelor.

▼ **M6**

Dividende preconizate

- B31 Decizia dacă dividendele preconizate ar trebui să fie luate în considerare la evaluarea valorii juste a acțiunilor sau a opțiunilor acordate depinde de posibilitatea ca partenerul să fie îndreptățit sau nu la dividende sau echivalente ale dividendelor.
- B32 De exemplu, în cazul în care angajaților li s-au acordat opțiuni și au dreptul la dividende pe acțiunile-suport sau la echivalente ale dividendelor (care pot fi plătite în numerar sau aplicate pentru a reduce prețul de exercițiu) între data acordării și data exercitării, opțiunile acordate ar trebui evaluate ca și cum nu se vor plăti dividende pe acțiunile-suport, cu alte cuvinte variabila pentru dividendele preconizate ar trebui să fie zero.
- B33 În mod similar, atunci când se estimează valoarea justă, la data acordării, a acțiunilor acordate angajaților, nu este necesară ajustarea pentru dividendele preconizate în cazul în care angajatul are dreptul să primească dividende plătite în decursul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi.
- B34 Dimpotrivă, în cazul în care angajații nu au dreptul să primească dividende sau echivalente ale dividendelor în timpul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi (sau înainte de data exercitării, în cazul unei opțiuni), evaluarea la data acordării a drepturilor la acțiuni sau opțiuni trebuie să ia în considerare dividendele preconizate. Cu alte cuvinte, atunci când se estimează valoarea justă a unei acordări de opțiuni, ar trebui incluse dividendele preconizate în aplicarea unui model de evaluare a opțiunilor. Atunci când se estimează valoarea justă a unei acordări de acțiuni, din evaluarea acesteia ar trebui să se reducă valoarea prezentă a dividendelor preconizate a fi plătite în decursul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi.
- B35 Modelele de evaluare a prețurilor opțiunilor utilizează în general randamentul preconizat al dividendelor. Cu toate acestea, modelele pot fi modificate pentru a utiliza mai degrabă o valoare preconizată a unui dividend decât randamentul. O entitate poate utiliza fie randamentul său preconizat, fie plățile preconizate. În cazul în care le utilizează pe acestea din urmă, entitatea ar trebui să ia în considerare modelul său istoric de creștere a dividendelor. De exemplu, în cazul în care politica unei entități a fost, în general, să crească dividendele cu aproximativ 3 % pe an, valoarea estimată a opțiunilor nu ar trebui să presupună o valoare fixă a dividendelor pe parcursul duratei de viață a opțiunii decât în cazul în care există dovezi care să susțină această ipoteză.
- B36 În general, ipoteza privind dividendele preconizate ar trebui să se bazeze pe informații care să fie disponibile public. O entitate care nu plătește dividende și nu are intenția de a face acest lucru trebuie să presupună un randament preconizat al dividendelor egal cu zero. Cu toate acestea, o entitate în dezvoltare care nu are un istoric privind plata dividendelor poate preconiza că va începe să plătească dividende în decursul duratei de viață preconizate ale opțiunilor pe acțiuni destinate angajaților. Entitățile în cauză ar putea utiliza o medie a randamentului dividendelor în trecut (zero) și randamentul mediu al dividendelor al unui grup adecvat de entități similare.

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 exercițiu, cu un termen restant egal cu termenul preconizat al opțiunii care face obiectul evaluării (pe baza duratei de viață contractuale restante a opțiunii și luând în considerare efectele exercitării înainte de termen preconizate). Ar putea fi necesar să se utilizeze un substitut adecvat, în cazul în care astfel de emisiuni guvernamentale nu există sau circumstanțele indică faptul că randamentul implicit al emisiunilor guvernamentale cu cupon zero nu este reprezentativ pentru rata dobânzii fără risc (de exemplu, în economiile cu nivel ridicat al inflației). De asemenea, trebuie folosit un substitut adecvat în cazul în care participanții de pe piață ar determina, în mod normal, rata dobânzii fără risc utilizând mai degrabă acel substitut decât randamentul implicit al emisiunilor guvernamentale cu cupon zero

▼ **M6**

atunci când estimează valoarea justă a unei opțiuni cu o durată de viață egală cu termenul preconizat al opțiunii care face obiectul evaluării.

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 acțiuni deținătorului de opțiuni. Acțiunile respective sunt achiziționate de la acționarii existenți. În consecință, exercitarea opțiunilor pe acțiuni tranzacționate nu are efect de diluție.
- B39 Dimpotrivă, în cazul în care opțiunile pe acțiuni sunt emise de către entitate, se emit acțiuni noi atunci când opțiunile pe acțiuni respective sunt exercitate (fie emise efectiv, fie emise de formă, în cazul în care se utilizează acțiuni răscumpărate anterior și deținute în trezorerie). Dat fiind că acțiunile vor fi emise mai degrabă la prețul de exercițiu decât la prețul curent al pieței la data exercitării, această diluție reală sau potențială ar putea reduce prețul acțiunilor, astfel încât cel care deține opțiunea să nu realizeze la exercitare un câștig substanțial cum ar fi fost în cazul exercitării unei opțiuni tranzacționate similare care nu diluează prețul acțiunilor.
- B40 Importanța efectului asupra valorii opțiunilor pe acțiuni acordate depinde de diferiți factori, cum ar fi numărul de acțiuni noi care vor fi emise la exercitarea opțiunilor comparativ cu numărul de acțiuni deja emise. De asemenea, în cazul în care piața preconizează deja că va avea loc acordarea opțiunilor, piața poate să fi încorporat deja diluția potențială în prețul acțiunilor la data acordării.
- B41 Cu toate acestea, entitatea ar trebui să ia în considerare dacă efectul posibil de diluție al exercitării viitoare a opțiunilor pe acțiuni acordate poate avea un impact asupra valorii juste estimate a acestora la data acordării. Modelele de evaluare a opțiunilor pot fi adaptate pentru a ține seama de acest efect potențial de diluție.

Modificări ale acordurilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumente de capitaluri proprii ale entității

- B42 Punctul 27 prevede ca, indiferent de modificările termenilor și ale condițiilor în baza cărora au fost acordate instrumentele de capitaluri proprii sau de anularea sau decontarea respectivei acordări de instrumente de capitaluri proprii, entitatea să recunoască, cel puțin, serviciile primite evaluate la valoarea justă, la data acordării, a instrumentelor de capitaluri proprii acordate, cu excepția cazului în care respectivele instrumente nu intră în drepturi deoarece nu îndeplinesc o condiție pentru intrarea în drepturi (cu excepția condițiilor de piață) care a fost specificată la data acordării. De asemenea, entitatea ar trebui să recunoască efectele modificărilor care măresc valoarea justă totală a acordului cu plata pe bază de acțiuni sau care sunt benefice, în orice alt mod, pentru angajați.
- B43 Pentru a aplica cerințele de la punctul 27:
- (a) în cazul în care modificarea mărește valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate (de exemplu prin reducerea prețului de exercițiu), evaluată imediat înainte și după modificare, entitatea trebuie să includă valoarea justă incrementală acordată în evaluarea valorii recunoscute pentru serviciile primite drept contravaloare a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. Valoarea justă incrementală acordată reprezintă diferența dintre valoarea justă a instrumentului de capitaluri proprii modificat și cea a instrumentului de capitaluri proprii inițial, ambele fiind estimate la data modificării. În cazul în care modificarea survine în decursul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea 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 intrării în drepturi a instrumentului de capitaluri proprii modificat, în plus față de valoarea bazată pe valoarea justă, la data acordării, a instrumentelor de capitaluri proprii inițiale, care este recunoscută pe parcursul restului perioadei prevăzute inițial pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi. În cazul în care modificarea survine după data intrării în drepturi, valoarea justă incrementală acordată este recunoscută imediat sau pe parcursul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în

▼M6

drepturi în cazul în care angajatul trebuie să finalizeze 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, în cazul în care modificarea mărește numărul de instrumente de capitaluri proprii acordate, entitatea trebuie să includă valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate suplimentar, evaluate la data modificării, în evaluarea valorii recunoscute pentru serviciile primite drept contravaloare pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, în conformitate cu cerințele prezentate la litera (a) menționată anterior. De exemplu, în cazul în care modificarea survine în decursul perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi, valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate suplimentar 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, a instrumentelor de capitaluri proprii acordate inițial, care este recunoscută pe parcursul restului perioadei prevăzute inițial pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi;
- (c) în cazul în care condițiile pentru intrarea în drepturi sunt modificate de entitate într-o manieră care este benefică angajatului, de exemplu, prin reducerea perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi sau prin modificarea sau eliminarea unei condiții de performanță [cu excepția unei condiții de piață, ale cărei modificări sunt contabilizate în conformitate cu litera (a) menționată anterior], entitatea ia în considerare condițiile modificate pentru intrarea în drepturi atunci când aplică cerințele de la punctele 19-21.

B44 De asemenea, în cazul în care entitatea modifică termenii sau condițiile instrumentelor de capitaluri proprii acordate într-o manieră care reduce valoarea justă totală a acordului de plată pe bază de acțiuni sau nu este benefică, în nici un alt mod, pentru angajați, entitatea continuă totuși să contabilizeze serviciile primite drept contravaloare pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate ca și cum modificarea respectivă nu ar fi avut loc (cu excepția unei eventuale anulări a unei părți sau a totalului de instrumente de capitaluri proprii acordate, care se contabilizează în conformitate cu punctul 28). De exemplu:

- (a) în cazul în care modificarea reduce valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate evaluate imediat înainte și după modificare, entitatea nu ia în considerare acea micșorare a valorii juste și continuă să evalueze valoarea recunoscută pentru serviciile primite drept contravaloare pentru instrumentele de capitaluri proprii pe baza valorii juste, la data acordării, a instrumentelor de capitaluri proprii acordate;
- (b) în cazul în care modificarea reduce numărul de instrumente de capitaluri proprii acordate unui angajat, reducerea respectivă se contabilizează ca o anulare a părții respective a instrumentelor acordate, în conformitate cu cerințele de la punctul 28;
- (c) în cazul în care condițiile pentru intrarea în drepturi sunt modificate de entitate într-o manieră care nu este benefică pentru angajați, de exemplu, prin mărirea perioadei prevăzute pentru îndeplinirea condițiilor de intrare în drepturi sau prin modificarea sau adăugarea unei condiții de performanță [cu excepția unei condiții de piață, ale cărei modificări sunt contabilizate în conformitate cu litera (a) menționată anterior], entitatea nu ia în considerare condițiile modificate pentru intrarea în drepturi atunci când aplică cerințele de la punctele 19-21.

▼ **M6****APENDICELE C****Modificări aduse altor IFRS-uri**

Modificările din prezentul apendice se aplică perioadelor contabile care încep pe 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul IFRS pentru o perioadă anterioară, prezentele modificări se aplică respectivei perioade.

C1 IAS 12 *Impozitul pe profit* se modifică după cum urmează:

La punctul 57, trimiterea la punctele 58-68 se modifică cu 58-68C.

Se inserează punctele 68A-68C și un subtitlu după cum urmează:

„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 în determinarea profitului impozabil) care este legată de remunerația plătită în acțiuni, opțiuni pe acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii ale entității. Valoarea respectivei deduceri fiscale poate fi diferită 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 contraprestație 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, evaluarea deducerii fiscale bazându-se pe prețul acțiunilor 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 în momentul actual (care este 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. În cazul în care, la sfârșitul perioadei, nu se cunoaște suma pe care o vor permite autoritățile fiscale ca deducere în perioadele viitoare, aceasta ar trebui estimată pe baza informațiilor disponibile la sfârșitul perioadei. De exemplu, în cazul în care suma pe care autoritățile fiscale o vor permite ca deducere în perioadele viitoare depinde de prețul per acțiune al entității la o dată ulterioară, evaluarea diferenței temporare deductibile ar trebui să se bazeze pe prețul per acțiune al entității la sfârșitul perioadei.

68C. După cum se menționează la punctul 68A, valoarea deducerii fiscale (sau deducerea fiscală estimată viitoare, evaluată în conformitate cu punctul 68B) poate fi diferită de cheltuiala cumulativă aferentă remunerației. Punctul 58 din standard prevede ca impozitul curent și cel amânat să fie recunoscute ca un venit sau ca o cheltuială și să fie incluse în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția situației în care impozitul decurge din (a) o tranzacție sau un eveniment care este recunoscut(ă), în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, direct în capitalurile proprii sau (b) o combinație de întreprinderi care reprezintă o achiziție. În cazul în care suma deducerii fiscale (sau a deducerii fiscale estimate viitoare) depășește valoarea cheltuielilor cumulate aferente remunerației, acest lucru indică faptul că deducerea fiscală se referă nu numai la cheltuielile cu remunerațiile, ci și la un element de capitaluri proprii. În această situație, excesul aferent de impozit curent sau amânat ar trebui recunoscut direct în capitaluri proprii.”

C2 La punctul 6 din IAS 16 *Imobilizări corporale*, la punctul 7 din IAS 38 *Imobilizări necorporale* și la punctul 5 din IAS 40 *Investiții imobiliare*, astfel cum au fost revizuite în 2003, definiția *costului* se modifică după cum urmează:

„Costul reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar ori valoarea justă a altor contraprestații efectuate pentru achiziționarea unui activ, la data achiziției sau a construcției acestuia, sau, după caz, valoarea atribuită respectivului activ la recunoașterea inițială, în conformitate cu cerințele specificate ale altor IFRS-uri, de exemplu IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*.”

▼ **M6**

C3 IAS 19 *Beneficiile angajaților* se modifică după cum urmează:

Introducere

Punctul 2 se modifică după cum urmează:

„2. Standardul identifică patru categorii de beneficii ale angajaților:

...

(c) ...

și

(d) beneficii pentru încetarea contractului de muncă.”

Punctul 11 se elimină.

Standard

Punctul 1 se modifică după cum urmează:

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

Punctul 3 se modifică după cum urmează:

„3. Prezentul standard se aplică tuturor beneficiilor angajaților, inclusiv celor care sunt furnizate: ...”

Punctul 4 se modifică după cum urmează:

„4. Beneficiile angajaților includ:

...

(c) ...

și

(d) beneficii pentru încetarea contractului de muncă.

Deoarece fiecare categorie identificată la literele (a) – (d) anterioare are caracteristici diferite, ...”

La punctul 7:

— definițiile *compensațiilor sub forma participațiilor la capitalurile proprii* și a *planurilor de compensații sub forma participațiilor la capitalurile proprii* se elimină;

— în definițiile *beneficiilor pe termen scurt ale angajaților*, a *beneficiilor post-angajare* și a *altor beneficii pe termen lung ale angajaților*, trimiterea la compensațiile sub forma participațiilor la capitalurile proprii se elimină.

La punctul 22, ultima teză se elimină.

Punctele 144-152 se elimină.

C4 La IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere*, la punctul 4 se inserează o nouă literă (f) după cum urmează:

„(f) *instrumentele financiare, contractele și obligațiile din cadrul tranzacțiilor cu plata în acțiuni, cărora li se aplică IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni, cu excepția:*

(i) *contractelor care intră în domeniul de aplicare al punctelor 8-10 din prezentul standard, cărora li se aplică prezentul standard;*

(ii) *punctelor 33 și 34 din prezentul standard, care vor fi aplicate pentru acțiunile proprii cumpărate, vândute, emise sau anulate în legătură cu planurile de opțiuni pe acțiuni pentru angajați, planurile de cumpărare de acțiuni pentru angajați și toate celelalte contracte cu plata în acțiuni.*”

C5 IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* se modifică după cum urmează:

Se inserează punctul 47A după cum urmează:

„47A. Opțiunile pe acțiuni și alte acorduri de plată pe bază de acțiuni cărora li se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*, prețul de

▼ **M6**

emisiune menționat la punctul 46 și prețul de exercițiu menționat la punctul 47 includ valoarea justă a oricăror bunuri sau servicii ce trebuie să fie furnizate entității în viitor în temeiul planului de opțiuni pe acțiuni sau în temeiul altui acord de plată pe bază de acțiuni.”

- C6 În IAS 38 *Imobilizări necorporale*, punctul 26 se elimină.
- C7 În IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, la punctul 2 se inserează o nouă literă (j) după cum urmează:
- „(j) ***instrumentele financiare, contractele și obligațiile din cadrul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni pentru care se aplică IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni, cu excepția contractelor care intră sub incidența punctelor 5-7 din prezentul standard, cărora li se aplică prezentul standard.***”
- C8 IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează:
- La punctul 12, trimiterea la punctele 13-25A se modifică cu 13-25C.
- Punctul 13 literele (f) și (g) se modifică și se inserează o nouă literă (h) după cum urmează:
- „(f) activele și pasivele filialelor, ale entităților asociate și ale asociațiilor în participație (punctele 24 și 25);
- (g) desemnarea instrumentelor financiare recunoscute anterior (punctul 25A)
- și
- (h) tranzacții cu plata pe bază de acțiuni (punctele 25B și 25C).”
- Se inserează noile puncte 25B și 25C după cum urmează:
- „25B. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată să aplice IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni* pentru instrumentele de capitaluri proprii care au fost acordate pe data de 7 noiembrie 2002 sau înainte de această dată. 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, dar care au intrat în drepturi înainte de cea mai recentă dintre următoarele date: (a) data trecerii la IFRS-uri și (b) 1 ianuarie 2005. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile alege să aplice IFRS 2 unor astfel de instrumente de capitaluri proprii, ea poate proceda în acest mod numai în cazul în care a prezentat în mod public valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, determinată la data evaluării, astfel cum se definește în IFRS 2. Pentru toate acordările de instrumente de capitaluri proprii pentru care nu s-a aplicat IFRS 2 (de exemplu instrumente de capitaluri proprii acordate pe data de 7 noiembrie 2002 sau înainte de această dată), o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile prezintă, cu toate acestea, informațiile solicitate la punctele 44 și 45 din IFRS 2. În cazul în care o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile modifică termenii sau condițiile acordării de instrumente de capitaluri proprii pentru care nu s-a aplicat IFRS 2, entitatea nu este obligată să aplice punctele 26-29 din IFRS 2 dacă modificarea a avut loc înainte de cea mai recentă dintre următoarele date: (a) data trecerii la IFRS-uri și (b) 1 ianuarie 2005.
- 25C. O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată, să aplice IFRS 2 pentru pasivele care rezultă din tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni care au fost decontate înainte de data de tranziție la IFRS-uri. De asemenea, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile este încurajată, dar nu obligată, să aplice IFRS 2 pentru pasivele decontate înainte de 1 ianuarie 2005. Pentru pasivele cărora li se aplică IFRS 2, o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu este obligată să retrăteze informații comparative în cazul în care informațiile sunt aferente unei perioade sau unei dată anterioare datei de 7 noiembrie 2002.”

▼ **M10****STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 6****Explorarea și evaluarea resurselor minerale**

OBIECTIV

- (1) Obiectivul prezentului IFRS este de a specifica modul de raportare financiară pentru *explorarea și evaluarea resurselor minerale*.
- (2) În special, IFRS-ul solicită:
 - (a) îmbunătățiri limitate ale practicilor contabile existente pentru *cheltuielile de explorare și evaluare*;
 - (b) entităților care recunosc *active de explorare și evaluare* să testeze aceste active pentru depreciere în conformitate cu prezentul IFRS și să evalueze orice depreciere în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*;
 - (c) prezentarea informațiilor care identifică și explică valorile din situațiile financiare ale entității care provin din explorarea și evaluarea resurselor minerale și ajută utilizatorii acelor situații financiare să înțeleagă valorile, momentul producerii lor și certitudinea fluxurilor viitoare de trezorerie din orice active de explorare și evaluare recunoscute.

DOMENIUL DE APLICARE

- (3) O entitate aplică IFRS-ul cheltuielilor cu explorările și evaluările care sunt angajate.
- (4) IFRS-ul nu abordează alte aspecte ale contabilității entităților implicate în explorarea și evaluarea resurselor minerale.
- (5) O entitate nu aplică IFRS-ul cheltuielilor angajate:
 - (a) înainte de explorarea și evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă;
 - (b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială a extragerii unor resurse minerale.

RECUNOAȘTEREA ACTIVELOR DE EXPLORARE ȘI EVALUARE

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

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

EVALUAREA ACTIVELOR DE EXPLORARE ȘI EVALUARE

Evaluarea la recunoaștere

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

Elemente de cost ale activelor de explorare și evaluare

- (9) O entitate stabilește o politică care precizează ce cheltuieli sunt recunoscute drept active de explorare și evaluare și aplică acea politică în mod consecvent. Pentru a face această determinare, o entitate ia în

▼ **M10**

considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale. Cele ce urmează sunt exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare și evaluare (lista nu este exhaustivă):

- (a) achiziția drepturilor de a explora;
 - (b) studii topografice, geologice, geochimice și geofizice;
 - (c) foraj de explorare;
 - (d) săpături;
 - (e) eșantionare și
 - (f) activități în legătură cu evaluarea fezabilității tehnice și viabilitatea comercială a extracției unei resurse minerale.
- (10) Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu sunt recunoscute drept active de explorare și evaluare. *Cadrul general și IAS 38 Imobilizări necorporale* oferă îndrumări referitoare la recunoașterea activelor ce apar în urma valorificării.
- (11) În conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* o entitate recunoaște orice obligații de mutare și relocare ce se produc drept consecință a angajării explorării și evaluării resurselor minerale.

Evaluarea după recunoaștere

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

Modificări ale politicilor contabile

- (13) **O entitate poate să își modifice politicile contabile privind cheltuielile de explorare și evaluare dacă modificarea face situațiile financiare mai relevante pentru necesitățile utilizatorilor de luare a deciziilor economice și nu le face mai puțin credibile sau le face mai credibile, dar nu mai puțin relevante pentru acele necesități. O entitate apreciază relevanța și credibilitatea folosind criteriile din IAS 8.**
- (14) Pentru a justifica modificarea politicilor sale contabile pentru cheltuielile de explorare și evaluare, o entitate demonstrează că modificarea îmbunătățește alinierea situațiilor sale financiare la criteriile din IAS 8, dar nu este obligatoriu ca modificarea să conducă la îndeplinirea completă a acelor criterii.

PREZENTARE

Clasificarea activelor de explorare și evaluare

- (15) O entitate clasifică activele de explorare și evaluare drept active corporale sau necorporale în funcție de natura activului dobândit și aplică în mod consecvent clasificarea.
- (16) Unele active de explorare și evaluare sunt tratate drept necorporale (de exemplu, drepturile de forare), în timp ce altele sunt corporale (de exemplu, vehiculele și mecanismele de foraj). În măsura în care un activ corporal este consumat în crearea unei imobilizări necorporale, valoarea ce reflectă consumul este parte a costului imobilizărilor necorporale. Totuși, utilizarea unui activ corporal pentru crearea unei imobilizări necorporale nu transformă un activ corporal într-o imobilizare necorporală.

Reclasificarea activelor de explorare și evaluare

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

▼ **M10****DEPRECIERE***Recunoaștere și evaluare*

- (18) **Activele de explorare și evaluare sunt testate pentru depreciere atunci când faptele și împrejurările sugerează că valoarea contabilă a unui activ de explorare și evaluare poate depăși valoarea sa recuperabilă. Atunci când faptele și împrejurările sugerează că valoarea contabilă depășește valoarea recuperabilă, o entitate evaluează, prezintă și descrie orice pierdere rezultată din depreciere, în conformitate cu IAS 36, cu excepțiile menționate la alineatul (21) de mai jos.**
- (19) Pentru identificarea unui activ de explorare și evaluare care ar putea fi depreciat se va aplica mai degrabă alineatului (20) din prezentul IFRS, și nu alineatele (8) – (17) din IAS 36. Alineatul (20) utilizează termenul „active”, dar se aplică și activelor separate de explorare și evaluare sau unei unități generatoare de numerar.
- (20) Unul sau mai multe dintre următoarele fapte și împrejurări indică faptul că o entitate ar trebui să testeze activele de explorare și evaluare pentru depreciere (lista nu este exhaustivă):
- (a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat și nu se preconizează reînnoirea ei;
 - (b) nu sunt prevăzute în buget și nu sunt planificate cheltuieli substanțiale pentru explorarea în continuare și pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;
 - (c) explorarea și evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă;
 - (d) există suficiente date care să indice că, deși este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare și evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării.
- În oricare dintre aceste cazuri sau în cazuri similare, entitatea efectuează un test de depreciere, în conformitate cu IAS 36. Orice pierdere din depreciere este recunoscută drept cheltuială, în conformitate cu IAS 36.

Specificarea nivelului la care activele de explorare și evaluare sunt testate pentru depreciere

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

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

- (23) **O entitate prezintă informații care identifică și explică valorile recunoscute în situațiile sale financiare ce apar din explorarea și evaluarea resurselor minerale.**
- (24) Pentru a fi în conformitate cu alineatul (23), o entitate prezintă informații privind:
- (a) politicile sale contabile pentru cheltuielile de explorare și evaluare, inclusiv recunoașterea activelor de explorare și evaluare;

▼M10

- (b) valorile activelor, pasivelor, veniturilor și cheltuielilor, fluxurilor de trezorerie din investiții și ale celor din explorarea și evaluarea resurselor minerale.
- (25) O entitate tratează activele de explorare și evaluare drept o clasă separată de active și prezintă informațiile cerute fie de IAS 16, fie de IAS 38, în funcție de modul în care sunt clasificate activele.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

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

PREVEDERI TRANZITORII

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

▼ M10*APENDICELE A***Noțiuni definite**

Prezentul apendice este o parte integrantă a IFRS-ului.

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

▼ **M10**

APENDICELE B

Amendamente ale altor IFRS-uri

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

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

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

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

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

(3) Prezentul standard nu se aplică pentru:

- (a) imobilizările corporale clasificate ca deținute pentru vânzare în conformitate cu IFRS 5 *Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte*;
- (b) activele biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*);
- (c) recunoașterea și evaluarea activelor de explorare și evaluare (a se vedea IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale*) sau
- (d) concesiunile miniere și rezervele minerale precum petrolul, gazele naturale și resursele naturale neregenerabile.

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

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

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

- (a) ***imobilizărilor necorporale care intră în aria de aplicabilitate a altui standard;***
- (b) ***activelor financiare, astfel cum sunt definite în IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;***
- (c) ***recunoașterii și evaluării activelor de explorare și evaluare (a se vedea IFRS 6 Explorarea și evaluarea resurselor minerale) și***
- (d) ***cheltuielilor pentru valorificarea și extragerea mineralelor, petrolului, gazului natural și a resurselor similare neregenerabile.***

▼ **M17**

STANDARD INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ NR. 8

Segmente operaționale

PRINCIPIU DE BAZĂ

1. O entitate are obligația de a furniza informații care să permită celor care consultă situațiile sale financiare să evalueze natura și efectele financiare ale activităților comerciale în care este implicată și mediile economice în care își desfășoară activitatea.

▼ **M17**

DOMENIUL DE APLICARE

2. Prezentul IFRS se aplică la:
 - (a) rapoartele financiare separate sau individuale ale unei entități:
 - (i) ale cărei titluri de creanță sau instrumente de capitaluri proprii sunt negociate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață extrabursieră, inclusiv piețele locale și regionale); sau
 - (ii) care raportează sau se află în proces de raportare a situațiilor sale financiare către o comisie a valorilor mobiliare sau către o altă organizație de reglementare cu scopul de a emite orice tip de instrumente pe o piață publică; și
 - (b) rapoartele financiare consolidate ale unui grup cu o societate-mamă:
 - (i) ale cărei titluri de creanță sau instrumente de capitaluri proprii sunt negociate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață extrabursieră, inclusiv piețele locale și regionale); sau
 - (ii) care raportează sau se află în proces de raportare a situațiilor sale financiare către o comisie a valorilor mobiliare sau către o altă organizație de reglementare cu scopul de a emite orice tip de instrumente pe o piață publică.
3. Dacă o entitate care nu este obligată să aplice prezentul IFRS alege să furnizeze informații cu privire la segmente care nu sunt în conformitate cu prezentul IFRS, aceasta nu poate descrie informațiile ca fiind informații pe segmente.
4. Dacă un raport financiar conține atât declarațiile financiare consolidate ale unei societăți-mamă care este inclusă în domeniul de activitate a prezentului IFRS, cât și declarațiile financiare separate ale societății-mamă, informațiile pe segmente sunt solicitate doar în situațiile financiare consolidate.

SEGMENTE OPERAȚIONALE

5. Segmentul operațional este o componentă a unei entități:
 - (a) care se angajează în activități comerciale din care pot rezulta venituri și cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli legate de tranzacțiile cu alte componente ale aceleiași entități);
 - (b) ale cărei rezultate sunt revizuite periodic de către directorul operativ responsabil, pe de o parte, cu luarea deciziilor în cadrul entității cu privire la resursele care vor fi alocate segmentului și, pe de altă parte, cu evaluarea activității acestuia; și
 - (c) pentru care sunt disponibile informații financiare punctuale.

Segmentul operațional poate fi implicat în activități comerciale din care încă nu a realizat venituri, de exemplu, operațiunile de înființare (start-up) pot fi segmente operaționale înainte de a realiza venituri.
6. Nu orice parte a unei entități constituie neapărat un segment operațional sau parte a unui segment operațional. De exemplu, sediul unei corporații sau unele departamente funcționale pot să nu aducă venituri sau pot să aducă venituri care sunt doar suplimentare pentru activitățile entității și, prin urmare, nu reprezintă segmente operaționale. În scopul prezentului IFRS, planurile de beneficii postangajare nu sunt segmente operaționale.
7. Termenul „directorul operativ responsabil de luarea deciziilor” se referă la o funcție și nu indică neapărat un gestionar cu o titulatură specifică. Această funcție constă în alocarea resurselor și evaluarea randamentului segmentelor operaționale ale unei entități. De multe ori, directorul operativ responsabil de luarea deciziilor în cadrul unei entități este responsabilul-șef executiv sau responsabilul-șef operațional, însă această funcție poate reuni, de exemplu, un grup de directori executivi sau alte categorii de personal.
8. Pentru multe entități, cele trei caracteristici ale segmentelor operaționale descrise la alineatul 5 identifică în mod clar segmentele operaționale ale acestora. Totuși, entitatea poate realiza rapoarte în care activitățile comerciale ale acesteia sunt prezentate în mai multe moduri. Dacă

▼ **M17**

directorul operativ responsabil de luarea deciziilor utilizează mai mult de un set de informații pe segmente, alți factori pot identifica un singur set de componente care să alcătuiască segmentele operaționale ale unei entități, inclusiv natura activităților comerciale ale fiecărei componente, existența gestionarilor responsabili pentru acestea și informațiile prezentate consiliului director.

9. În general, fiecărui segment operațional îi corespunde un gestionar al segmentului care răspunde în mod direct față de directorul operativ responsabil de luarea deciziilor și păstrează contactul periodic cu aceasta, pentru a discuta activitățile de operare, rezultatele financiare, prognozele sau planurile pentru segmentul respectiv. Termenul „gestionar al segmentului” identifică o funcție și nu neapărat un manager cu o titulatură specifică. De asemenea, directorul operativ responsabil de luarea deciziilor poate fi gestionarul segmentului pentru anumite segmente operaționale. Același manager poate funcționa ca gestionar de segment pentru mai multe segmente operaționale. În cazul în care caracteristicile de la punctul 5 se aplică mai multor seturi de componente ale unei organizații, însă gestionarii segmentului nu răspund decât pentru un singur set, setul respectiv de componente alcătuiește segmentele operaționale.
10. Caracteristicile prevăzute la punctul 5 se pot aplica mai multor seturi de componente care se suprapun, pentru care răspund gestionarii. Organigrama rezultată se mai numește uneori și structură organizatorică de tip matrice. De exemplu, în cadrul unor entități, unii gestionari răspund pentru diferite linii de produse și servicii din întreaga lume, în timp ce alți gestionari răspund pentru zone geografice specifice. Directorul operativ responsabil cu luarea deciziilor revizuieste periodic rezultatele de exploatare ale ambelor seturi de componente, iar informațiile financiare sunt disponibile, de asemenea, pentru fiecare set de componente. În această situație, entitatea trebuie să stabilească, făcând referire la principiul de bază, care set de componente alcătuiește segmentele operaționale.

SEGMENTE RAPORTABILE

11. Entitatea trebuie să raporteze în mod separat informațiile cu privire la fiecare segment operațional care:
 - (a) a fost identificat în conformitate cu punctele 5-10 sau cu rezultatele agregării a două sau mai multe astfel de segmente în conformitate cu punctul 12; și
 - (b) depășește pragul stabilit la punctul 13.

Punctele 14-19 menționează alte situații în care trebuie raportate informații separate cu privire la un segment operațional.

Criteria de agregare

12. Deseori segmentele operaționale prezintă rezultate financiare asemănătoare pe termen lung, dacă acestea au caracteristici economice asemănătoare. De exemplu, dacă pentru două segmente operaționale caracteristicile economice sunt asemănătoare, se așteaptă marje brute medii asemănătoare pe termen lung. Două sau mai multe segmente operaționale pot fi agregate într-un singur segment operațional, dacă agregarea respectă principiul de bază al prezentului IFRS, dacă segmentele prezintă caracteristici economice asemănătoare și dacă segmentele se aseamănă în fiecare dintre următoarele privințe:
 - (a) natura produselor și a serviciilor;
 - (b) natura proceselor de producție;
 - (c) tipul sau categoria de client pentru produsele și serviciile acestora;
 - (d) metodele utilizate pentru distribuirea produselor sau pentru furnizarea serviciilor; și
 - (e) acolo unde este cazul, natura cadrului de reglementare, de exemplu, serviciile bancare, de asigurări sau cele publice.

▼ **M17***Pragurile cantitative*

13. Entitatea trebuie să raporteze separat informațiile cu privire la segmentul operațional care se înscrie în limitele oricăruia dintre următoarele praguri cantitative:
- (a) veniturile sale raportate, inclusiv vânzările către clienții externi și vânzările sau transferurile între segmente, reprezintă cel puțin 10 % din veniturile interne și externe combinate ale tuturor segmentelor operaționale;
 - (b) valoarea absolută a profitului sau a pierderii raportate de entitate reprezintă cel puțin 10 % din valoarea absolută cea mai mare dintre: (i) profitul raportat combinat al tuturor segmentelor operaționale care nu au raportat o pierdere; și (ii) pierderile raportate combinate ale tuturor segmentelor operaționale care au raportat o pierdere;
 - (c) activele entității reprezintă cel puțin 10 % din activele însumate ale tuturor segmentelor operaționale.

Segmentele operaționale care nu se înscriu în limitele niciunuia din pragurile cantitative menționate mai sus pot fi considerate raportabile și comunicate separat, în cazul în care conducerea consideră că informațiile cu privire la segmentul respectiv pot fi utile utilizatorilor declarațiilor financiare.

14. Pentru a produce un segment raportabil, o entitate poate combina informațiile cu privire la segmentele operaționale care nu ating pragurile cantitative cu informațiile cu privire la alte segmente operaționale care nu ating pragurile cantitative doar dacă segmentele operaționale respective au caracteristici economice asemănătoare și au în comun majoritatea criteriilor de agregare incluse în lista de la punctul 12.
15. Dacă venitul extern total raportat de segmentele operaționale constituie mai puțin de 75 % din venitul entității, trebuie identificate segmente operaționale suplimentare în calitate de segmente raportabile (chiar dacă nu îndeplinesc criteriile de la punctul 13) până se include în segmentele raportabile cel puțin 75 % din venitul entității.
16. Informațiile cu privire la activitățile comerciale și segmentele operaționale care nu sunt raportabile trebuie combinate și comunicate într-o categorie numită „restul segmentelor”, în mod separat față de punctele de ajustare din cadrul ajustărilor solicitate de punctul 28. Trebuie descrise sursele venitului incluse în categoria „restul segmentelor”.
17. În cazul în care conducerea consideră că un segment operațional identificat ca segment raportabil în perioada imediat precedentă capătă o importanță tot mai mare, trebuie să se continue raportarea informațiilor cu privire la segmentul respectiv în mod separat în perioada în desfășurare, chiar dacă nu mai îndeplinește criteriile de raportabilitate de la punctul 13.
18. Dacă un segment operațional este identificat ca fiind un segment raportabil în perioada în desfășurare, conform pragurilor cantitative, datele de segment pentru perioada precedentă, prezentate în scop comparativ, trebuie enunțate din nou pentru a reflecta noul segment raportabil ca segment separat, chiar dacă segmentul respectiv nu a îndeplinit criteriile de raportabilitate de la punctul 13 în perioada precedentă, mai puțin în cazul în care informațiile necesare nu sunt disponibile, iar costul dezvoltării acestora ar fi excesiv.
19. Poate exista o limită practică a numărului de segmente raportabile pe care o entitate le raportează în mod separat, dincolo de care informațiile privind segmentul devin prea detaliate. Deși nu s-a stabilit o limită exactă, pe măsură ce numărul segmentelor raportabile conform punctelor 13-18 crește peste 10, entitatea trebuie să considere dacă s-a atins limita practică.

FURNIZAREA DE INFORMAȚII (CERINȚE DE RAPORTARE)

20. **O entitate are obligația de a furniza informații care să permită celor ce consultă rapoartele financiare ale acesteia să evalueze natura și efectele financiare ale activităților comerciale în care este implicată și mediile economice în care își desfășoară activitatea.**

▼ **M17**

21. Pentru ca principiul de la punctul 20 să aibă efect, entitatea trebuie să furnizeze următoarele informații pentru fiecare perioadă în care se prezintă o declarație de venit:

- (a) informații generale, conform celor descrise la punctul 22;
- (b) informații privind profitul sau pierderea segmentului raportat, inclusiv veniturile specificate și cheltuielile incluse în profitul sau pierderea segmentului raportat, activele segmentului, pasivele segmentului și baza de măsurare, conform celor descrise la punctele 23-27; și
- (c) ajustările totalurilor veniturilor segmentului, ale profitului sau ale pierderii segmentului raportat, ale activelor segmentului, ale pasivelor segmentului și ale altor elemente materiale din segment, cu valorile corespunzătoare ale entității, conform celor descrise la punctul 28.

Ajustările valorilor bilanțului pentru segmentele raportabile cu valorile bilanțului entității sunt solicitate pentru fiecare dată la care se prezintă bilanțul. Informațiile pentru perioadele precedente trebuie reluate, conform celor descrise la punctele 29 și 30.

Informații generale

22. O entitate are obligația de a furniza următoarele informații generale:

- (a) factorii utilizați pentru a identifica segmentele raportabile ale entității, inclusiv baza de organizare (de exemplu, dacă a ales conducerea să organizeze entitatea în jurul diferențelor dintre produse și servicii, zone geografice, cadre de reglementare sau o combinație de factori și dacă segmentele operaționale au fost agregate); și
- (b) tipurile de produse și servicii din care își extrage venitul fiecare segment raportabil.

Informații privind profitul sau pierderile, activele și pasivele

23. Entitatea trebuie să raporteze măsura profitului sau a pierderii și totalul activelor pentru fiecare segment raportabil. Entitatea trebuie să raporteze măsura pasivelor pentru fiecare segment raportabil, dacă această valoare este furnizată periodic directorului operativ responsabil de luarea deciziilor. De asemenea, entitatea trebuie să furnizeze următoarele informații cu privire la fiecare segment raportabil, dacă valorile specificate sunt incluse în măsura profitului sau a pierderilor segmentului, revizuită de directorul operativ responsabil de luarea deciziilor sau sunt altfel furnizate periodic directorul operativ responsabil de luarea deciziilor, chiar dacă nu sunt incluse în măsura profitului sau a pierderii segmentului:

- (a) venituri de la clienți externi;
- (b) venituri din tranzacții cu alte segmente operaționale ale aceleiași entități;
- (c) venituri din dobânzi;
- (d) cheltuieli cu dobânzile;
- (e) depreciere și amortizare;
- (f) elemente materiale ale venitului și ale cheltuielilor furnizate conform punctului 86 al IAS 1 *Prezentarea declarațiilor financiare*;
- (g) dobânzile realizate de entitate din profitul sau pierderile societăților asociate și ale asociațiilor în participațiune, înregistrate prin metoda punerii în echivalență;
- (h) cheltuielile sau veniturile asociate cu impozitul pe profit; și
- (i) elementele materiale neplătite în numerar, altele decât deprecierea și amortizarea.

Entitatea trebuie să raporteze venitul din dobândă în mod separat față de cheltuielile din dobândă pentru fiecare segment raportabil, cu excepția cazului în care majoritatea veniturilor segmentului derivă din dobânzi, iar directorul operativ responsabil de luarea deciziilor se bazează în principal pe venitul net realizat din dobânzi pentru a evalua randamentul segmentului și pentru a lua decizii privind resursele care vor fi alocate segmentului. În această situație, entitatea poate raporta venitul net din

▼ **M17**

dobânzi al segmentului din cadrul cheltuielilor sale cu dobânzile și poate comunica realizarea acestei informații.

24. Entitatea trebuie să furnizeze următoarele informații cu privire la segmentul raportabil, dacă valorile specifice sunt incluse în măsura activelor segmentului revizuite de directorul operativ responsabil de luarea deciziilor sau sunt furnizate periodic în alt mod directorului operativ responsabil de luarea deciziilor, chiar dacă nu sunt incluse în măsura activelor segmentului:
- (a) valoarea investiției în societăți asociate și asociații în participațiune furnizată de metoda punerii în echivalență; și
 - (b) valorile adăugărilor la activele pe termen lung ⁽¹⁾, altele decât instrumentele financiare, creanțele privind impozitul amânat, creanțele privind beneficiile de după angajare (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajatului* punctele 54-58) și drepturile care decurg din contractele de asigurări.

MĂSURĂTORI

25. Valoarea fiecărui element raportat din segment trebuie să fie măsura raportată directorul operativ responsabil de luarea deciziilor cu scopul de a lua decizia cu privire la alocarea resurselor pentru segmentul respectiv și evaluarea randamentului acestuia. Adaptările și eliminările realizate pentru pregătirea declarațiilor unei entități financiare și alocărilor veniturilor, cheltuielilor și profiturilor sau pierderilor trebuie incluse în stabilirea profitului sau a pierderii segmentului raportat numai dacă sunt incluse în măsura profitului sau a pierderii segmentului, care este utilizată de directorul operativ responsabil de luarea deciziilor. În mod asemănător, trebuie raportate pentru segmentul respectiv numai acele active și pasive care sunt incluse în măsurările profitului sau pierderii segmentului care sunt utilizate de directorul operativ responsabil de luarea deciziilor. Dacă valorile sunt alocate profitului sau pierderii segmentului raportat, activelor sau pasivelor, valorile respective trebuie alocate în funcție de criterii rezonabile.
26. Dacă directorul operativ responsabil de luarea deciziilor folosește doar o măsură a profitului sau a pierderilor unui segment operațional, respectiv a activelor sau a pasivelor segmentului, pentru a evalua randamentul segmentului și pentru a decide modul de alocare a resurselor, a profitului și a pierderilor, activele și pasivele sunt raportate la acele măsuri. Dacă directorul operativ responsabil de luarea deciziilor folosește mai mult de o singură măsură pentru profitul și cheltuielile segmentului operațional și pentru activele sau pasivele segmentului, măsurile raportate sunt acelea despre care conducerea consideră că au fost determinate conform principiilor de măsurare cele mai coerente cu cele folosite la măsurarea valorilor corespunzătoare în situațiile financiare ale entității.
27. O entitate oferă o explicație a evaluărilor profitului și ale pierderilor segmentului, ale activelor și ale pasivelor segmentului pentru fiecare segment raportabil. O entitate prezintă cel puțin următoarele:
- (a) baza de justificare pentru orice tranzacție între segmentele raportabile;
 - (b) natura oricărei diferențe între măsurările profitului sau ale pierderilor segmentelor raportabile și profitul sau pierderile entității înainte de cheltuielile cu taxa pe venit sau operațiuni discontinue (dacă nu sunt evidente din compensările descrise la punctul 28). Aceste diferențe se pot datora inclusiv politicilor contabile și politicilor de alocare a costurilor apărute la nivel central a căror descriere se impune în vederea înțelegerii informațiilor despre segmentul raportat;
 - (c) natura oricăror diferențe între măsurările activelor segmentului raportat și activele entității (dacă nu sunt evidente din compensările descrise la punctul 28). Aceste diferențe pot include politici contabile și politici de alocare a activelor folosite în comun, care sunt necesare pentru o înțelegere a informațiilor despre segmentul raportat;

⁽¹⁾ Pentru activele clasificate conform unei prezentări de lichidități, activele pe termen lung sunt activele care includ sume care se preconizează a fi recuperate în mai mult de 12 luni de la data bilanțului.

▼ **M17**

- (d) natura oricăror diferențe între măsurările pasivelor segmentelor raportate și pasivele entității (dacă nu sunt evidente din compensările descrise la punctul 28). Aceste diferențe pot include politici contabile și politici de alocare a pasivelor folosite în comun care sunt necesare pentru înțelegerea informațiilor despre segmentul raportat;
- (e) natura oricăror schimbări față de perioadele anterioare în metodele de măsurare folosite pentru a determina profitul sau pierderile segmentului raportat și efectul, dacă există, a acestor schimbări asupra evaluării profitului sau a pierderilor segmentului;
- (f) natura și efectele oricăror alocări asimetrice ale segmentelor raportabile. De exemplu, o entitate poate alocă cheltuieli de depreciere unui segment fără a alocă activele de depreciere corespunzătoare acelui segment.

Reconcilieri ale datelor

28. O entitate furnizează reconcilieri ale datelor pentru toate categoriile următoare:
- (a) totalul veniturilor segmentelor raportabile față de veniturile entității;
 - (b) totalul măsurilor profitului sau ale pierderilor segmentelor raportabile față de profitul sau pierderile entității înainte de cheltuielile de impozit (impozit pe venit) și operațiilor discontinue. Totuși, dacă o entitate alocă segmentelor raportabile elemente precum cheltuieli de impozit (impozit pe venit), entitatea poate compensa totalul evaluărilor profitului sau ale pierderilor segmentului față de profitul sau pierderile entității după aceste elemente;
 - (c) totalul activelor segmentelor raportabile față de activele entității;
 - (d) totalul pasivelor segmentelor raportabile față de pasivele entității, dacă pasivele entității sunt raportate conform punctului 23;
 - (e) totalul valorilor segmentelor raportabile pentru fiecare alt element material al informațiilor prezentate față de valoarea corespunzătoare pentru entitate.

Toate elementele de compensare materială sunt identificate și descrise separat. De exemplu, suma fiecărei reconcilieri materiale necesare pentru compensarea profitului sau a pierderilor segmentului raportabil față de profitul sau pierderile entității generate de politici contabile diferite sunt identificate și descrise separat.

Reluarea informațiilor raportate anterior

29. Dacă o entitate modifică structura organizării sale interne într-un mod care cauzează modificarea compunerii segmentelor sale raportabile, informațiile corespunzătoare pentru perioadele anterioare, inclusiv perioadele intermediare, trebuie enunțate din nou, cu excepția cazului în care informația nu este disponibilă și costul pentru a o dezvolta este excesiv. Hotărârea dacă informația nu este disponibilă și costul dezvoltării ei este excesiv trebuie luată pentru fiecare element individual al notificării. Pentru fiecare modificare a componenței segmentelor sale raportabile, entitatea hotărăște dacă trebuie reluat elementul respectiv al informației despre segment pentru perioadele anterioare.
30. Dacă o entitate a modificat structura organizării sale interne într-un mod care cauzează modificarea componenței segmentelor sale raportabile și dacă informațiile despre segment pentru perioadele anterioare, inclusiv perioadele intermediare, nu sunt enunțate din nou pentru a reflecta modificările, entitatea prezintă în anul în care schimbarea are loc informațiile despre segment pentru perioada curentă atât pe baza de segmentare veche, cât și pe cea nouă, cu excepția cazului în care informația necesară nu este disponibilă și costul dezvoltării ei este excesiv.

INFORMAREA ASUPRA TUTUROR ASPECTELOR ACTIVITĂȚII UNEI ENTITĂȚII

31. Punctele 32-34 se aplică tuturor entităților care fac subiectul prezentei norme IFRS, inclusiv acele entități care au un singur segment raportabil. Anumite activități comerciale ale unor entități nu sunt organizate pe baza diferențelor în produsele și serviciile asemănătoare sau diferențe în zonele geografice ale operațiunilor. Astfel de segmente raportabile ale

▼ **M17**

acestor entități pot raporta venituri provenite dintr-o gamă largă de produse și servicii diferite esențial sau mai mult de unul dintre segmentele lor raportabile pot oferi produse și servicii aceleași în esență. În mod similar, segmentele raportabile ale unei entități pot deține active în diferite zone geografice și pot raporta venituri de la clienți din diferite zone geografice sau mai mult de unul dintre segmentele sale raportabile pot opera în aceeași zonă geografică. Informațiile solicitate la punctele 32-34 sunt oferite numai dacă nu sunt oferite ca parte a informațiilor segmentului de raportat cerute de prezenta normă IFRS.

Informații despre produse și servicii

32. O entitate raportează veniturile de la clienții externi pentru fiecare produs și serviciu sau fiecare grup de produse sau servicii similare, cu excepția cazului în care informația necesară nu este disponibilă și costul dezvoltării ei este excesiv, caz în care acel fapt trebuie comunicat. Suma de venituri raportată este bazată pe informațiile financiare folosite pentru producerea situațiilor financiare ale entității.

Informații despre zonele geografice

33. O entitate trebuie să raporteze următoarele informații geografice, cu excepția cazului în care informația necesară nu este disponibilă și costul dezvoltării ei este excesiv:
- (a) veniturile de la clienții externi (i) atribuite țării de domiciliu a entității și (ii) atribuite tuturor țărilor străine din care entitatea obține venituri. Dacă veniturile de la clienții externi atribuite unei singure țări străine sunt materiale, aceste venituri sunt declarate separat. O entitate prezintă baza pentru atribuirea veniturilor de la clienți externi la țări individuale;
 - (b) activele pe termen lung ⁽¹⁾, altele decât instrumentele financiare, active de impozit amânate, active de beneficii postangajare și drepturi provenind din contractele de asigurare (i) localizate în țara de domiciliu a entității și (ii) localizate în toate țările străine în care entitatea deține active. Dacă activele dintr-o anumită țară străină sunt materiale, acele active sunt prezentate separat.

Valorile raportate sunt bazate pe informații financiare folosite pentru a produce situațiile financiare ale entității. Dacă informațiile necesare nu sunt disponibile și costul dezvoltării lor este excesiv, acel fapt este specificat. O entitate poate oferi, în plus față de informația cerută de prezentul punct, subtotaluri de informații geografice despre grupuri de țări.

Informații despre clienții importanți

34. O entitate oferă informații despre gradul în care se bazează pe clienții importanți. Dacă veniturile din tranzacții cu un singur client extern se ridică la 10 % sau mai mult din veniturile entității, entitatea prezintă acest fapt, suma totală a veniturilor obținute de la fiecare astfel de partener și identitatea segmentului sau a segmentelor care raportează veniturile. Entitatea nu prezintă identitatea unui client important sau suma veniturilor pe care fiecare segment îl realizează de la acel client. În înțelesul prezentei norme IFRS, un grup de entități cunoscut unei entități de raportare ca fiind în control comun se consideră un singur client și un guvern (național, statal, provincial, teritorial, local sau străin), și entitățile cunoscute entității de raportare ca fiind sub controlul aceluiași guvern se consideră un singur client.

DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI DATA EFECTIVĂ A INTRĂRII ÎN VIGOARE

35. O entitate aplică prezentul IFRS în declarațiile sale anuale pentru perioade începând la sau după 1 ianuarie 2009. Aplicările anterioare sunt premise. Dacă o entitate aplică prezenta normă IFRS în declarațiile sale financiare pentru o perioadă dinaintea de 1 ianuarie 2009, ea trebuie să menționeze acest fapt.

⁽¹⁾ Pentru activele clasificate conform unei prezentări de lichidități, activele pe termen lung sunt activele care includ sume care se preconizează a fi recuperate în mai mult de 12 luni de la data bilanțului.

▼ **M17**

36. Informații despre segment pentru anii anteriori care sunt raportate drept informații comparative pentru anul inițial al cererii sunt înregistrate din nou pentru a fi conforme cerințelor prezentului IFRS, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile și costul dezvoltării lor este excesiv.

RETRAGEREA STANDARDULUI INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE
IAS 14

37. Prezenta normă IFRS înlocuiește IAS 14 *Raportarea segmentelor*.

▼M17*ANEXA A***Definiție**

Prezenta anexă face parte din normele IFRS.

Segment operațional Un segment operațional este o componentă a unei entități:

- (a) care desfășoară activități comerciale din care pot rezulta venituri și cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli legate de tranzacții cu alte componente ale aceleiași entități);
- (b) ale cărei rezultate de exploatare sunt revăzute cu regularitate de către directorul operativ responsabil de luarea deciziilor în cadrul entității privind resursele care vor fi alocate segmentului și evaluarea randamentului acestuia; și
- (c) pentru care sunt disponibile informații financiare punctuale.

▼ **M17**

ANEXA B

Amendamente la alte norme IFRS

Amendamentele din prezenta anexă se aplică la perioade anuale începând la sau după 1 ianuarie 2009. Dacă o entitate aplică prezenta normă IFRS pentru o perioadă anterioară, aceste amendamente se aplică pentru acea perioadă anterioară. În alineatele modificate, textul nou este subliniat, iar textul șters este hașurat.

- B1 Trimiterile la IAS 14 *Raportarea pe segmente* sunt modificate cu IFRS 8 *Segmente operaționale* la următoarele puncte:
- punctul 20 din IAS 27 *Declarații financiare centralizate și individuale*;
 - punctul 130 litera (d) punctul (i) din IAS 36 *Deprecierea activelor*.
- B2 În IFRS 5 *Active pe termen lung destinate vânzării și operațiunilor discontinue*, punctul 41 se modifică după cum urmează:
- „41. O entitate menționează următoarele informații în note în perioada în care un activ pe termen lung (sau un grup de decizie) a fost fie clasificat ca ținut pentru vânzare, fie vândut:
- ...
- (d) dacă este cazul, segmentul raportabil în care activul pe termen lung (sau grupul decizional) este prezentat conform ~~IAS 14 *Raportarea pe segmente*~~ IFRS 8 *Segmente operaționale*.”
- B3 În IFRS 6 *Exploatarea și evaluarea resurselor minerale*, punctul 21 se modifică după cum urmează:
- „21. **O entitate hotărăște o politică contabilă pentru alocarea exploataării și evaluării activelor în unități generatoare de lichidități sau grupuri de unități generatoare de lichidități în scopul evaluării acestor active pentru depreciere. Fiecare unitate generatoare de lichidități sau grup de unități generatoare de lichidități căruia i se alocă un activ de exploatare și de evaluare nu este mai mare decât un segment bazat fie pe formatul raportării primare, fie pe cel al raportării secundare a entității un segment operațional stabilit conform ~~IAS 14 *Raportarea pe segmente*~~ IFRS 8 *Segmente operaționale*.”**
- B4 La IAS 2 *Stocurile*, punctele 26 și 29 sunt modificate după cum urmează:
- „26. De exemplu, stocurile folosite într-un segment ~~de afacere operațional~~ pot fi utile entității în alt mod față de același tip de stocuri folosite în alte segmente ~~de afacere operaționale~~. Totuși, diferențierea între locația geografică a stocurilor (sau între normele de impozitare corespunzătoare), considerată separat, nu este suficientă pentru a justifica folosirea diferitelor formule de cost.”
- „29. Stocurile sunt de obicei înregistrate element cu element, după valoarea netă realizabilă. Totuși, în anumite condiții, se pot grupa elemente similare sau legate între ele. Acesta poate fi situația cu elementele de stoc aparținând aceleiași linii de producție, care au scopuri sau utilizatori finali similari, sunt produse și scoase pe piață în aceleași zone geografice și nu pot fi evaluate practic separat de alte elemente din acea linie de producție. Nu este oportun să se înregistreze stocurile pe baza unei clasificări a stocurilor, de exemplu, produse finite sau toate stocurile dintr-un anumit segment operațional ~~industrial sau geografic~~. Furnizorii de servicii acumulează în general costuri pentru fiecare serviciu pentru care este taxat un preț individual de vânzare. În consecință, fiecare astfel de serviciu este tratat ca element individual.”
- B5 La IAS 7 *Situațiile fluxurilor de numerar* punctul 50 este modificat după cum urmează:
- „50. Informații suplimentare pot fi relevante pentru utilizatori pentru a înțelege poziția financiară și lichiditatea unei entități. Menționarea acestor informații, împreună cu un comentariu din partea conducerii societății, este încurajată și poate include:

▼ M17

...

- (d) suma fluxurilor de numerar provenite din activitățile financiare, operaționale și de investiții ale fiecărui segment ~~de industrie și geografic raportat raportabil~~ (a se vedea ~~IAS 14 Raportarea pe segmente~~ IFRS 8 Segmente operaționale).”

B6 La IAS 19 *Beneficiile angajaților*, exemplul pentru ilustrarea punctului 115 se modifică după cum urmează:

„Exemplu pentru ilustrarea punctului 115

O entitate suspendă un segment ~~de afaceri~~ operational, iar angajații segmentului suspendat nu mai câștigă alte beneficii...”

B7 La IAS 33 *Rezultatul pe acțiune*, punctul 2 se înlocuiește după cum urmează:

„2. Prezentul standard se aplică la:

- (a) declarațiile financiare separate și individuale ale unei entități:

- (i) ale cărei acțiuni ordinare sau potențial ordinare sunt negociate pe o piață publică (bursă de valori internă sau externă sau piață extrabursieră, inclusiv piețe locale sau regionale); sau
- (ii) care înregistrează sau este în proces de completare a declarațiilor financiare cu o comisie de securitate sau alte organizații de reglementare în scopul emiterii de acțiuni ordinare pe piața publică; și

- (b) declarațiile financiare centralizate ale unui grup cu o societate-mamă:

- (i) ale cărei acțiuni ordinare sau potențial ordinare sunt negociate pe o piață publică (bursă de valori internă sau externă sau piață extrabursieră, inclusiv piețe locale sau regionale); sau
- (ii) care înregistrează sau este în proces de completare a declarațiilor financiare cu o comisie de securitate sau alte organizații de reglementare în scopul emiterii de acțiuni ordinare pe piața publică.”

B8 La IAS 34 *Raportările financiare intermediare*, punctul 16 se modifică după cum urmează:

„16. O entitate include cel puțin următoarele informații, în notele situațiilor sale financiare intermediare, dacă sunt materiale și dacă nu sunt menționate în altă parte în raportul financiar intermediar. Informațiile trebuie raportate în mod normal pe o bază anuală. Totuși, entitatea prezintă orice evenimente sau tranzacții materiale pentru înțelegerea perioadei curente intermediare:

...

- (g) următoarele informații venit și rezultatul segmentului pentru segmente de afaceri sau segmente geografice, oricare este baza primară a entității segmentului de raportat despre segment (prezentarea informațiilor datelor despre segment este necesară în raportul financiar intermediar al unei entități doar dacă ~~IAS 14 Raportarea pe segmente~~ IFRS 8 Segmente operaționale solicită ca entitatea să menționeze informațiile datele despre segment în situațiile financiare anuale):

- (i) venituri provenite de la clienți externi, dacă sunt incluse în evaluarea profitului sau a pierderilor segmentului revizuite de directorul operativ responsabil cu luarea deciziilor sau, în caz contrar, oferite în mod regulat către directorul operativ responsabil cu luarea deciziilor;

- (ii) veniturile intersegmentale, dacă sunt incluse în evaluarea profitului sau a pierderilor segmentului revizuite de directorul operativ responsabil cu luarea

▼ **M17**

deciziilor sau, în caz contrar, oferite în mod regulat către directorul operativ responsabil cu luarea deciziilor;

(iii) o măsurare a profitului sau a pierderilor segmentului;

(iv) activele totale pentru care există o schimbare materială față de suma menționată în ultima situație financiară anuală;

(v) o descriere a diferentelor față de ultima situație financiară anuală pe baza segmentării sau pe baza evaluării profitului sau a pierderilor segmentului;

(vi) o compensare a totalului de evaluări ale profitului sau ale pierderilor segmentelor de raportat față de profitul sau pierderile entității de dinaintea cheltuielilor de impozitare (impozit pe venit) și a operațiilor discontinue. Totuși, dacă o entitate alocă segmentelor raportabile elemente precum cheltuielile de impozitare (impozit pe venit), entitatea poate compensa totalul evaluării profitului sau pierderilor segmentului față de profitul sau pierderile obținute după această alocare. Elementele de compensare materială sunt identificate și descrise separat în compensarea respectivă;

...”

B9 IAS 36 *Deprecierea activelor* se modifică după cum este descris mai jos.

Punctul 80 se modifică după cum urmează:

„80. În scopul testării deprecierei, fondul comercial obținut prin asocierea unor societăți este alocat, de la data achiziției, către fiecare dintre unitățile generatoare de numerar ale cumpărătorului sau grupuri de unități generatoare de numerar, care se dorește să beneficieze de sinergiile combinației, indiferent dacă alte active sau pasive ale societății achiziționate sunt atribuite acelor unități sau grupuri de unități. Fiecare unitate sau grup de unități căreia fondul comercial îi este astfel alocat trebuie:

...

(b) să nu fie mai mare decât un segment operațional ~~bazat pe formatul de raportare primar sau secundar al entității~~ determinat conform ~~IAS 14 Raportarea pe segmente~~ **IFRS 8 Segmente operaționale**.”

Punctul 129 se modifică după cum urmează:

„129. O entitate care raportează informații despre segment conform ~~IAS 14 Raportarea pe segmente~~ **IFRS 8 Segmente operaționale** menționează următoarele pentru fiecare segment raportabil ~~bazat pe formatul de raportare primar al unei entități~~.”

La punctul 130, litera (c) punctul (ii) și litera (d) punctul (ii) se modifică după cum urmează:

„130. litera (c) punctul (ii) ~~dacă entitatea raportează informația despre segment conform IAS 14~~ **IFRS 8**, segmentul raportabil căruia îi corespunde activul, ~~bazat pe formatul de raportare primar al entității~~.”

„130. litera (d) punctul (ii) suma pierderilor prin depreciere recunoscute sau returnate pe clase de active și, dacă entitatea raportează informații despre segment conform cu ~~IAS 14~~ **IFRS 8**, prin segmentul raportabil ~~bazat pe formatul de raportare primar al entității~~; și”

▼ **M5**

▼B**INTERPRETAREA SIC-7 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI****Introducerea monedei euro**

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente nesemnificative.

Referință: IAS 21, Efectele variației cursurilor de schimb valutar.

Aspecte dezbătute

1. De la 1 ianuarie 1999, data intrării în vigoare a Uniunii Economice și Monetare (UEM), euro va deveni o monedă în sine, iar cursurile de schimb dintre euro și monedele naționale participante vor fi stabilite irevocabil, adică riscul unor diferențe ulterioare de curs valutar aferent acestor monede este eliminat începând cu această dată.
2. Aspectul dezbătut este modul în care se aplică IAS 21 în cazul trecerii de la monedele naționale ale statelor membre participante ale Uniunii Europene la euro („trecerea la euro”).

Consens

3. Cerințele IAS 21 în ceea ce privește conversia tranzacțiilor în valută și a situațiilor financiare ale entităților străine se vor aplica strict în cazul trecerii la euro. Același raționament se aplică stabilirii cursurilor de schimb valutar în momentul în care țările aderă la UEM în cadrul etapelor viitoare.
4. Acest lucru înseamnă că, în special:
 - (a) activele și pasivele monetare în valută care rezultă din tranzacții vor fi convertite în continuare în moneda de raportare la cursul de închidere. Orice diferențe de schimb rezultate vor fi recunoscute imediat ca venituri sau cheltuieli, cu excepția cazului în care o întreprindere aplică în continuare politica sa contabilă existentă pentru câștigurile și pierderile de schimb aferente contractelor de schimb valutar folosite pentru reducerea riscului de schimb valutar asupra tranzacțiilor și angajamentelor viitoare (acoperiri anticipate);
 - (b) diferențele cumulative de schimb valutar aferente conversiei situațiilor financiare ale entităților străine vor fi clasificate în continuare drept capitaluri proprii și recunoscute ca venituri sau cheltuieli numai la cesionarea investiției nete în entitatea străină și
 - (c) diferențele de schimb valutar rezultate din conversia pasivelor exprimate în monedele participante nu vor fi 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 vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

▼M1**IFRS 1 – FIRST-TIME ADOPTION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD****(Prima aplicare a standardelor internaționale de raportare financiară)**

Standardul internațional de raportare financiară 1, Prima aplicare a standardelor internaționale de raportare financiară (IFRS 1) este stabilit în alineatele (1)-(47) și în apendicele A-C. Toate alineatele au aceeași autoritate. Alineatele scrise cu caractere aldine prezintă principiile fundamentale. Termenii definiți în apendicele A sunt scriși cu caractere cursive la prima apariție în standard. Definițiile altor termeni sunt prezentate în Glosarul standardelor internaționale de raportare financiară. IFRS 1 ar trebui interpretat în contextul obiectivului său și al bazelor concluziilor, precum și al prefeței la standardele internaționale de raportare

▼ **M1**

financiară și al cadrului de întocmire și prezentare a situațiilor financiare. Acestea furnizează o bază care permite selectarea și aplicarea unor metode contabile în absența unor orientări explicite.

INTRODUCERE

Argumente în favoarea publicării prezentului IFRS

IN1. Prezentul IFRS înlocuiește SIC-8: Prima aplicare a IAS ca bază contabilă. Consiliul a elaborat acest IFRS pentru a răspunde următoarelor preocupări:

- (a) anumite aspecte ale dispoziției SIC-8 referitoare la aplicarea retrospectivă integrală puteau genera costuri care depășeau beneficiile preconizate pentru utilizatorii situațiilor financiare. De asemenea, cu toate că SIC-8 nu impunea aplicarea retrospectivă în cazuri în care aceasta ar fi impracticabilă, nu explica dacă o entitate care îl aplică pentru prima dată ar trebui să interpreteze impracticabilitatea ca pe un obstacol major sau ca pe unul minor și nu preciza nici un tratament special în cazuri de impracticabilitate;
- (b) SIC-8 putea impune unei entități aflate la prima aplicare să aplice două versiuni diferite ale unui standard în cazul în care introducerea unei versiuni noi s-ar fi produs în cursul exercițiilor cuprinse în primele situații financiare întocmite în conformitate cu IAS, iar versiunea nouă ar fi interzis aplicarea retrospectivă;
- (c) SIC-8 nu preciza cu claritate dacă o entitate aflată la prima aplicare ar trebui să utilizeze cunoștințe *a posteriori* pentru a aplica retrospectiv deciziile de recunoaștere și de evaluare;
- (d) persistau anumite îndoieli cu privire la modul în care SIC-8 interacționa cu dispozițiile tranzitorii specifice prevăzute de standarde individuale.

Principalele caracteristici ale prezentului IFRS

IN2. Prezentul IFRS se aplică în cazul în care o entitate aplică IFRS pentru prima dată printr-o declarație de conformitate cu IFRS, formulată explicit și fără rezerve.

IN3. În general, prezentul IFRS impune unei entități să respecte fiecare IFRS în vigoare la data raportării primelor sale situații financiare în conformitate cu IFRS. În special, în conformitate cu prezentul standard, la întocmirea bilanțului de deschidere în conformitate cu IFRS ca punct de pornire al contabilității în temeiul IFRS, entitatea trebuie:

- (a) să recunoască toate activele și pasivele în conformitate cu dispozițiile IFRS în acest sens;
- (b) să nu recunoască elemente ca active sau pasive în cazul în care IFRS nu permit o astfel de recunoaștere;
- (c) să reclasifice elementele pe care le-a recunoscut în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare ca încadrându-se într-un anumit tip de activ, pasiv sau componentă a capitalului propriu, dar care se încadrează într-un tip diferit de activ, pasiv sau componentă a capitalului propriu în conformitate cu IFRS și
- (d) să aplice IFRS la evaluarea tuturor activelor și pasivelor recunoscute.

IN4. Prezentul IFRS prevede excepții limitate de la aceste dispoziții în anumite cazuri determinate în care costul ocazionat de efortul de conformare cu aceste dispoziții ar depăși, probabil, beneficiile pentru utilizatorii situațiilor financiare. Prezentul standard interzice, de asemenea, aplicarea retrospectivă a IFRS în anumite domenii, în special în cele în care aplicarea retrospectivă ar impune conducerii să aprecieze unele condiții anterioare când rezultatul unei anumite tranzacții este deja cunoscut.

IN5. Prezentul IFRS impune explicarea impactului pe care l-a avut tranziția de la principiile de contabilitate general acceptate anterioare la IFRS asupra situației financiare, performanței financiare și fluxului de trezorerie raportate anterior de către entitate.

▼ **M1**

- IN6. O entitate este obligată să aplice prezentul IFRS dacă primele sale situații financiare IFRS se referă la un exercițiu care începe de la 1 ianuarie 2004 sau după această dată. Se încurajează aplicarea anticipată.

Schimbări față de dispozițiile precedente

- IN7. Ca și SIC-8, prezentul IFRS impune o aplicare retrospectivă în majoritatea domeniilor. Spre deosebire de SIC-8, prezentul standard:
- (a) prevede excepții care vizează evitarea costurilor care ar putea fi mai mari decât beneficiile pentru utilizatorii situațiilor financiare, precum și un număr mic de alte excepții din motive practice;
 - (b) precizează că o entitate trebuie să aplice ultima versiune a IFRS;
 - (c) precizează legătura între estimările făcute în conformitate cu IFRS de o entitate aflată la prima aplicare și cele făcute pentru aceeași dată în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare;
 - (d) precizează că dispozițiile tranzitorii prevăzute de alte IFRS nu se aplică unei entități aflate la prima aplicare;
 - (e) impune să se furnizeze mai multe informații cu privire la tranziția la IFRS.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ 1

Prima aplicare a standardelor internaționale de raportare financiară

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului IFRS este de a garanta că primele situații financiare IFRS ale unei entități și rapoartele financiare interimare privind o parte din exercițiul cuprins în respectivele situații financiare conțin informații de înaltă calitate care:
 - (a) să fie transparente pentru utilizatori și comparabile pentru toate exercițiile prezentate;
 - (b) să ofere un punct de plecare adecvat pentru o contabilitate care să fie conformă cu standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) și
 - (c) să poată fi furnizate la un cost care nu depășește beneficiile pentru utilizatori.

DOMENIU DE APLICARE

2. O entitate aplică prezentul IFRS în:
 - (a) primele situații financiare IFRS și
 - (b) fiecare raport financiar interimar pe care îl prezintă, după caz, în conformitate cu IAS 34: Raportarea financiară interimară privind o parte din exercițiul cuprins în primele sale situații financiare IFRS.
3. Primele situații financiare IFRS ale unei entități sunt primele situații financiare anuale pentru care entitatea adoptă IFRS printr-o declarație de conformitate cu IFRS, formulată explicit și fără rezerve. Situațiile financiare conforme cu IFRS constituie primele situații financiare IFRS ale unei entități, dacă aceasta, de exemplu:
 - (a) și-a prezentat cele mai recente situații financiare anterioare:
 - (i) în conformitate cu dispoziții interne care nu sunt compatibile sub toate aspectele cu IFRS;
 - (ii) în conformitate cu IFRS sub toate aspectele, cu excepția introducerii în situațiile financiare a declarației de conformitate cu IFRS, formulată explicit și fără rezerve;
 - (iii) care conțin o declarație explicită de conformitate cu numai câteva dintre IFRS;
 - (iv) în conformitate cu dispoziții interne care nu sunt compatibile cu IFRS, dar aplicând unele IFRS individuale pentru a recunoaște elemente pentru care nu existau dispoziții interne sau

▼ **M1**

- (v) în conformitate cu dispoziții interne, stabilind o reconciliere între anumite sume și sumele determinate în conformitate cu IFRS;
 - (b) și-a întocmit situațiile financiare în conformitate cu IFRS numai pentru uz intern, fără a le pune la dispoziția proprietarilor entității sau a altor utilizatori externi;
 - (c) a întocmit un pachet de informații financiare în conformitate cu IFRS în scopul consolidării, fără a întocmi un set complet de situații financiare în sensul IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare sau
 - (d) nu a prezentat situații financiare pentru exercițiile precedente.
4. Prezentul IFRS se aplică în momentul în care o entitate adoptă pentru prima dată IFRS. Nu se aplică în cazul în care, de exemplu, o entitate:
- (a) încetează prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu dispozițiile interne, după ce le-a prezentat anterior împreună cu un alt set de situații financiare care conțineau o declarație de conformitate cu IFRS, formulată explicit și fără rezerve;
 - (b) și-a prezentat situațiile financiare în cursul exercițiului precedent în conformitate cu dispozițiile interne, iar situațiile financiare respective cuprindeau o declarație de conformitate cu IFRS, formulată explicit și fără rezerve sau
 - (c) și-a prezentat situațiile financiare în cursul exercițiului precedent iar acestea conțineau o declarație de conformitate cu IFRS, formulată explicit și fără rezerve, chiar dacă auditorii au exprimat rezerve cu privire la respectivele situații financiare în raportul lor de audit.
5. Prezentul IFRS nu se aplică modificărilor politicilor contabile practicate de o entitate care aplică deja IFRS. Astfel de modificări ale politicilor contabile fac obiectul:
- (a) unor dispoziții privind modificările politicilor contabile din IAS 8: Rezultat net al exercițiului, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile și
 - (b) unor dispoziții tranzitorii specifice prevăzute în alte IFRS.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE*Bilanț de deschidere în conformitate cu IFRS*

6. O entitate întocmește un bilanț de deschidere în conformitate cu IFRS la data tranziției la IFRS. Acesta reprezintă punctul de pornire al contabilității pe care o va realiza în conformitate cu IFRS. O entitate nu este obligată să își prezinte bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS în primele sale situații financiare IFRS.

Politici contabile

7. **O entitate trebuie să aplice aceleași politici contabile în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS și în cursul tuturor exercițiilor prezentate în primele situații financiare IFRS. Aceste politici contabile trebuie să fie conforme cu fiecare IFRS existent în vigoare la data raportării primelor sale situații financiare IFRS, cu excepția cazurilor specificate la alineatele (13)-(34).**
8. O entitate nu poate să aplice alte versiuni diferite ale IFRS, care erau în vigoare la o dată anterioară. O entitate poate aplica un nou IFRS care nu este încă obligatoriu, în cazul în care standardul respectiv permite o aplicare anticipată.

Exemplu: Aplicare coerentă a versiunii celei mai recente a IFRS**CONTEXT**

Data raportării primelor situații financiare IFRS ale entității A este 31 decembrie 2005. Entitatea A decide să prezinte în situațiile sale financiare informații comparative numai pentru un singur exercițiu [a se vedea alineatul (36)]. Astfel, data sa de tranziție la IFRS este începerea activității la 1 ianuarie 2004 (sau, în mod echivalent, încheierea activității la 31 decembrie 2003). Entitatea A a prezentat situații financiare în conformitate cu principiile de

▼ **M1**

contabilitate general acceptate anterioare, anual, la data de 31 decembrie a fiecărui an și până la data de 31 decembrie 2004, inclusiv.

MODALITĂȚI DE APLICARE A DISPOZIȚIILOR

Entitatea A este obligată să aplice IFRS în vigoare pentru exercițiile care se încheie la 31 decembrie 2005 după cum urmează:

- (a) prin întocmirea bilanțului de deschidere în conformitate cu IFRS la 1 ianuarie 2004 și
- (b) prin întocmirea și prezentarea bilanțului la 31 decembrie 2005 (inclusiv sumele comparative pentru 2004), a contului de profit și pierdere, a situației variațiilor capitalului propriu și ale fluxului de trezorerie pentru exercițiul care se încheie la 31 decembrie 2005 (inclusiv sumele comparative pentru 2004) și a notelor anexe (inclusiv informațiile comparative pentru 2004).

În cazul în care un IFRS nou nu este încă obligatoriu, dar permite o aplicare anticipată, entitatea A este autorizată, însă nu este obligată, să aplice respectivul IFRS pentru primele situații financiare IFRS.

- 9. Dispozițiile tranzitorii din alte IFRS se aplică modificărilor politicilor contabile efectuate de o entitate care aplică deja IFRS; dispozițiile în cauză nu se aplică tranziției la IFRS a unei entități aflate la prima aplicare, decât în cazurile specificate la alineatele (27)-(30).
- 10. Cu excepția cazurilor descrise în alineatele (13)-(34), în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS, o entitate trebuie:
 - (a) să recunoască toate activele și pasivele în conformitate cu dispozițiile IFRS în acest sens;
 - (b) să nu recunoască elemente ca active sau pasive în cazul în care o astfel de recunoaștere nu este permisă de IFRS;
 - (c) reclasifică elementele pe care le-a recunoscut în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare ca încadrându-se la un anumit tip de activ, pasiv sau componentă a capitalului propriu, dar care se încadrează la un tip diferit de activ, pasiv sau componentă a capitalului propriu în conformitate cu IFRS și
 - (d) să aplice IFRS la evaluarea tuturor activelor și pasivelor recunoscute.
- 11. Politicile contabile pe care le aplică o entitate în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS pot fi diferite de cele pe care le-a folosit la aceeași dată în temeiul principiilor de contabilitate general acceptate anterioare. În consecință, rezultă anumite ajustări în urma unor evenimente și tranzacții anterioare datei tranziției la IFRS. Prin urmare, o entitate trebuie să recunoască aceste ajustări direct ca rezultat reportat (sau, după caz, altă categorie de capital propriu) la data tranziției la IFRS.
- 12. Prezentul IFRS stabilește două categorii de excepții de la principiul care impune ca bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS al unei entități să fie conform cu fiecare IFRS:
 - (a) alineatele ► **M10** (13) – (25F) ◀ prevăd excepții de la unele dispoziții din alte IFRS;
 - (b) alineatele (26)-(34) interzic aplicarea retrospectivă a anumitor dispoziții din alte IFRS.

Excepții de la alte IFRS

- 13. O entitate poate decide să utilizeze una sau mai multe dintre următoarele excepții:
 - (a) combinații de întreprinderi [alineatul (15)];
 - (b) valoarea justă sau reevaluarea utilizată drept cost estimat [alineatele (16)-(19)];
 - (c) beneficii ale angajaților [alineatul (20)];
 - (d) diferențe cumulate de curs valutar [alineatele (21) și (22)];
 - (e) instrumente financiare compuse [alineatul (23)];

▼ **M1**

- (f) active și pasive ale filialelor, ale întreprinderilor asociate și ale asocierilor în participațiune [alineatele (24) și (25)];

▼ **M10**

- (i) contracte de asigurări [alineatul (25D)];
- (j) pasive referitoare la lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale [alineatul (25E)] și
- (k) contracte de leasing [alineatul (25F)].

▼ **M1**

O entitate nu trebuie să aplice aceste excepții altor elemente prin analogie.

14. Unele excepții menționate în continuare se referă la valoarea justă. IAS 22: Combinări de întreprinderi explică modul în care se determină valoarea justă a activelor și a pasivelor identificabile dobândite în cadrul unei combinări de întreprinderi. O entitate aplică aceste explicații pentru a determina valorile juste în conformitate cu prezentul IFRS, cu excepția cazului în care un alt IFRS conține orientări mai precise cu privire la determinarea valorii juste a activelor sau a pasivelor în cauză. Aceste valori juste trebuie să reflecte condițiile existente la data la care au fost determinate.

Combinări de întreprinderi

15. O entitate trebuie să aplice dispozițiile din apendicele B în cazul combinațiilor de întreprinderi pe care entitatea le-a recunoscut înainte de data tranziției la IFRS.

Valoarea justă sau reevaluarea utilizată drept cost estimat

16. O entitate poate decide să evalueze o imobilizare corporală la data tranziției la IFRS, la valoarea sa justă și să utilizeze acea valoare justă drept cost estimat la data respectivă.
17. O entitate aflată la prima aplicare poate decide să utilizeze o reevaluare a unei imobilizări corporale, stabilită în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, la data tranziției la IFRS sau la o dată anterioară, drept cost estimat la data reevaluării, dacă aceasta, la data reevaluării, era comparabilă la nivel global cu:
- (a) valoarea justă sau
 - (b) costul sau costul amortizat în conformitate cu IFRS, ajustate, de exemplu, în funcție de variațiile unui indice de preț general sau specific.
18. Opțiunile prevăzute la alineatele (16) și (17) se pot aplica, de asemenea:
- (a) pentru investițiile imobiliare, în cazul în care o entitate alege să utilizeze modelul de cost descris în IAS 40: Investiții imobiliare și
 - (b) pentru active necorporale care îndeplinesc:
 - (i) criteriile de recunoaștere din IAS 38: Imobilizări necorporale (inclusiv o evaluare fiabilă a costului inițial) și
 - (ii) criteriile din IAS 38 pentru reevaluare (inclusiv existența unei piețe active).

O entitate nu poate alege aceste opțiuni pentru alte active sau pasive.

19. O entitate aflată la prima aplicare poate să fi stabilit un cost estimat în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare pentru toate activele și pasivele sale sau doar pentru o parte a acestora, evaluându-le la valoarea lor justă la o anumită dată ca urmare a unui eveniment precum o privatizare sau o ofertă publică inițială. Entitatea poate utiliza evaluările la valoarea justă care rezultă în urma unor asemenea evenimente drept cost estimat în conformitate cu IFRS la data evaluărilor respective.

Beneficii ale angajaților

20. În conformitate cu IAS 19: Beneficiile angajaților, o entitate poate alege să utilizeze metoda «coridorului» care lasă posibilitatea de a nu se recunoaște o parte a profitului și pierderilor actuariale. O aplicare retrospectivă a acestei metode impune unei entități să repartizeze profitul și

▼ **M1**

pierderile actuariale cumulate de la începutul fiecărui plan până la data tranziției la IFRS într-o parte recunoscută și una nerecunoscută. Cu toate acestea, o entitate aflată la prima aplicare poate alege să recunoască toate profiturile și pierderile actuariale cumulate la data tranziției la IFRS, chiar dacă după aceea folosește metoda «coridorului» pentru profitul și pierderile actuariale generate ulterior. În cazul în care o entitate aflată la prima aplicare recurge la această metodă, trebuie să o aplice în toate planurile.

▼ **M10**

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

▼ **M1***Diferențe cumulate de curs valutar*

21. IAS 21: Efectele variației cursurilor de schimb valutar impune unei entități:
- (a) să clasifice unele diferențe de curs valutar ca o componentă distinctă a capitalului propriu și
 - (b) în caz de cedare a unei operațiuni din străinătate, să transfere diferența cumulată de curs valutar pentru această operațiune din străinătate (inclusiv, după caz, profitul și pierderile din acoperirile conexe) în contul de profit și pierderi, incluzând-o în rezultatul cedării.
22. Cu toate acestea, o entitate aflată la prima aplicare nu este obligată să respecte aceste dispoziții privind diferențele cumulate de curs valutar existente la data tranziției la IFRS. În cazul în care o entitate aflată la prima aplicare recurge la această exceptare:
- (a) diferențele cumulate de curs valutar pentru toate operațiunile din străinătate sunt considerate zero la data tranziției la IFRS și
 - (b) profitul sau pierderea dintr-o cedare ulterioară a unei operațiuni din străinătate trebuie să excludă diferențele de curs valutar generate înainte de data tranziției la IFRS și să includă diferențele de curs valutar ulterioare.

Instrumente financiare compuse

23. IAS 32: Instrumente financiare: prezentare și descriere impune unei entități să defalcheze de la început un instrument financiar compus în elemente distincte de pasiv și de capital propriu. În cazul în care elementul de pasiv nu mai este exigibil, aplicarea retrospectivă a IAS 32 implică defalcarea capitalului propriu în două părți. Prima parte figurează în rezultatul reportat și reprezintă dobânzile cumulate acumulate la elementul de pasiv. Cealaltă parte corespunde elementului inițial de capital propriu. Cu toate acestea, în conformitate cu prezentul IFRS, o entitate aflată la prima aplicare nu este obligată să facă distincția între aceste două părți dacă elementul de pasiv nu mai este exigibil la data tranziției la IFRS.

Active și pasive ale filialelor, ale întreprinderilor asociate și ale asocierilor în participațiune

24. În cazul în care o filială aplică standardele pentru prima dată la o dată ulterioară în raport cu societatea-mamă, filiala trebuie să își evalueze, în situațiile sale financiare individuale, activele și pasivele fie:
- (a) la valorile contabile care ar trebui incluse în situațiile financiare consolidate ale societății-mamă, raportate la data tranziției la IFRS a societății-mamă, în cazul în care nu s-au efectuat ajustări legate de procedurile de consolidare și de efectele combinării de întreprinderi în cursul căreia societatea-mamă a achiziționat filiala, fie
 - (b) la valorile contabile impuse de restul prezentului IFRS, raportat la data tranziției filialei la IFRS. Aceste valori contabile ar putea fi diferite de cele descrise la litera (a):
 - (i) în cazul în care exceptările prevăzute de prezentul IFRS dau curs unor evaluări care variază în funcție de data tranziției la IFRS;
 - (ii) în cazul în care politicile contabile utilizate în situațiile financiare ale filialei sunt diferite de cele folosite în situațiile financiare

▼ **M1**

consolidate. De exemplu, filiala poate recurge la tratamentul contabil de bază descris în IAS 16: Imobilizări corporale, în timp ce grupul poate folosi tratamentul contabil alternativ permis.

O alternativă similară este disponibilă pentru o întreprindere asociată sau pentru o asocierie în participațiune care va adopta standardele pentru prima dată la o dată ulterioară datei la care le-a aplicat entitatea care are asupra ei o influență semnificativă sau exercită un control comun.

25. Cu toate acestea, în cazul în care o entitate aplică standardele pentru prima dată la o dată ulterioară datei la care le-a aplicat filiala (sau întreprinderea asociată sau asocieria în participațiune), entitatea trebuie să își evalueze, în situațiile sale financiare consolidate, activele și pasivele filialei (sau ale întreprinderii asociate sau ale asocierii în participațiune) la aceleași valori contabile ca cele care figurează în situațiile financiare individuale ale filialei (sau ale întreprinderii asociate sau ale asocierii în participațiune), după ce a efectuat ajustările necesare pentru a ține seama de consolidare, de contabilitatea capitalurilor proprii și de efectele combinării de întreprinderi în cursul căreia societatea-mamă a achiziționat filiala. În același mod, în cazul în care o societate-mamă aplică standardele pentru prima dată pentru situațiile financiare individuale înainte sau după tranziția la IFRS pentru situațiile sale financiare consolidate, aceasta trebuie să își evalueze activele și pasivele la aceleași valori în situațiile financiare consolidate și în cele individuale, cu excepția ajustărilor pentru consolidare.

▼ **M10**

CONTRACTE DE LEASING

IFRIC 4 Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing

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

▼ **M1***Excepții de la aplicarea retrospectivă a altor IFRS*

26. Prezentul IFRS interzice aplicarea retrospectivă a anumitor aspecte din alte IFRS privind:
- (a) nerecunoașterea activelor și a pasivelor financiare [alineatul (27)];
 - (b) contabilitatea acoperirii [alineatele (28)-(30)] și
 - (c) estimări [alineatele (31)-(34)].

Nerecunoașterea activelor și a pasivelor financiare

27. O entitate aflată la prima aplicare aplică prospectiv dispozițiile privind derecunoașterea prevăzute de IAS 39: Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, de la data intrării în vigoare a IAS 39. Cu alte cuvinte, în cazul în care o entitate aflată la prima aplicare a derecunoscut activele sau pasivele financiare în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare în cursul unui exercițiu financiar care începe înainte de 1 ianuarie 2001, aceasta nu trebuie să recunoască respectivele active și pasive în conformitate cu IFRS (decât în cazul în care îndeplinesc condițiile de recunoaștere în urma unei tranzacții sau a unui eveniment ulterior). Cu toate acestea, această entitate trebuie:
- (a) să recunoască toate instrumentele derivate și alte interese, cum ar fi mandatele de gestiune sau pasivele de gestiune, păstrate după tranzacția de derecunoaștere și care există încă la data tranziției la IFRS și
 - (b) să consolideze toate entitățile cu scop special pe care le controlează la data tranziției la IFRS, chiar dacă aceste entități cu scop special au existat înainte de data tranziției la IFRS sau dețin active sau pasive financiare care au fost derecunoscute în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare.

▼ **M1***Contabilitatea de acoperire*

28. În conformitate cu IAS 39: Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, la data tranziției la IFRS, o entitate trebuie:
- (a) să evalueze toate instrumentele derivate la valoarea justă și
 - (b) să elimine toate profiturile și pierderile reportate care rezultă din instrumentele derivate recunoscute în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare ca și când ar fi fost active sau pasive.
29. O entitate nu trebuie să prezinte în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS o relație de acoperire care nu îndeplinește condițiile prescrise pentru contabilitatea acoperirii în conformitate cu IAS 39 (este, de exemplu, cazul multor relații de acoperire în care instrumentul de acoperire este un instrument de trezorerie sau o opțiune cu poziția de vânzare; în care elementul acoperit este o poziție netă; sau în care acoperirea se face împotriva unui risc al ratei dobânzii pentru o investiție deținută până la scadență). Cu toate acestea, în cazul în care o entitate a desemnat o poziție netă ca element acoperit în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, ea poate desemna un element individual din cadrul acestei poziții nete ca element acoperit în conformitate cu IFRS, cu condiția să facă acest lucru până la data tranziției la IFRS.
30. O entitate trebuie să aplice dispozițiile tranzitorii ale IAS 39 tuturor celorlalte relații de acoperire existente la data tranziției la IFRS.

Estimări

31. **Estimările realizate de o entitate în conformitate cu IFRS la data tranziției la IFRS trebuie să fie coerente cu estimările realizate la aceeași dată în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare (după ajustările operate pentru a reflecta orice diferență între politicile contabile), cu excepția cazului în care există dovezi obiective care să indice că estimările respective erau eronate.**
32. Este posibil ca o entitate să primească după data tranziției la IFRS informații cu privire la estimările pe care le-a făcut în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare. În conformitate cu alineatul (31), o entitate trebuie să trateze primirea informațiilor respective în același fel ca și evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu generează ajustări în conformitate cu IAS 10: Evenimente ulterioare datei bilanțului. De exemplu, să presupunem că o entitate își stabilește data tranziției la IFRS la 1 ianuarie 2004 și că îi parvin informații noi la 15 iulie 2004 care impun revizuirea unei estimări realizate în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare la 31 decembrie 2003. Entitatea nu trebuie să țină seama de informațiile noi în cauză în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS (decât în cazul în care estimările necesită o ajustare ca urmare a diferențelor între politicile contabile sau în care există dovezi obiective care arată că estimările erau eronate). În schimb, entitatea va ține seama de aceste informații noi în contul de profit și pierderi (sau, după caz, prin alte variații ale postului de capital propriu) pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 2004.
33. O entitate poate avea nevoie să realizeze, la data tranziției la IFRS, estimări în conformitate cu IFRS, care nu erau impuse la data respectivă de principiile de contabilitate general acceptate anterioare. În scopul coerenței cu IAS 10, aceste estimări efectuate în conformitate cu IFRS trebuie să țină seama de condițiile existente la data tranziției la IFRS. În special, estimările, la data tranziției la IFRS, privind prețurile pieței, ratele dobânzii sau cursurile de schimb vor reflecta condițiile pieței la data respectivă.
34. Alineatele (31)-(33) se aplică în cazul bilanțului de deschidere în conformitate cu IFRS. Aceste alineate se aplică, de asemenea, exercițiilor prezentate în scop comparativ în primele situații financiare IFRS ale unei entități, caz în care trimiterile la data tranziției la IFRS se înlocuiesc cu trimiterile la încheierea exercițiului prezentat comparativ.

PREZENTARE ȘI DESCRIERE

35. Prezentul IFRS nu prevede nici o exceptare privind dispozițiile de prezentare și descriere din alte IFRS.

▼ M1*Informații comparative*

36. În conformitate cu IAS 1: Prezentarea situațiilor financiare, primele situații financiare IFRS ale unei entități trebuie să cuprindă cel puțin un exercițiu prezentat comparativ în conformitate cu IFRS.

▼ M12*Scutire de la obligația de a prezenta informații comparative pentru IFRS 6*

- (36B) O entitate care adoptă IFRS-urile înainte de 1 ianuarie 2006 și alege să adopte IFRS 6 *Explorarea și evaluarea resurselor minerale* înainte de 1 ianuarie 2006 nu are obligația de a aplica cerințele IFRS 6 informațiilor comparative prezentate în primele sale situații financiare întocmite pe baza IFRS.

▼ M1

37. Unele entități prezintă rezumate istorice cuprinzând o selecție de date privind exerciții anterioare primului exercițiu pentru care prezintă informații comparative complete în conformitate cu IFRS. Prezentul IFRS nu impune ca aceste rezumate să fie conforme cu dispozițiile privind recunoașterea și evaluarea ale IFRS. De asemenea, unele entități prezintă informații comparative în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, precum și informațiile comparative prescrise de IAS 1. În toate situațiile financiare care conțin rezumate istorice sau informații comparative în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, o entitate trebuie:

- (a) să menționeze clar că informațiile prezentate în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare nu au fost pregătite în conformitate cu IFRS și
- (b) să descrie natura principalelor ajustări necesare pentru a asigura conformitatea lor cu IFRS. O entitate nu este obligată să cuantifice aceste ajustări.

Explicarea tranziției la IFRS

38. **O entitate trebuie să explice impactul pe care l-a avut tranziția de la principiile de contabilitate general acceptate anterioare la IFRS asupra situației financiare, a performanței financiare și a fluxului de trezorerie raportate anterior de către aceasta.**

Reconcilieri

39. În vederea respectării dispozițiilor alineatului (38), primele situații financiare IFRS ale unei entități trebuie să cuprindă:

- (a) reconcilierile între capitalul propriu raportat în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare și capitalul propriu raportat în conformitate cu IFRS, la următoarele două date:
 - (i) data tranziției la IFRS și
 - (ii) încheierea ultimului exercițiu prezentat în cele mai recente situații financiare anuale ale entității în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare;
- (b) o reconciliere între profitul sau pierderea raportate în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare pentru ultimul exercițiu în cele mai recente situații financiare anuale ale entității și profitul sau pierderea raportate în conformitate cu IFRS pentru același exercițiu și
- (c) în cazul în care entitatea a recunoscut sau a reluat pierderi din depreciere, pentru prima dată, la întocmirea bilanțului de deschidere în conformitate cu IFRS, informațiile care ar fi trebuit furnizate în conformitate cu cerințele IAS 36: Deprecierea activelor, dacă entitatea ar fi recunoscut acele pierderi din depreciere sau reluări în cursul exercițiului care a început la data tranziției la IFRS.

40. Reconcilierile prescrise de alineatul (39) literele (a) și (b) trebuie să ofere suficiente detalii pentru a le permite utilizatorilor să înțeleagă ajustările semnificative aduse bilanțului și contului de profit și pierdere. În cazul în care o entitate a prezentat un tablou al fluxurilor de trezorerie în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, ea

▼ **M1**

trebuie să explice, de asemenea, ajustările semnificative pe care le aduce tabloului fluxurilor de trezorerie.

41. În cazul în care o entitate reperează erori în situațiile financiare realizate în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, reconcilierile prescrise de alineatul (39) literele (a) și (b) trebuie să stabilească o distincție între corectările erorilor respective și modificările politicilor contabile.
42. IAS 8: Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile nu reglementează modificările politicilor contabile care apar la prima aplicare a IFRS de către o entitate. Astfel, dispozițiile IAS 8 referitoare la informațiile care trebuie furnizate cu privire la modificările politicilor contabile nu se aplică în cazul primelor situații financiare IFRS ale unei entități.
43. În cazul în care o entitate nu a prezentat situații financiare pentru exercițiile precedente, primele sale situații financiare IFRS trebuie să menționeze acest lucru.

Utilizarea valorii juste drept cost estimat

44. În cazul în care, în bilanțul său de deschidere IFRS, o entitate folosește valoarea justă drept cost estimat pentru o imobilizare corporală, o investiție imobiliară sau o imobilizare necorporală [a se vedea alineatele (16) și (18)], primele situații financiare IFRS ale entității trebuie să indice, pentru fiecare post al bilanțului de deschidere IFRS:
 - (a) valorile juste cumulate și
 - (b) ajustările cumulate ale valorilor contabile raportate în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare.

Rapoarte financiare interimare

45. În conformitate cu alineatul (38), în cazul în care o entitate prezintă un raport financiar interimar în conformitate cu IAS 34: Raportare financiară interimară pentru o parte a exercițiului cuprinsă în primele sale situații financiare IFRS, entitatea trebuie să respecte următoarele dispoziții, pe lângă dispozițiile IAS 34:
 - (a) Fiecare raport financiar interimar trebuie să cuprindă, în cazul în care entitatea a prezentat un raport financiar interimar pentru perioada interimară comparabilă a exercițiului financiar precedent, reconcilierile între:
 - (i) capitalul propriu în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, la sfârșitul perioadei interimare comparabile, și capitalul propriu în conformitate cu IFRS la data respectivă și
 - (ii) pierderea sau profitul în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare pentru perioada interimară comparabilă (doar pentru perioada curentă și cumulul de la începutul exercițiului) și pierderea sau profitul în conformitate cu IFRS pentru aceeași perioadă.
 - (b) Pe lângă reconcilierile prescrise la litera (a), primul raport financiar interimar al unei entități în conformitate cu IAS 34, pentru partea exercițiului cuprinsă în primele sale situații financiare IFRS, trebuie să cuprindă reconcilierile descrise la alineatul (39) literele (a) și (b) [completate cu datele prescrise la alineatele (40) și (41)] sau o trimitere la un alt document publicat care conține aceste reconcilieri.
46. IAS 34 impune furnizarea unor informații minime, bazate pe ipoteza conform căreia utilizatorii rapoartelor financiare interimare au de asemenea acces la cele mai recente situații financiare anuale. Cu toate acestea, IAS 34 impune de asemenea unei entități să indice «orice eveniment sau tranzacție semnificativă pentru înțelegerea perioadei interimare în curs». Prin urmare, în cazul în care o entitate aflată la prima aplicare nu a furnizat, în cele mai recente situații financiare anuale în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, informații semnificative pentru înțelegerea perioadei interimare în curs, raportul său financiar interimar trebuie să menționeze aceste informații sau să conțină o trimitere la un alt document publicat care le menționează.

▼ M1

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

47. O entitate trebuie să aplice prezentul IFRS dacă primele sale situații financiare IFRS se referă la un exercițiu care începe la 1 ianuarie 2004 sau după această dată. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care primele situații financiare IFRS ale unei entități se referă la un exercițiu care începe înainte de 1 ianuarie 2004 și entitatea aplică prezentul IFRS în loc de SIC-8 Prima aplicare a IAS ca bază contabilă, entitatea trebuie să comunice acest lucru.

▼ M1

APENDICELE A

Definiții

Prezentul appendice face parte integrantă din prezentul IFRS.

data tranziției la IFRS	Începerea primului exercițiu pentru care o entitate prezintă informații comparative complete în conformitate cu IFRS în primele sale situații financiare IFRS.
cost estimat	O sumă utilizată ca substitut al costului sau al costului amortizat la o anumită dată. Deprecierea sau amortizarea ulterioară presupune că entitatea a recunoscut inițial activul sau pasivul la data respectivă, iar costul acestuia era egal cu costul estimat.
valoare justă	Valoarea la care ar putea fi tranzacționat un activ sau la care ar putea fi lichidat un pasiv între părți în deplină cunoștință de cauză și aflate în consens în cadrul unei tranzacții efectuate în condiții de concurență normală.
primele situații financiare IFRS	Primele situații financiare anuale în care o entitate adoptă standardele internaționale de raportare financiară (IFRS), printr-o declarație de conformitate cu IFRS, formulată explicit și fără rezerve.
entitate aflată la prima aplicare	O entitate care își prezintă primele situații financiare IFRS.
standarde internaționale de raportare financiară (IFRS)	Standarde și interpretări adoptate de International Accounting Standards Board (IASB). Acestea cuprind: (a) Standardele internaționale de raportare financiară; (b) Standardele internaționale de contabilitate și (c) Interpretările emise de Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) sau de fostul Comitet permanent pentru interpretare (SIC) și adoptate de IASB.
bilanț de deschidere în conformitate cu IFRS	Bilanțul unei entități (publicat sau nepublicat) la data tranziției la IFRS.
principii de contabilitate general acceptate anterioare	Baza contabilă pe care o entitate aflată la prima aplicare a folosit-o înainte de a adopta IFRS.
data raportării	Încheierea ultimului exercițiu/ultimei perioade cuprinse în situațiile financiare sau în rapoartele financiare interimare.

▼ **M1***APENDICELE B***Combinări de întreprinderi**

Prezentul apendice face parte integrantă din prezentul IFRS.

B1. O entitate aflată la prima aplicare poate decide să nu aplice retrospectiv IAS 22: Combinări de întreprinderi în cazul unor combinări de întreprinderi anterioare (combinări de întreprinderi care s-au realizat înainte de data tranziției la IFRS). Cu toate acestea, dacă o entitate aflată la prima aplicare retratează o combinare de întreprinderi pentru a se conforma standardului IAS 22, aceasta trebuie să retrateze toate combinațiile de întreprinderi ulterioare. De exemplu, în cazul în care o entitate aflată la prima aplicare decide să retrateze o combinare de întreprinderi care s-a realizat la 30 iunie 2002, aceasta trebuie să retrateze toate combinațiile de întreprinderi care s-au realizat între 30 iunie 2002 și data tranziției la IFRS.

B2. În cazul în care o entitate aflată la prima aplicare nu aplică retrospectiv IAS 22 în cazul unei combinări de întreprinderi anterioare, acest lucru va antrena următoarele consecințe asupra respectivei combinări de întreprinderi:

- (a) Entitatea aflată la prima aplicare trebuie să mențină aceeași clasificare (ca achiziție de către achizitorul legal, achiziție inversă de către întreprinderea absorbită sau punere în comun a intereselor) ca cea din situațiile financiare în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare.
- (b) Entitatea aflată la prima aplicare trebuie să recunoască, la data tranziției la IFRS, toate activele și pasivele care au fost achiziționate sau asumate într-o combinare de întreprinderi anterioară, cu excepția:
 - (i) anumitor active și pasive financiare derecunoscute în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare [a se vedea alineatul (27)] și
 - (ii) activelor, inclusiv fondul comercial, și pasivelor care nu au fost recunoscute în bilanțul consolidat al achizitorului în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare și care nu ar îndeplini nici condițiile de recunoaștere în conformitate cu IFRS în bilanțul individual al întreprinderii absorbite [a se vedea alineatul B2 literele (f)-(i)].

Entitatea aflată la prima aplicare trebuie să recunoască orice variație survenită în urma ajustării rezultatului reportat (sau, după caz, a altei categorii de capital propriu), cu excepția cazului în care variația rezultă din recunoașterea unei imobilizări necorporale care a fost încadrată anterior la fondul comercial [a se vedea alineatul B2 litera (g) punctul (i)].

- (c) Entitatea aflată la prima aplicare trebuie să excludă din bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS orice element recunoscut în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare care nu îndeplinește condițiile de recunoaștere ca activ sau pasiv în conformitate cu IFRS. Entitatea aflată la prima aplicare trebuie să recunoască variațiile care rezultă după cum urmează:
 - (i) entitatea aflată la prima aplicare poate să fi clasificat o combinare de întreprinderi anterioară ca o achiziție și să fi recunoscut ca activ necorporal un element care nu îndeplinește condițiile de recunoaștere ca activ în conformitate cu IAS 38: Active necorporale. Ea trebuie să reclasifice acest element (precum și, după caz, impozitul amânat aferent și interesele minoritare) ca făcând parte din fondul comercial [cu excepția cazului în care a scăzut fondul comercial direct din capitalul propriu în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, a se vedea alineatul B2 litera (g) punctul (i) și alineatul B2 punctul (i)];
 - (ii) entitatea aflată la prima aplicare trebuie să recunoască toate celelalte variații care rezultă în cadrul rezultatului reportat ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Printre aceste variații se află reclasificările din sau ca active necorporale, în cazul în care fondul comercial nu a fost recunoscut sub formă de activ în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare. Această situație apare atunci când, în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, entitatea (a) a scăzut fondul comercial direct din capitalul propriu sau (b) nu a tratat combinarea de întreprinderi ca o achiziție.

▼ M1

- (d) IFRS impun o evaluare ulterioară a unor active și pasive pe o bază diferită de cea a costului inițial, cum ar fi valoarea justă. Entitatea aflată la prima aplicare trebuie să evalueze aceste active și pasive pe acea bază în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS, chiar dacă acestea au fost achiziționate sau asumate în cadrul unei combinări de întreprinderi anterioare. Entitatea trebuie să recunoască orice variație care rezultă în valoarea contabilă prin ajustarea mai degrabă a rezultatului reportat (sau, după caz, a altei categorii de capital propriu) decât a fondului comercial.
- (e) Imediat după combinarea de întreprinderi, valoarea contabilă în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare a activelor achiziționate și a pasivelor asumate în cadrul respectivei combinări de întreprinderi constituie costul lor estimat în conformitate cu IFRS la data respectivă. În cazul în care IFRS impun o evaluare a acestor active și pasive la o dată ulterioară, pe baza costului, costul estimat va fi baza deprecierii sau a amortizării acestui cost începând cu data combinării de întreprinderi.
- (f) În cazul în care un activ achiziționat sau un pasiv asumat în cadrul unei combinări anterioare de întreprinderi nu a fost recunoscut în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, el nu are un cost estimat zero în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS. În schimb, achizitorul trebuie să îl recunoască și să îl evalueze în bilanțul consolidat pe baza care ar fi prescrisă de IFRS în bilanțul individual al întreprinderii absorbite. De exemplu: în cazul în care achizitorul nu a imobilizat, în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, contracte de leasing financiar achiziționate în cadrul unei combinări de întreprinderi anterioare, acesta trebuie să imobilizeze aceste contracte de leasing în situațiile financiare consolidate, după cum IAS 17: Leasing ar impune întreprinderii absorbite să facă acest lucru în cadrul bilanțului său individual în conformitate cu IFRS. În schimb, în cazul în care un activ sau un pasiv a fost inclus în fondul comercial în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, dar ar fi fost recunoscut separat în conformitate cu IAS 22, respectivul activ sau pasiv rămâne inclus în fondul comercial, cu excepția cazului în care IFRS impune recunoașterea sa în situațiile financiare individuale ale întreprinderii absorbite.
- (g) Valoarea contabilă a fondului comercial din bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS va fi valoarea sa contabilă în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare la data tranziției la IFRS, după luarea în considerare a următoarelor trei ajustări:
- (i) în cazul în care se prescrie aceasta în conformitate cu alineatul B2 litera (c) punctul (i), entitatea aflată la prima aplicare trebuie să majoreze valoarea contabilă a fondului comercial, în cazul în care reclasifică un element pe care îl recunoscuse ca activ necorporal în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare. În mod similar, în cazul în care alineatul B2 litera (f) impune unei entități aflate la prima aplicare să recunoască un activ necorporal inclus în fondul comercial recunoscut în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, entitatea aflată la prima aplicare trebuie să reducă în consecință valoarea contabilă a fondului comercial (și, după caz, să ajusteze impozitul amânat și interesele minoritare);
 - (ii) este posibil ca un eveniment neprevăzut care afectează valoarea prețului de achiziție în ceea ce privește o combinare de întreprinderi anterioară să fi fost rezolvat înainte de data tranziției la IFRS. În cazul în care se poate efectua o estimare fiabilă a ajustării contingente și în cazul în care plata este probabilă, entitatea aflată la prima aplicare trebuie să ajusteze fondul comercial până la valoarea respectivă. În mod similar, entitatea aflată la prima aplicare trebuie să ajusteze valoarea contabilă a fondului comercial în cazul în care o ajustare contingentă recunoscută anterior nu mai poate face obiectul unei evaluări fiabile sau în cazul în care plata sa nu mai este probabilă;
 - (iii) indiferent dacă există sau nu indicii conform cărora fondul comercial ar putea să se fi depreciat, entitatea aflată la prima aplicare trebuie să aplice IAS 36: Deprecierea activelor pentru

▼ **M1**

testarea deprecierei fondului comercial la data tranziției la IFRS și pentru recunoașterea pierderilor din depreciere care rezultă ca rezultat reportat (sau, în cazul în care IAS 36 prescrie acest lucru, ca surplus din reevaluare). Testarea deprecierei se va baza pe condițiile existente la data tranziției la IFRS.

- (h) La data tranziției la IFRS nu se va efectua nici o altă ajustare a valorii contabile a fondului comercial. De exemplu, entitatea aflată la prima aplicare nu trebuie să retrăteze valoarea contabilă a fondului comercial:
- (i) pentru a exclude cercetarea și dezvoltarea aflate în curs achiziționate în cadrul respectivei combinări de întreprinderi (cu excepția cazului în care activele necorporale conexe îndeplinesc condițiile de recunoaștere în conformitate cu IAS 38 în bilanțul individual al întreprinderii absorbite);
 - (ii) pentru a ajusta amortizarea anterioară a fondului comercial;
 - (iii) pentru a anula ajustările efectuate asupra fondului comercial care nu ar fi autorizate de IAS 22, dar care au fost recunoscute în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare în urma ajustărilor aduse activelor și pasivelor între data combinării între întreprinderi și data tranziției la IFRS.
- (i) În cazul în care entitatea aflată la prima aplicare a recunoscut fondul comercial în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare ca o deducere din capitalul propriu:
- (i) aceasta nu trebuie să recunoască fondul comercial în bilanțul de deschidere în conformitate cu IFRS. De asemenea, ea nu trebuie să transfere fondul comercial respectiv în contul de profit și pierdere, în cazul unei cesiuni a filialei sau al unei deprecierei a investiției în filială;
 - (ii) ajustările care rezultă din rezolvarea ulterioară a unui eveniment neprevăzut care afectează prețul de achiziție sunt recunoscute ca rezultat reportat.
- (j) În conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare, este posibil ca entitatea aflată la prima aplicare să nu fi consolidat o filială achiziționată într-o combinație de întreprinderi anterioară (de exemplu, deoarece societatea-mamă nu a considerat-o ca fiind filială în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare sau nu a întocmit situații financiare consolidate). Entitatea aflată la prima aplicare trebuie să ajusteze valorile contabile ale activelor și ale pasivelor filialei pentru a le aduce la nivelul valorilor impuse de IFRS în bilanțul individual al filialei. Costul estimat al fondului comercial este egal cu diferența, la data tranziției la IFRS, dintre:
- (i) partea aferentă societății-mamă din aceste valori contabile ajustate și
 - (ii) costul, în situațiile financiare individuale ale societății-mamă, al investiției sale în filială.
- (k) Evaluarea intereselor minoritare și a impozitului amânat reiese din evaluarea altor active și pasive. Prin urmare, ajustările activelor și ale pasivelor recunoscute, menționate anterior, afectează interesele minoritare și impozitul amânat.
- B3. Exceptarea privind tratarea combinărilor de întreprinderi anterioare se aplică, de asemenea, achizițiilor anterioare de participații în întreprinderi asociate sau în asocieri în participațiune.
- B4. În plus, data stabilită pentru alineatul B1 se aplică, de asemenea, pentru toate aceste achiziții.

▼ **M1***APENDICELE C***Modificarea altor IFRS**

Modificările din prezentul apendice intră în vigoare pentru situațiile financiare anuale privind exercițiile deschise la 1 ianuarie 2004 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul IFRS pentru un exercițiu anterior, aceste modificări intră în vigoare pentru exercițiul anterior în cauză.

- C1. Prezentul IFRS înlocuiește interpretarea SIC-8 Prima aplicare a IAS ca bază contabilă.
- C2. Prezentul IFRS modifică alineatul (172) litera (h) din IAS 39: Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, după cum urmează:

„(h) în cazul în care o operațiune de securitizare, de transfer sau orice altă operațiune de derecunoaștere a fost angajată înainte de deschiderea exercițiului financiar în cursul căruia se aplică prezentul standard pentru prima dată, modul de recunoaștere a acestei tranzacții nu ar trebui să se modifice retroactiv pentru a fi conform cu dispozițiile prezentului standard. Cu toate acestea, acest lucru nu îl exonerează pe cedent de la obligațiile:

- (i) de a recunoaște toate instrumentele derivate sau alte interese, cum ar fi mandatele de gestiune și pasivele de gestiune, păstrate după această tranzacție și care îndeplinesc condițiile de recunoaștere în conformitate cu prezentul standard sau cu alte IFRS și
- (ii) de a consolida toate entitățile cu scop special controlate de cedent (a se vedea SIC-12 Consolidare – Entități cu scop special).”

▼ **B****INTERPRETAREA SIC-10 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI****Asistența guvernamentală – absența corelațiilor specifice cu activitățile de exploatare**

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente nesemnificative.

Referință: IAS 20, Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor privind asistența guvernamentală.

Aspecte dezbătute

- În anumite țări, asistența guvernamentală acordată întreprinderilor 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 aibă o legătură specifică cu activitățile operaționale ale întreprinderii. Printre exemplele de asistență de acest tip se numără transferurile de resurse de la guverne către întreprinderi care:
 - își desfășoară activitatea într-un anumit sector de activitate;
 - continuă să își desfășoare activitatea în sectoare de activitate privatizate recent sau
 - își încep sau își continuă activitatea în regiuni subdezvoltate.
- Se pune problema dacă o astfel de asistență guvernamentală constituie „subvenție guvernamentală” care intră sub incidența IAS 20 și, prin urmare, dacă va fi contabilizată în conformitate cu IAS 20.

Consens

- Asistența guvernamentală acordată întreprinderilor satisface definiția subvențiilor guvernamentale din IAS 20, chiar și în cazul în care

▼B

condițiile impuse nu au o legătură explicită cu activitățile operaționale ale întreprinderii, cu excepția cerinței de a-și desfășura activitatea în anumite regiuni sau în anumite sectoare de activitate. Prin urmare, astfel de subvenții nu vor fi creditate direct în capitalurile proprii.

Data consensului: ianuarie 1998.

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare la 1 august 1998. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

▼M5**▼B**

INTERPRETAREA SIC-12 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI

Consolidare – entități cu scop special

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente nesemnificative.

Referință: IAS 27, Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale.

Aspecte dezbătute

1. O entitate poate fi constituită pentru a duce la îndeplinire anumite obiective restrânse și bine definite (de exemplu, pentru executarea unui contract de leasing, pentru activități de cercetare și dezvoltare sau pentru securizarea unor active financiare). O astfel de entitate cu scop special („ESS”) poate lua forma unei societăți de capitaluri, a unui trust, a unei societăți în nume colectiv sau a unor entități fără personalitate juridică. ESS sunt constituite deseori cu clauze juridice care impun limite stricte și, uneori, permanente asupra puterii de decizie a consiliului de administrație, a administratorilor sau conducerii ESS. Deseori, clauzele în cauză stipulează că politica de gestionare a activităților curente ale ESS nu pot fi modificate, decât de către fondatorul sau sponsorul său (cu alte cuvinte, ele operează pe „pilot automat”).
2. Sponsorul (sau întreprinderea în numele căreia a fost creată ESS) transferă frecvent active către ESS, obține dreptul de a utiliza activele deținute de ESS sau prestează servicii pentru ESS, în timp ce alte părți („furnizorii de capital”) pot furniza fonduri pentru ESS. O întreprindere care se angajează în tranzacții cu o ESS (de cele mai multe ori fondatorul sau sponsorul) poate, în esență, să controleze ESS.
3. Un interes generator de beneficii deținut într-o ESS poate lua, de exemplu, forma unui instrument de împrumut, a unui instrument de capitaluri proprii, a unui drept de participare, a unui interes rezidual sau a unui contract de leasing. Unele interese generatoare de beneficii pot oferi deținătorului doar o rată a rentabilității fixă sau prestabilită, în timp ce altele conferă deținătorului drepturi sau accesul la alte beneficii economice viitoare rezultate din activitățile ESS. În cele mai multe cazuri, creatorul sau sponsorul (sau întreprinderea în numele căreia a fost creată ESS) deține un interes generator de beneficii semnificativ, chiar dacă nu participă decât cu o mică parte sau deloc la capitalurile proprii ale ESS.
4. IAS 27 prevede consolidarea entităților care sunt controlate de către întreprinderea raportoare. Cu toate acestea, standardul nu conține dispoziții explicite privind consolidarea ESS.
5. Aspectul dezbătut se referă la împrejurările în care o întreprindere va consolida o ESS.
6. Prezenta interpretare nu se aplică planurilor de beneficii ulterioare angajării sau planurilor de compensare prin participare la capitalurile proprii.

▼B

7. Un transfer de active de la o întreprindere către o ESS poate fi considerată ca o vânzare de către întreprindere. Chiar dacă transferul îndeplinește definiția unei vânzări, dispozițiile din IAS 27 și din prezenta interpretare pot însemna că întreprinderea va consolida ESS. Prezenta interpretare nu vizează împrejurările în care întreprinderea va aplica tratamentul contabil aferent unei vânzări sau eliminarea consecințelor unei astfel de vânzări la consolidare.

Consens

8. O ESS va fi consolidată în cazul în care fondul relației dintre o întreprindere și ESS indică faptul că ESS este controlată de către întreprindere.
9. În contextul unei ESS, controlul poate apărea prin predeterminarea activităților sale (operarea pe „pilot automat”) sau în alt fel. Punctul 12 din IAS 27 prevede mai multe împrejurări care determină deținerea controlului chiar în cazurile în care o întreprindere deține jumătate sau mai puțin din drepturile de vot ale altei întreprinderi. În mod similar, controlul poate exista chiar în cazurile în care o întreprindere nu participă decât într-o mică măsură sau deloc la capitalurile proprii ale ESS. Aplicarea conceptului de control prevede, pentru fiecare caz, analizarea în context a tuturor factorilor relevanți.
10. În plus față de situațiile descrise la punctul 12 din IAS 27, următoarele împrejurări, de exemplu, pot indica o relație în care o întreprindere controlează o ESS și, prin urmare, va consolida ESS (apendicele la prezenta interpretare conține dispoziții suplimentare):
- (a) în esență, activitățile ESS sunt conduse în numele întreprinderii, în funcție de necesitățile sale specifice de afaceri, astfel încât întreprinderea să obțină beneficii din activitatea ESS;
 - (b) în esență, întreprinderea are dreptul de decizie pentru a obține majoritatea beneficiilor rezultate din activitatea ESS sau, prin constituirea unui mecanism de „pilot automat”, întreprinderea a delegat dreptul de luare a deciziei;
 - (c) în esență, întreprinderea are dreptul de a obține majoritatea beneficiilor ESS și, prin urmare, poate fi expusă riscurilor aferente activităților ESS sau
 - (d) în esență, întreprinderea își asumă majoritatea riscurilor reziduale sau de proprietate aferente ESS sau activelor sale, pentru a obține beneficii din activitatea acesteia.
11. Predeterminarea activităților curente ale unei ESS de către o întreprindere (sponsorul sau altă parte care deține interese generatoare de beneficii) nu reprezintă tipul de restricție menționate la punctul 13 litera (b) din IAS 27.

Data consensului: iunie 1998.

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioadele anuale financiare care încep la 1 iulie 1999 sau la o dată ulterioară; aplicarea anticipată este încurajată. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

▼M8

Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară

IFRIC

MODIFICAREA IFRIC LA SIC 12

Domeniul de aplicare al SIC 12

Consolidare – Entități cu scop special

TRIMITERI

IAS 19 *Beneficiile angajaților*

IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere*

▼M8IFRS 2 *Plată pe bază de acțiuni*SIC-12 *Consolidare – Entități cu scop special*

CONTEXT

1. Până la intrarea în vigoare a prezentei modificări, SIC-12 exclude din domeniul său de aplicare planurile de beneficii ulterioare perioadei de angajare și planurile de beneficii sub forma participării la capitalurile proprii (SIC-12.6). Până la intrarea în vigoare a IFRS 2, aceste planuri intră în domeniul de aplicare al IAS 19 (modificat în 2002).
2. IFRS 2 se aplică perioadelor anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau la o dată ulterioară. IFRS 2 va modifica IAS 19 prin următoarele:
 - (a) scoaterea din domeniul său de aplicare a beneficiilor angajaților la care se aplică IFRS 2 și
 - (b) îndepărtarea tuturor trimiterilor la beneficiile sub forma participării la capitalurile proprii și la planurile de beneficii sub forma participării la capitalurile proprii.
3. De asemenea, IAS 32 prevede deducerea acțiunilor de trezorerie din capitalurile proprii. La intrarea în vigoare a IFRS 2, acesta va modifica IAS 32 astfel încât să se prevadă că punctele 33 și 34 din IAS 32 (privind acțiunile de trezorerie) se vor aplica acțiunilor de trezorerie achiziționate, vândute, emise sau anulate în raport cu planurile de opțiuni de achiziție de acțiuni ale angajaților, cu planurile de achiziționare de acțiuni ale angajaților și cu alte regimuri de plată pe bază de acțiuni.

ASPECTE

4. Primul aspect abordat de prezenta modificare este includerea planurilor de beneficii prin participarea la capitalurile proprii în domeniul de aplicare al SIC-12.
5. Al doilea aspect abordat de prezenta modificare este excluderea din domeniul de aplicare al SIC-12 a altor planuri de beneficii pe termen lung ale angajaților. Până la intrarea în vigoare a modificării, SIC-12 nu exclude alte planuri de beneficii pe termen lung ale angajaților din domeniul său de aplicare. Cu toate acestea, IAS 19 prevede ca aceste planuri să fie contabilizate într-un mod similar cu contabilizarea planurilor de beneficii ulterioare perioadei de angajare.

MODIFICARE

6. Punctul 6 din SIC-12 se modifică după cum urmează:
Prezenta interpretare nu se aplică planurilor de beneficii ulterioare perioadei de angajare sau altor planuri de beneficii pe termen lung ale angajaților la care se aplică IAS 19.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

7. Entitățile aplică prezenta modificare pentru perioade anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau la o dată ulterioară. În cazul în care o entitate aplică IFRS 2 pentru o perioadă anterioară, prezenta modificare se aplică perioadei respective.

▼B**INTERPRETAREA SIC-13 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI****Entități controlate în comun – contribuții nemonetare ale asociaților**

Punctul 11 din IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu trebuie să fie prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente nesemnificative.

Referință: IAS 31, *Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație* (revizuit 1998).

▼B

Aspecte dezbătute

1. Punctul 39 din IAS 31 (revizuit 1998) se referă atât la contribuții, cât și la vânzările dintre un asociat și o asocieră în participație, după cum urmează: „În cazul în care un asociat aduce active ca aport la o asocieră în participație sau vinde active unei asocieri în participație, recunoașterea unei cote din câștigul sau pierderea din tranzacție trebuie să reflecte fondul tranzacției”. De asemenea, punctul 19 din IAS 31 (revizuit 1998) prevede că „O entitate controlată în comun este o asocieră în participație care presupune constituirea unei companii, a unei societăți în nume colectiv sau a unei alte entități în care fiecare asociat are un interes”. Nu sunt prevăzute dispoziții explicite privind recunoașterea câștigurilor sau a pierderilor rezultate din aporturile de active nemonetare la entitățile controlate în comun („ECC”).
2. Contribuțiile la o ECC sunt transferuri de active realizate de către asociați în schimbul unui interes în capitalurile proprii ale ECC. Astfel de aporturi pot lua diverse forme. Ele pot fi efectuate simultan de către asociați fie la constituirea ECC, fie ulterior. Contraprestația primită de asociat (asociați) în schimbul activelor cu care s-a contribuit ca aport la ECC poate include, de asemenea, numerar sau orice altă contraprestație care nu depinde de viitoarele fluxuri de numerar ale ECC („contraprestație suplimentară”).
3. Aspectele dezbătute sunt următoarele:
 - (a) când proporția adecvată din câștigurile și pierderile aferente unui activ nemonetar adus ca aport la o ECC, în schimbul unui interes în capitalurile proprii ale ECC va fi recunoscută de asociat în contul de profit și pierdere;
 - (b) modul în care contraprestația suplimentară va fi contabilizată de către asociat și
 - (c) modul în care orice câștig sau pierdere nerealizat(ă) este prezentat(ă) în situațiile financiare consolidate ale asociatului.
4. Prezenta interpretare vizează contabilizarea de către asociat a contribuțiilor nemonetare la o ECC în schimbul unui interes în capitalurile proprii ale ECC care este contabilizat utilizând fie metoda punerii în echivalență, fie metoda consolidării proporționale.

Consens

5. Pentru aplicarea punctului 39 din IAS 31 în cazul contribuțiilor nemonetare la o ECC în schimbul unui interes în capitalurile proprii ale ECC, un asociat va recunoaște în contul de profit și pierdere al perioadei proporția dintr-un câștig sau o pierdere care poate fi atribuită intereselor celorlalți asociați, cu excepția cazurilor în care:
 - (a) riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului sau activelor nemonetare cu care s-a contribuit nu au fost transferate către ECC;
 - (b) câștigul sau pierderea aferent(ă) contribuției nemonetare nu poate fi evaluat(ă) în mod credibil sau
 - (c) activele nemonetare aferente contribuției sunt similare cu activele cu care au contribuit ceilalți asociați. Activele nemonetare sunt similare cu cele cu care au contribuit alți asociați în cazul în care au o natură similară, o utilizare similară în același sector de activitate și o valoare justă similară. O contribuție îndeplinește testul de similaritate doar dacă toate activele componente semnificative sunt similare cu cele cu care au contribuit ceilalți asociați.

Dacă se aplică oricare dintre excepțiile prevăzute la literele (a)-(c), câștigul sau pierderea va fi considerată nerealizat(ă) și, prin urmare, nu va fi recunoscut(ă) în contul de profit și pierdere, cu excepția cazurilor în care se aplică, de asemenea, punctul 6.
6. Dacă, în plus față de un interes în capitalurile proprii ale ECC, un asociat primește active monetare și nemonetare care nu sunt similare contribuției sale, asociatul va recunoaște în contul de profit și pierdere o proporție adecvată din câștigul sau pierderea aferent(ă) tranzacției.
7. Câștigurile sau pierderile nerealizate aferente activelor nemonetare cu care s-a contribuit la ECC vor fi eliminate din compensarea activelor de bază în conformitate cu metoda de consolidare proporțională sau în

▼B

compensarea investiției în conformitate cu metoda punerii în echivalență. Astfel de câștiguri sau pierderi nerealizate nu vor fi prezentate în bilanțul consolidat al asociatului drept câștiguri sau pierderi amânate.

Data consensului: iunie 1998.

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioadele anuale financiare care încep la 1 ianuarie 1999 sau la o dată ulterioară; aplicarea anticipată este încurajată. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

▼M5**▼B**

INTERPRETAREA SIC-15 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI

Leasing operațional – stimulente

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente ne semnificative.

Referință: IAS 17, Contracte de leasing (revizuit 1997).

Aspecte dezbătute

1. La negocierea sau renegocierea unui contract de leasing operațional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul. Printre exemplele de astfel de stimulente se numără o plată în numerar către locatar sau rambursarea sau asumarea de către locatar a costurilor locatarului (costuri de reamplasare, modernizări ale bunului care face obiectul contractului de leasing și costurile aferente unui angajament anterior al locatarului privind un alt contract de leasing). Alternativ, se poate conveni o perioadă de grație sau rate reduse pentru perioadele inițiale din durata contractului de leasing.
2. Aspectele dezbătute se referă la modul în care se contabilizează 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 sau reînnoirea unui contract de leasing operațional vor fi recunoscute ca parte integrantă din contra-prestația netă convenită pentru utilizarea activului care face obiectul contractului, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de calendarul plăților.
4. Locatorul va recunoaște costul total al stimulentei ca o diminuare a veniturilor din închiriere, pe toată durata contractului de leasing, prin metoda liniară, cu excepția cazului în care o altă metodă sistematică este mai reprezentativă pentru modul în care se diminuează beneficiile generate de activul care face obiectul contractului.
5. Locatarul va recunoaște beneficiile totale ale stimulentei ca o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, prin metoda liniară, cu excepția cazului în care o altă metodă sistematică este mai reprezentativă pentru modul în care se diminuează beneficiile generate de activul care face obiectul contractului.
6. Costurile suportate de locatar, inclusiv costurile aferente unui contract de leasing anterior (de exemplu, costurile de reziliere a contractului, costurile de reamplasare sau costuri aferente modernizării bunului care face obiectul contractului) vor fi contabilizate de către locatar în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate aplicabile costurilor în cauză, inclusiv costurilor rambursate sub forma unui stimulent.

Data consensului: iunie 1998.

▼B

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare pentru contractele de leasing aplicabile de la 1 ianuarie 1999 sau de ulterior acestei date.

▼M5**▼B**

INTERPRETAREA SIC-21 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI

Impozitul pe profit – recuperarea activelor neamortizabile reevaluate

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente nesemnificative.

Proiectul de interpretare SIC-D21: Impozitul pe profit – antologie, a fost prezentat pentru comentarii în septembrie 1999. Proiectul de interpretare cuprindea atât aspectele dezbătute în prezenta interpretare, cât și aspectele incluse în interpretarea SIC-25: Impozitul pe profit – modificări ale statutului fiscal al unei întreprinderi sau al acționarilor.

Referință: IAS 12, Impozitul pe profit (revizuit 1996).

Aspecte dezbătute

1. În conformitate cu punctul 51 din IAS 12, evaluarea pasivelor și activelor privind impozitul amânat va reflecta consecințele fiscale care ar fi generate de modul în care întreprinderea se așteaptă la data bilanțului să recupereze sau să deconteze valoarea contabilă a activelor și pasivelor fiscale care dau naștere unor diferențe temporare.
2. Punctul 20 din IAS 12 observă faptul că reevaluarea unui activ nu afectează întotdeauna profitul impozabil (pierderile fiscale) în perioada de reevaluare și că baza fiscală a activului ar putea să nu fie ajustată ca urmare a reevaluării. Dacă recuperarea ulterioară a valorii contabile va fi impozabilă, orice diferență dintre valoarea contabilă a activului reevaluat și baza sa fiscală reprezintă o diferență temporară și dă naștere unui pasiv sau unui activ privind impozitul amânat.
3. Aspectul dezbătut se referă la modul de interpretare a termenului „recuperare” în ceea ce privește un activ care nu este amortizat (activ neamortizabil) și care este reevaluat în conformitate cu punctul 29 din IAS 16 (revizuit 1998).
4. Prezenta interpretare se aplică, de asemenea, investițiilor imobiliare care sunt contabilizate la valori reevaluate în conformitate cu punctul 23 litera (b) din IAS 25, dar care ar fi considerate active neamortizabile în cazul în care s-ar aplica IAS 16.

Consens

5. Pasivul sau activul privind impozitul amânat generat de reevaluarea unui activ neamortizabil în conformitate cu punctul 29 din IAS 16 va fi evaluat în funcție de consecințele fiscale care ar fi generate de recuperarea valorii contabile a activului prin vânzare, indiferent de baza utilizată pentru evaluarea valorii contabile a activului în cauză. În consecință, dacă reglementările fiscale specifică o rată de impozitare aplicabilă valorii impozabile derivate din vânzarea unui activ, diferită de rata de impozitare aplicabilă valorii impozabile derivate din utilizarea activului, pentru evaluarea pasivului sau a activului privind impozitul amânat aferent unui activ neamortizabil va fi aplicată prima dintre aceste rate de impozitare.

Data consensului: august 1999.

Data intrării în vigoare: prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

▼M5



INTERPRETAREA SIC-25 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI

Impozitul pe profit – modificări ale statutului fiscal al unei întreprinderi sau al acționarilor

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente ne semnificative.

Proiectul de interpretare SIC-D21, Impozitul pe profit – antologie, a fost prezentat pentru comentarii în septembrie 1999. Proiectul de interpretare cuprindea atât problema dezbătută în prezenta interpretare, cât și problema inclusă în interpretarea SIC-21: Impozitul pe profit – recuperarea activelor neamortizabile reevaluate.

Referință: IAS 12, Impozitul pe profit (revizuit 1996).

Aspecte dezbătute

1. O modificare a statutului fiscal al unei întreprinderi sau al acționarilor săi poate avea consecințe pentru o întreprindere prin majorarea sau diminuarea pasivelor sau activelor sale fiscale. Această situație poate interveni, de exemplu, la cotarea publică a instrumentelor de capitaluri proprii ale unei întreprinderi sau la restructurarea capitalurilor proprii ale unei întreprinderi. Astfel de situații pot interveni, de asemenea, o dată cu mutarea acționarului care deține controlul într-o altă țară. Ca urmare a unui astfel de eveniment, o întreprindere poate fi impozitată diferit; poate, de exemplu, să câștige sau să piardă stimulente fiscale sau poate să fie supusă unei rate de impozitare diferită în viitor.
2. O modificare a statutului fiscal al unei întreprinderi sau al acționarilor săi poate avea un efect imediat asupra pasivelor sau activelor privind impozitul curent ale întreprinderii. Modificarea poate, de asemenea, să majoreze sau să diminueze pasivele și activele privind impozitul amânat recunoscute de întreprindere, în funcție de efectul pe care modificarea statutului fiscal îl are asupra consecințelor fiscale care vor apărea din recuperarea sau decontarea valorii contabile a activelor și pasivelor întreprinderii.
3. Aspectul dezbătut se referă la modul în care o întreprindere contabilizează consecințele fiscale ale unei modificări a statutului său fiscal sau a statutului fiscal al acționarilor săi.

Consens

4. O modificare a statutului fiscal al unei întreprinderi sau al acționarilor săi nu determină majorări sau reduceri ale valorilor recunoscute direct în capitalurile proprii. Consecințele asupra impozitului curent și asupra impozitului amânat ale modificării statutului fiscal vor fi incluse în profitul net sau pierderea netă a perioadei, cu excepția cazului în care consecințele în cauză vizează tranzacții și evenimente care au ca rezultat, în aceeași perioadă sau într-o altă perioadă, creditarea sau debitarea directă a unei sume în valoarea recunoscută a capitalurilor proprii. Consecințele fiscale care privesc modificările valorii recunoscute a capitalurilor proprii, în aceeași perioadă sau într-o altă perioadă (neincluse în profitul net sau pierderea netă), vor fi debitate sau creditate direct în capitalurile proprii.

Data consensului: august 1999

Data intrării în vigoare: prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

▼B**INTERPRETAREA SIC-27 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI****Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing**

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente ne semnificative.

Referințe: IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), IAS 17, Contracte de leasing (revizuit 1997), IAS 18, Venituri din activități curente (revizuit 1993).

Aspecte dezbătute

1. O întreprindere 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 juridică a unui contract de leasing. De exemplu, o întreprindere poate închiria 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, obiectul și condițiile fiecărui acord pot varia semnificativ. În exemplul referitor la contractul de leasing și leaseback este posibil ca acordul să fie încheiat pentru a aduce investitorului un avantaj fiscal care să fie împărțit cu întreprinderea sub forma unui comision, și nu pentru a exprima dreptul de a utiliza un activ.
2. În cazul în care un acord cu un investitor implică forma juridică a unui contract de leasing, aspectele dezbătute sunt următoarele:
 - (a) cum se determină dacă o serie de tranzacții sunt legate între ele și contabilizate ca o singură tranzacție;
 - (b) dacă acordul satisface definiția unui contract de leasing în conformitate cu IAS 17 și, dacă nu,
 - (i) dacă un cont separat de investiții și obligațiile de plată a ratelor de leasing care ar putea exista reprezintă pentru întreprindere active și pasive [a se vedea exemplul de la punctul 2 litera (a) din apendicele A];
 - (ii) cum contabilizează întreprinderea obligațiile rezultate din acord și
 - (iii) cum contabilizează întreprinderea un comision pe care l-ar putea primi de la un investitor.

Consens

3. O serie de tranzacții care implică forma juridică a unui contract de leasing sunt legate între ele și vor fi contabilizate ca o singură tranzacție, în cazul în care efectul economic general nu poate fi înțeles fără a se face referire la întreaga serie de tranzacții. Acesta este, de exemplu, cazul tranzacțiilor în serie care sunt strâns corelate, negociate ca o singură tranzacție și au loc în același timp sau într-o succesiune continuă. (Apendicele A oferă exemple de aplicare a prezentei interpretări.)
4. Contabilitatea va reflecta fondul economic al acordului. Vor fi analizate toate aspectele și implicațiile unui acord, punându-se accentul pe aspectele și implicațiile care au un efect economic.
5. IAS 17 se aplică în cazul în care fondul economic al unui acord include transferul dreptului de a utiliza un activ pentru o perioadă de timp prestabilită. Indicatorii care demonstrează individual că este posibil ca un acord să nu implice, în fond, un contract de leasing în conformitate cu IAS 17 includ (Apendicele B oferă exemple de aplicare a prezentei interpretări):
 - (a) o întreprindere preia toate riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului care face obiectul acordului și bene-

▼B

- ficiază, în mare măsură, de aceleași drepturi de utilizare a activului ca înainte de încheierea acordului;
- (b) motivul principal pentru care s-a încheiat acordul este obținerea unui anumit avantaj fiscal, și nu transferul dreptului de utilizare a unui activ și
- (c) este inclusă o opțiune pentru termenii care fac exercitarea acesteia aproape sigură (de exemplu, o opțiune de cumpărare care poate fi exercitată la un preț semnificativ mai de mare decât valoarea justă estimată pentru momentul în care opțiunea devine exercitabilă).
6. Pentru a stabili dacă, în fond, un cont separat de investiții și obligațiile de plată a ratelor de leasing reprezintă active și pasive ale întreprinderii se vor aplica definițiile și dispozițiile de la punctele 49-64 din Cadrul general. Indicatorii care demonstrează colectiv că, în fond, un cont separat de investiții și obligațiile de plată a ratelor de leasing nu satisfac definiția unui activ, respectiv, a unui pasiv și nu vor fi recunoscute de întreprindere includ:
- (a) întreprinderea 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. Această situație intervine, de exemplu, atunci când 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 ale leasingului să fie stinse din fondurile din contul de investiții, iar întreprinderea nu are posibilitatea să rețină plățile către investitor din contul de investiții;
- (b) întreprinderea este supusă doar unui risc redus de rambursare a valorii integrale a oricărui comision primit de la investitor și, eventual, de a plăti o sumă suplimentară sau, în cazul în care nu a primit un comision, unui risc redus de plată a unei sume pentru stingerea altor obligații (de exemplu, o garanție). Există doar un risc redus de plată în cazul în care, de exemplu, condițiile acordului impun investirea unei sume plătite în avans în active fără risc, care se așteaptă să genereze fluxuri de numerar suficiente pentru a satisface obligațiile de plată a ratelor de leasing și
- (c) singurele fluxuri de numerar preconizate în cadrul acordului, în afară de cele inițiale, de la inițierea acordului, sunt plățile de leasing care sunt acoperite doar din fonduri retrase din contul separat de investiții deschis o dată cu fluxurile inițiale de numerar.
7. Alte obligații din cadrul unui acord, inclusiv orice garanții oferite și orice obligații apărute în cazul rezilierii anticipate a consensului, vor fi contabilizate în conformitate cu IAS 37 sau IAS 39, în funcție de clauzele acordului.
8. Pentru a determina momentul în care un comision este recunoscut ca venit pe care întreprinderea s-ar putea să îl primească, criteriile de la punctul 20 din IAS 18 se aplică faptelor și împrejurărilor fiecărui acord. Vor fi analizați factori cum ar fi dacă există o implicare continuă, sub forma unor obligații de a atinge performanțe viitoare semnificative, necesare pentru a câștiga comisionul, asumarea anumitor riscuri, clauzele oricărui acord de garanție și riscul de rambursare a comisionului. Indicatorii care demonstrează individual că recunoașterea integrală a comisionului ca venit, în momentul în care este încasat, în cazul în care este încasat la începutul acordului, nu este adecvată, includ:
- (a) obligațiile de a îndeplini sau de a nu iniția anumite activități semnificative sunt condiții pentru obținerea comisionului încasat și, în consecință, executarea unui acord irevocabil nu este cel mai semnificativ act impus de acord;
- (b) utilizarea activului este supusă unor limitări care au ca efect practic restricționarea și modificarea semnificativă a capacității întreprinderii de utilizare a activului (de exemplu, de a-l consuma, de a-l vinde sau de a-l depune ca garanție);
- (c) posibilitatea rambursării oricărei proporții din comision și posibilitatea plății unor sume suplimentare nu este redusă. Acest lucru se întâmplă, de exemplu, în cazul în care:
- (i) activul de bază nu este un activ specializat necesar întreprinderii pentru a-și desfășura activitatea și, prin urmare, există posibi-

▼B

litatea ca întreprinderea să plătească o sumă pentru rezilierea anticipată a acordului sau

- (ii) conform clauzelor acordului, întreprinderea este obligată sau are o putere discreționară parțială sau totală de a investi o sumă plătită în avans în active supuse unui nivel de risc mai mare decât nesemnificativ (de exemplu, risc valutar, riscuri privind rata dobânzii sau risc de creditare). În acest caz, riscul ca valoarea investiției să fie insuficientă pentru a satisface obligațiile de plată a ratelor de leasing nu este redus și, prin urmare, este posibil ca întreprinderea să fie nevoită să plătească o anumită sumă.

- 9. Comisionul va fi prezentat în contul de profit și pierdere 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 în conformitate cu IAS 17 vor fi luate în considerare în determinarea prezentării informațiilor adecvate necesare pentru a înțelege acordul și tratamentul contabil adoptat. O întreprindere va prezenta următoarele informații în fiecare perioadă în care există un acord:

(a) o descriere a acordului care să includă:

- (i) activul de bază și orice restricții de utilizare a acestuia;
- (ii) durata și alte clauze semnificative ale acordului;
- (iii) tranzacțiile între care există o legătură, inclusiv orice opțiuni și

(b) tratamentul contabil aplicat oricărui comision primit, suma recunoscută ca venit în cursul perioadei și postul din contul de profit și pierdere în care este inclusă.

- 11. Informațiile prevăzute la punctul 10 din prezenta interpretare vor fi furnizate individual pentru fiecare acord sau cumulativ pentru fiecare clasă de acorduri. O clasă este o grupare de acorduri care au ca obiect active de natură similară (de exemplu, centrale electrice).

Data consensului: februarie 2000.

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

INTERPRETAREA SIC-29 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI

Prezentarea informațiilor – acorduri de concesiune de servicii

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente nesemnificative.

Referință: IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997).

Aspecte dezbătute

- 1. O întreprindere (operatorul concesiunii) poate încheia un acord cu o altă întreprindere (furnizorul concesiunii) pentru a presta servicii care să ofere publicului acces la facilități economice și sociale foarte importante. Furnizorul concesiunii poate fi o întreprindere publică sau privată, inclusiv un organism guvernamental. Printre exemplele de acorduri de concesiune de servicii se numără serviciile de tratare a apei și de alimentare cu apă, autostrăzi, parcări, tuneluri, poduri, aeroporturi și rețele de telecomunicații. Printre exemplele de acorduri care nu sunt acorduri de concesiune de servicii se numără un contract prin care o întreprindere externalizează operarea serviciilor sale interne (de exemplu, cantina angajaților, întreținerea clădirilor și activitățile contabile sau de tehnologie a informațiilor).

▼ B

2. Un acord de concesiune de servicii implică, în general, transferul de la furnizorul concesiunii către operatorul concesiunii pe durata concesiunii:
 - (a) al dreptului de a furniza servicii care oferă publicului acces la facilități economice și sociale foarte importante și
 - (b) în anumite cazuri, dreptul de a utiliza anumite imobilizări corporale și necorporale și/sau active financiare, în schimbul unui angajament al operatorului concesiunii:
 - (a) de a furniza serviciile conform anumitor termeni și condiții pe durata concesiunii și
 - (b) după caz, de a returna la sfârșitul perioadei de concesiune drepturile primite la începutul acestei perioade și/sau dobândite pe parcursul perioadei de concesiune.
3. Caracteristica comună tuturor acordurilor de concesiune de servicii este faptul că operatorul concesiunii primește dreptul, dar își asumă și obligația de a furniza servicii publice.
4. Aspectul dezbătut este ce informații trebuie prezentate în notele la situațiile financiare ale unui operator de concesiune și ale unui furnizor de concesiune.
5. Anumite aspecte și prezentări privind anumite acorduri de concesiune de servicii sunt deja reglementate de standardele internaționale de contabilitate existente (de exemplu, IAS 16 se aplică achizițiilor de imobilizări corporale, IAS 17 se aplică contractelor de leasing pentru active, iar IAS 38 se aplică achizițiilor de active necorporale). Cu toate acestea, un acord de concesiune de servicii poate implica contracte neexecutate (integral) care nu intră sub incidența standardelor internaționale de contabilitate, cu excepția cazului în care sunt contracte oneroase, caz în care se aplică IAS 37. Prin urmare, interpretarea vizează prezentarea informațiilor suplimentare ale acordurilor de concesiune de servicii.

Consens

6. Toate aspectele unui acord de concesiune de servicii vor fi luate în considerare la determinarea prezentărilor adecvate pentru notele la situațiile financiare. Un operator de concesiune și un furnizor de concesiune vor prezenta următoarele informații în fiecare perioadă:
 - (a) o descriere a acordului;
 - (b) clauzele semnificative ale acordului care pot afecta valoarea, calendarul și certitudinea fluxurilor viitoare de numerar (de exemplu, perioada de concesiune, datele de modificare a prețurilor și baza de calcul pentru modificarea sau renegocierea prețului);
 - (c) natura și sfera (de exemplu, cantitatea, perioada de timp sau valoarea, după caz):
 - (i) drepturilor de utilizare a unor activelor specificate;
 - (ii) obligațiilor de a furniza servicii sau a drepturilor de a pretinde furnizarea serviciilor;
 - (iii) obligațiilor de a achiziționa sau a construi imobilizări corporale;
 - (iv) obligațiilor de a furniza anumite active sau dreptul de a primi anumite active la sfârșitul perioadei de concesiune;
 - (v) opțiunilor de reînnoire sau reziliere și
 - (vi) altor drepturi și obligații (de exemplu, revizii generale majore) și
 - (d) modificări ale acordului care intervin pe parcursul perioadei.
7. Informațiile prevăzute la punctul 6 din prezenta interpretare vor fi furnizate individual pentru fiecare acord de concesiune de servicii sau cumulativ pentru fiecare clasă de acorduri de concesiune de servicii. O clasă este o grupare de acorduri de concesiune de servicii care au ca obiect servicii de natură similară (de exemplu, colectarea de taxe, telecomunicații și servicii de tratare a apei).

Data consensului: mai 2001.

▼B

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001.

▼M5**▼B**

INTERPRETAREA SIC-31 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI

Venituri din activități curente – tranzacții barter care au ca obiect servicii de publicitate

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente nesemnificative.

Referință: IAS 18, Venituri din activități curente (revizuit 1993).

Aspecte dezbătute

1. O întreprindere (vânzătorul) poate încheia o tranzacție barter prin care se angajează să furnizeze servicii de publicitate în schimbul primirii unor servicii de publicitate de la clientul său (clientul). Reclamele pot fi afișate pe Internet sau prin postere, pot fi transmise la televiziune sau la radio, pot fi publicate în reviste sau ziare sau prezentate în alt mediu.
2. În anumite cazuri, între întreprinderi nu are loc un schimb de numerar sau alte contraprestații. În alte cazuri, schimbul are ca obiect, de asemenea, valori egale sau aproximativ egale, în numerar sau alte contraprestații.
3. Un vânzător care furnizează servicii de publicitate în cursul activităților sale uzuale recunoaște ca venituri din activități curente, în conformitate cu IAS 18, veniturile generate de o tranzacție barter care are ca obiect servicii de publicitate în cazul în care, printre alte criterii, serviciile tranzacționate sunt diferite (punctul 12 din IAS 18), iar valoarea veniturilor poate fi evaluată credibil [punctul 20 litera (a) din IAS 18]. Prezenta interpretare se aplică exclusiv unui schimb de servicii de publicitate diferite. Un schimb de servicii de publicitate similare nu este o tranzacție care generează venituri din activități curente în conformitate cu IAS 18.
4. Aspectul dezbătut se referă la împrejurările în care un vânzător evaluează în mod credibil veniturile la valoarea justă a serviciilor de publicitate primite sau prestate în cadrul unei tranzacții barter.

Consens

5. Veniturile dintr-o tranzacție barter care are ca obiect servicii de publicitate nu pot fi evaluate în mod credibil la valoarea justă a serviciilor de publicitate primite. Cu toate acestea, un vânzător poate evalua în mod credibil veniturile la valoarea justă a serviciilor de publicitate pe care le prestează în cadrul unei tranzacții barter numai raportat la tranzacții altele decât tranzacții barter care:
 - (a) au ca obiect servicii de publicitate similare cu cele din tranzacția barter;
 - (b) se produc frecvent;
 - (c) reprezintă un număr de tranzacții și o valoare predominantă comparativ cu totalitatea tranzacțiilor de furnizare de servicii de publicitate similare cu cele care fac obiectul tranzacției barter;
 - (d) implică un schimb de numerar și/sau o altă formă de contraprestație (de exemplu, titluri tranzacționabile, active nemonetare și alte servicii), a cărei valoare justă poate fi evaluată credibil și
 - (e) nu sunt încheiate cu același partener contractual ca tranzacția barter.

Data consensului: mai 2001.

▼B

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările politicilor contabile vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute la punctul 46 din IAS 8.

INTERPRETAREA SIC-32 A COMITETULUI PERMANENT PENTRU INTERPRETĂRI

Active necorporale – costurile paginilor web

Punctul 11 din IAS 1, Prezentarea situațiilor financiare (revizuit 1997), prevede că situațiile financiare nu vor fi prezentate ca fiind conforme cu standardele internaționale de contabilitate decât în cazul în care respectă toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă, emisă de Comitetul permanent pentru interpretări. Interpretările SIC nu sunt destinate a fi aplicate unor elemente ne semnificative.

Referință: IAS 38, Active necorporale.

Aspecte dezbătute

1. O întreprindere poate angaja cheltuieli interne pentru dezvoltarea și operarea paginii sale web cu acces intern sau extern. O pagină web concepută pentru acces extern poate fi utilizată în diverse scopuri, cum ar fi promovarea și publicitatea produselor și serviciilor proprii, furnizarea de servicii electronice și vânzarea de produse sau servicii. O pagină web concepută pentru acces intern poate fi utilizată pentru stocarea politicilor companiei și a detaliilor privind clienții și pentru căutarea de informații relevante.
2. Etapele dezvoltării unei pagini web pot fi descrise astfel:
 - (a) planificarea – include realizarea de studii de fezabilitate, definirea obiectivelor și specificațiilor, evaluarea alternativelor și selectarea preferințelor;
 - (b) dezvoltarea aplicației și a infrastructurii – include obținerea unui nume de domeniu, achiziționarea și dezvoltarea componentelor hardware și a programelor de operare, instalarea și testarea aplicațiilor dezvoltate;
 - (c) dezvoltarea conceptului grafic – include conceperea modului de prezentare a paginilor web;
 - (d) dezvoltarea conținutului – include crearea, achiziționarea, pregătirea și încărcarea informațiilor fie sub formă de text, fie grafice, pe pagina web, înainte de finalizarea procesului de dezvoltare a paginii web. Aceste informații pot fi stocate fie în baze separate de date, care sunt integrate în (sau accesate de pe) pagina web, fie codate direct în paginile web.
3. După finalizarea procesului de dezvoltare a unei pagini web, începe etapa de operare. În această etapă, o întreprindere menține și îmbunătățește aplicațiile, infrastructura, conceptul grafic sau conținutul paginii web.
4. La contabilizarea cheltuielilor interne pentru dezvoltarea și operarea propriei pagini web a unei întreprinderi, pentru acces intern sau extern, apar următoarele aspecte:
 - (a) dacă pagina web este un activ necorporal generat intern care intră sub incidența cerințelor din IAS 38 și
 - (b) care este tratamentul contabil adecvat pentru astfel de cheltuieli.
5. Prezenta interpretare nu se aplică cheltuielilor de achiziție, dezvoltare și operare a componentelor hardware (de exemplu, servere web, servere releu, servere de producție și conexiuni Internet) ale unei pagini web. Astfel de cheltuieli sunt contabilizate în conformitate cu IAS 16, imobilizări corporale (revizuit 1998). De asemenea, în cazul în care o întreprindere angajează cheltuieli față de un furnizor de servicii Internet pentru găzduirea paginii web a întreprinderii, cheltuielile în cauză sunt recunoscute drept cheltuieli în conformitate cu punctul 7 din IAS 8 și cu cadrul general, în momentul în care sunt prestate serviciile.
6. IAS 38 nu se aplică activelor necorporale deținute de o întreprindere pentru vânzare în cursul activităților uzuale (a se vedea IAS 2, Stocuri, și IAS 11, Contracte de construcții) sau contractelor de leasing care intră

▼B

sub incidența IAS 17, Contracte de leasing (revizuit 1997). În consecință, prezenta interpretare nu se aplică cheltuielilor de dezvoltare sau de operare a unei pagini web (a unui program de calculator pentru pagini web), care urmează a fi vândută unei alte întreprinderi. În cazul în care o pagină web este închiriată în temeiul unui contract de leasing operațional, locatorul aplică prezenta interpretare. În cazul în care o pagină web este închiriată în temeiul unui contract de leasing financiar, locatarul aplică prezenta interpretare după recunoașterea inițială a activului închiriat.

Consens

7. Pagina web proprie a unei întreprinderi dezvoltată de întreprindere și destinată accesului intern sau extern constituie un activ necorporal generat intern care intră sub incidența cerințelor din IAS 38.
8. O pagină web dezvoltată de întreprindere va fi recunoscută ca activ necorporal dacă și numai dacă o întreprindere poate îndeplini cerințele de la punctul 45 din IAS 38, în plus față de cerințele generale prevăzute la punctul 19 din IAS 38 pentru recunoaștere și evaluarea inițială. În particular, o întreprindere poate îndeplini cerința de a demonstra în ce mod pagina sa web va genera beneficii economice viitoare probabile, în conformitate cu punctul 45 litera (d) din IAS 38, în cazul în care, de exemplu, pagina web poate genera venituri, inclusiv venituri directe prin posibilitatea plasării de comenzi. O întreprindere care a dezvoltat o pagină web exclusiv sau în special pentru promovarea și publicitatea produselor și serviciilor sale nu poate demonstra în ce mod pagina în cauză va genera beneficii economice viitoare probabile și, prin urmare, toate costurile de dezvoltare a unei astfel de pagini web vor fi recunoscute drept cheltuieli în momentul în care sunt angajate.
9. Orice cheltuieli interne de dezvoltare și operare a propriei pagini web a unei întreprinderi vor fi contabilizate în conformitate cu IAS 38. Pentru a determina tratamentul contabil adecvat va fi evaluată natura fiecărei activități pentru care sunt angajate cheltuieli (de exemplu, pregătirea angajaților și întreținerea paginii web), precum și etapa de dezvoltare sau post-dezvoltare a paginii web (apendicele la prezenta interpretare conține dispoziții suplimentare în acest sens). De exemplu:
 - (a) etapa de planificare este similară ca natură cu faza de cercetare prevăzută în punctele 42-44 din IAS 38. Cheltuielile angajate în această etapă vor fi recunoscute atunci când sunt angajate;
 - (b) etapa de dezvoltare a aplicației și a infrastructurii, etapa concepției grafice și etapa de dezvoltare a conținutului, în măsura în care conținutul este dezvoltat în alte scopuri decât pentru promovarea și publicitatea produselor și serviciilor proprii ale unei întreprinderi, sunt similare ca natură cu faza de dezvoltare prevăzută în punctele 45-52 din IAS 38. Cheltuielile angajate în aceste etape vor fi incluse în costul unei pagini web recunoscute ca activ necorporal în conformitate cu punctul 8 din prezenta interpretare, în cazul în care cheltuielile în cauză pot fi atribuite direct sau alocate pe o bază rezonabilă și consecventă pregătirii pentru utilizare a paginii web. De exemplu, cheltuielile pentru achiziționarea sau pregătirea conținutului (cu excepția cazului în care acesta promovează sau face publicitate propriilor produse și servicii ale unei întreprinderi) specific unei pagini web sau cheltuielile angajate pentru a permite utilizarea conținutului (de exemplu, o taxă pentru achiziționarea licenței de reproducere) pe o pagină web vor fi incluse în costurile de dezvoltare doar dacă este îndeplinită această condiție. Cu toate acestea, în conformitate cu punctul 59 din IAS 38, cheltuielile aferente unui activ necorporal care a fost recunoscut inițial drept cheltuieli în situațiile financiare anterioare nu vor fi recunoscute ulterior ca parte a costului activului necorporal în cauză (de exemplu, în cazul în care costurile pentru drepturile de autor au fost amortizate complet, iar conținutul este prezentat, ulterior, pe o pagină web);
 - (c) cheltuielile suportate în etapa de dezvoltare a conținutului, în măsura în care conținutul în cauză este destinat promovării și publicității propriilor produse și servicii ale unei întreprinderi (de exemplu, fotografiile digitale ale produselor), vor fi recunoscute drept cheltuieli în momentul în care sunt angajate în conformitate cu punctul 57 litera (c) din IAS 38. De exemplu, la contabilizarea cheltuielilor pentru servicii profesionale de fotografiere digitală a propriilor produse ale unei întreprinderi și de îmbunătățire a prezentării acestora, cheltuielile vor fi recunoscute pe măsură ce serviciile profesionale sunt

▼ B

furnizate pe parcursul procesului, și nu în momentul afișării fotografiilor digitale pe pagina web;

- (d) etapa de operare începe în momentul în care este finalizată dezvoltarea paginii web. Cheltuielile suportate în această etapă vor fi recunoscute drept cheltuieli în momentul în care sunt angajate, cu excepția cazurilor în care îndeplinesc criteriile de la punctul 60 din IAS 38.

10. O pagină web care este recunoscută ca activ necorporal în conformitate cu punctul 8 din prezenta interpretare va fi evaluată după recunoașterea inițială prin aplicarea cerințelor de la punctele 63-78 din IAS 38. Cea mai bună estimare a duratei de viață utilă a unei pagini web va fi redusă.

Data consensului: mai 2001.

Data intrării în vigoare: prezenta interpretare intră în vigoare la 25 martie 2002. Efectele adoptării prezentei interpretări vor fi contabilizate în conformitate cu cerințele tranzitorii prevăzute în punctele 118-121 din IAS 38. Prin urmare, în cazul în care o pagină web nu îndeplinește criteriile de recunoaștere ca activ necorporal, dar a fost recunoscută anterior ca activ, elementul în cauză va fi derecunoscut de la data intrării în vigoare a prezentei interpretări. În cazul în care există o pagină web, iar costurile pentru dezvoltarea sa îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ necorporal, dar nu au fost recunoscute ca activ, activul necorporal nu va fi recunoscut la data intrării în vigoare a prezentei interpretări. În cazul în care există o pagină web, iar costurile pentru dezvoltarea sa îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ necorporal, au fost recunoscute ca activ și au fost evaluate inițial la cost, valoarea recunoscută inițial este considerată a fi fost determinată corect.

▼ M5**▼ M4****INTERPRETAREA IFRIC 1****Modificări ale pasivelor Existente din lichidare, Restaurare și de Natură Similară**

REFERINȚE

- IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (astfel cum a fost revizuit în 2003)
IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*
IAS 16 *Imobilizări corporale* (astfel cum a fost revizuit în 2003)
IAS 23 *Costurile îndatorării*
IAS 36 *Deprecierea activelor* (astfel cum a fost revizuit în 2004)
IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*

CONTEXT

1. Multe entități au obligații de a demola, lichida și restaura elemente de imobilizări corporale. În cadrul prezentei interpretări, astfel de obligații sunt denumite „pasive din lichidare, restaurare și de natură similară”. În baza IAS 16, costul unui element de imobilizări corporale include estimarea inițială a costurilor de demolare și înlăturare a elementului și de restaurare a zonei în care acesta s-a aflat, obligație pentru care o entitate generează cheltuieli fie la momentul achiziționării elementului, fie ca o consecință a faptului că a utilizat elementul pentru o anumită perioadă de timp în alte scopuri decât producerea de stocuri. IAS 37 conține cerințe privind modul în care se evaluează pasivele din lichidare, restaurare și de natură similară. Prezenta interpretare oferă îndrumări privind modul de contabilizare a efectului modificărilor de evaluare a pasivelor existente din lichidare, restaurare și de natură similară.

DOMENIU DE APLICARE

2. Prezenta interpretare se aplică modificărilor de evaluare a pasivelor existente din lichidare, restaurare sau de natură similară care sunt atât:

▼ M4

(a) recunoscute ca parte a costului unui element de imobilizări corporale în conformitate cu IAS 16

și

(b) recunoscute ca pasive în conformitate cu IAS 37.

Spre exemplu, un pasiv din lichidare, restaurare sau de natură similară poate exista pentru lichidarea unei fabrici, pentru reabilitarea stricăciunilor provocate mediului de industriile extractive sau pentru înlăturarea unor echipamente.

ASPECTE DEZBĂTUTE

3. Prezenta interpretare se ocupă de modul în care este contabilizat efectul următoarelor evenimente care modifică pasivele existente din lichidare, restaurare sau de natură similară:

(a) o modificare în ieșirea estimată a fluxurilor de resurse care încorporează beneficii economice (de exemplu, fluxuri de trezorerie) necesare pentru stingerea obligației;

(b) o modificare în rata de actualizare curentă în funcție de piață în conformitate cu punctul 47 din IAS 37 (aceasta include modificările în valoarea temporală a banilor și riscul specific pasivului)

și

(c) o creștere care reflectă trecerea timpului (numită și desfășurarea actualizării).

CONSENS

4. Modificările pasivelor existente din lichidare, restaurare și de natură similară care apar din modificări ale estimării temporale sau ale valorii ieșirii fluxurilor de resurse care încorporează beneficii economice necesare pentru stingerea obligației sau din modificări ale ratei actualizării sunt contabilizate în conformitate cu punctele 5-7 prevăzute în continuare.

5. În cazul în care activul aferent este evaluat utilizându-se modelul costului:

(a) în baza literei (b), modificările pasivelor sunt adăugate la sau deduse din costul activului aferent în perioada curentă;

(b) valoarea dedusă din costul activului nu depășește valoarea contabilă. În cazul în care o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a activului, excesul este recunoscut imediat în contul de profit și pierderi;

(c) în cazul în care ajustarea duce la o mărire a costului unui activ, entitatea ia în considerare dacă acest lucru este un indiciu că noua valoare contabilă a activului poate să nu fie complet recuperabilă. În cazul în care există un astfel de indiciu, entitatea testează activul pentru depreciere estimându-i valoarea recuperabilă și contabilizează orice pierdere din depreciere în conformitate cu IAS 36.

6. În cazul în care activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării:

(a) modificări ale pasivului modifică surplusul sau deficitul din reevaluare recunoscut anterior pentru acel activ, astfel încât:

(i) o scădere a pasivului [în baza literei (b)] este creditată direct surplusului din reevaluare în capitaluri proprii, însă este recunoscută în contul de profit și pierderi în măsura în care ea reia un deficit din reevaluare al activului care a fost recunoscut anterior în contul de profit și pierderi;

(ii) o creștere a pasivului este recunoscută în contul de profit și pierderi, însă aceasta este debitată direct surplusului din reevaluare în capitaluri 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 pasivului depășește valoarea contabilă care a fost recunoscută atunci când activul a fost înregistrat în baza

▼M4

modelului costului, excesul este recunoscut imediat în contul de profit și pierderi;

- (c) o modificare a pasivului este un indiciu că activul poate necesita o reevaluare pentru a asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care este determinată utilizându-se valoarea justă la data bilanțului. Orice astfel de reevaluare este luată în calcul la determinarea valorilor ce sunt înregistrate în contul de profit și pierderi și în capitalurile proprii în baza literei (a). În cazul în care reevaluarea este necesară, toate activele din acea clasă sunt reevaluate;
 - (d) IAS 1 cere furnizarea informațiilor în situația propriu-zisă a modificărilor în capitalurile proprii pentru fiecare element de venit sau cheltuială recunoscut direct în capitalurile proprii. Pentru conformarea la această cerință, modificarea în surplusul din reevaluare apărută dintr-o modificare a pasivului este identificată separat și prezentată ca atare.
7. Valoarea amortizabilă ajustată a activului este amortizată pe parcursul duratei sale de viață utilă. Prin urmare, o dată ce activul aferent a ajuns la finalul duratei sale de viață utilă, toate modificările ulterioare în pasive sunt recunoscute în contul de profit și pierderi pe măsură ce au loc. Acest lucru se aplică atât în baza modelului costului, cât și în baza modelului reevaluării.
8. Desfășurarea periodică a actualizării este recunoscută în contul de profit și pierderi drept cost de finanțare pe măsură ce are loc. Tratatamentul alternativ permis al capitalizării în baza IAS 23 nu este permis.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

9. O entitate aplică prezenta interpretare pentru perioadele anuale cu începere de la 1 septembrie 2004. Aplicarea anterioară acestei date este încurajată. În cazul în care o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă cu începere înainte de 1 septembrie 2004, entitatea prezintă acest fapt.

TRANZIȚIE

10. Modificările politicilor contabile se contabilizează în conformitate cu cerințele din IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* (*).

(*) Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă începută înainte de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să respecte cerințele versiunii precedente a IAS 8, care a fost intitulată *Profitul net sau pierderile nete ale perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*, cu excepția cazului în care entitatea aplică versiunea revizuită a respectivului standard pentru acea perioadă anterioară.

▼ **M4**

APENDICE

Modificări la IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară*

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale cu începere de la 1 septembrie 2004. În cazul în care o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă anterioară acestei date, respectivele modificări se aplică și pentru acea perioadă.

A1 IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* și documentele însoțitoare se modifică după cum urmează:

La punctul 12 din IFRS, trimiterea la punctele 13-25D se modifică cu 13-25E.

Punctul 13 literele (h) și (i) din IFRS se modifică și se inserează litera (j) după cum urmează:

(h) tranzacții cu plata pe bază de acțiuni (punctele 25B și 25C);

(i) contracte de asigurări (punctele 25D)

și

(j) decomisionarea pasivelor incluse în costul imobilizărilor corporale (punctul 25E).

În IFRS se inserează un nou titlu și punctul 25E după cum urmează:

Modificări ale pasivelor existente din lichidare, restaurare și de natură similară incluse în costul imobilizărilor corporale

25E IFRIC 1 *Modificări ale pasivelor existente din lichidare, restaurare și de natură similară incluse* impune ca modificările specifice ale pasivelor din lichidare, restaurare și de natură similară să fie adăugate la sau deduse din costul activului la care se referă; apoi, valoarea amortizabilă ajustată a activului este amortizată prospectiv pe durata sa de viață utilă rămasă. O entitate care adoptă pentru prima dată un IFRS nu are obligația de a respecta cerințele de modificări ale acestor pasive, care au fost angajate înainte de data tranziției la IFRS-uri. În cazul în care această scutire este utilizată de o entitate care adoptă pentru prima dată un IFRS, acesta:

(a) calculează pasivul de la data tranziției la IFRS-uri în conformitate cu IAS 37;

(b) în măsura în care pasivul intră în domeniul de aplicare al IFRIC 1, estimează suma care a fost inclusă în costul activului în cauză la angajarea pasivului pentru prima dată, actualizând datoria la acea dată utilizând cea mai bună estimare a ratei (ratelor) de actualizare istorice care se aplică respectivului pasiv în perioada intervenită

și

(c) calculează amortizarea acumulată pentru acea sumă de la data tranziției la IFRS-uri, pe baza estimării curente a duratei de viață utile a activului, utilizând politica de amortizare adoptată de entitate în conformitate cu IFRS-urile.

▼ **M7**

INTERPRETAREA IFRIC 2

Acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist și instrumente similare

REFERINȚE

— IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

— IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (astfel cum a fost revizuit în 2003)

▼M7

CONTEXT

1. Entitățile de tip cooperatist și alte entități similare sunt formate din grupuri de persoane în scopul de a satisface nevoi economice sau sociale comune. Legislațiile interne de cele mai multe ori definesc o entitate de tip cooperatist ca fiind o societate care dorește să promoveze progresul economic al membrilor săi prin intermediul unei activități economice comune (principiul autoajutorării). Interesele membrilor într-o entitate de tip cooperatist sunt adeseori caracterizate ca acțiuni ale membrilor, unități ale membrilor sau alte categorii similare, denumite în continuare „acțiunile membrilor”.
2. IAS 32 stabilește principiile pentru clasificarea instrumentelor financiare în pasive financiare sau capitaluri proprii. În special, principiile respective se aplică clasificării instrumentelor care pot fi lichidate de către deținător înainte de scadență care permit deținătorului să vândă instrumentele respective emitentului contra numerar sau alt instrument financiar. Este dificilă aplicarea acestor principii acțiunilor membrilor în entități de tip cooperatist și instrumentelor similare. Unii dintre membrii Consiliului pentru standarde internaționale de contabilitate au solicitat asistență pentru înțelegerea modului în care principiile din IAS 32 se aplică acțiunilor membrilor și instrumentelor similare care au anumite caracteristici, precum și a circumstanțelor în care caracteristicile respective afectează clasificarea în categoria pasivelor sau în cea a capitalurilor proprii.

DOMENIU DE APLICARE

3. Prezenta interpretare se aplică instrumentelor financiare care intră în domeniul de aplicare al IAS 32, inclusiv instrumentelor financiare emise către membrii unor entități de tip cooperatist care pun în evidență participația membrilor în entitate. Prezenta interpretare nu se aplică instrumentelor financiare care se achită sau pot fi achitate în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității.

ASPECTE DEZBĂTUTE

4. Multe instrumente financiare, inclusiv acțiunile membrilor, au caracteristici de capitaluri proprii, inclusiv drepturi de vot și drepturi de a participa la distribuirea dividendelor. Unele instrumente financiare conferă deținătorului dreptul de a cere răscumpărarea lor contra numerarului sau unui alt instrument financiar, dar pot include sau pot fi supuse unor limitări în ceea ce privește posibilitatea de răscumpărare a instrumentelor financiare. Cum ar trebui evaluate acele condiții de răscumpărare pentru a stabili dacă instrumentele financiare ar trebui clasificate drept pasive sau drept capitaluri proprii?

CONSENS

5. Dreptul contractual al deținătorului unui instrument financiar (inclusiv acțiunile membrilor în entități de tip cooperatist) de a solicita răscumpărarea nu necesită, în sine, clasificarea instrumentului financiar ca un pasiv financiar. Mai degrabă, entitatea trebuie să ia în considerare toate clauzele și condițiile instrumentului financiar atunci când determină dacă acesta va fi clasificat ca un pasiv financiar sau ca un element de capitaluri proprii. Clauzele și condițiile respective includ actele cu putere de lege și normele administrative locale relevante, precum și statutul entității în vigoare la data clasificării, dar nu și modificările viitoare preconizate la actele cu putere de lege, normele administrative sau statutul în cauză.
6. Acțiunile membrilor care ar fi clasificate drept capitaluri proprii în cazul în care membrii nu ar avea dreptul de a solicita răscumpărarea lor constituie capitaluri proprii cu condiția să fie îndeplinită oricare dintre condițiile de la punctele 7 și 8. Depozitele la vedere, inclusiv conturile curente, conturile de depozit și contractele similare care apar atunci când membrii acționează în calitate de clienți constituie pasive financiare ale entității.
7. Acțiunile membrilor constituie capitaluri proprii în cazul în care entitatea are un drept necondiționat de a refuza răscumpărarea acțiunilor membrilor.
8. Actele cu putere de lege și normele administrative locale sau statutul entității pot impune diverse tipuri de interdicții asupra răscumpărării

▼M7

acțiunilor membrilor, de exemplu interdicții necondiționate sau interdicții bazate pe criterii de lichiditate. În cazul în care răscumpărarea este interzisă necondiționat prin actele cu putere de lege și normele administrative locale sau prin statutul entității, acțiunile membrilor constituie capitaluri proprii. Cu toate acestea, dispozițiile din actele cu putere de lege și normele administrative locale sau din statutul entității care interzic răscumpărarea numai în cazul în care sunt îndeplinite (sau nu sunt îndeplinite) anumite condiții – cum ar fi restricțiile legate de lichiditate – nu conduc la clasificarea acțiunilor membrilor drept capitaluri proprii.

9. O interdicție necondiționată poate fi absolută, adică toate răscumpărările sunt interzise. O interdicție necondiționată poate fi parțială, adică interzice răscumpărarea acțiunilor membrilor în cazul în care răscumpărarea ar duce la situația în care un număr de acțiuni ale membrilor sau valoarea de capital subscris vărsat din acțiunile membrilor ar scădea sub un nivel specificat. Acțiunile membrilor care depășesc valoarea care face obiectul interdicției de răscumpărare constituie pasive, cu excepția cazului în care entitatea are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea, în conformitate cu mențiunile de la punctul 7. În anumite situații, numărul de acțiuni sau valoarea de capital subscris vărsat care face obiectul unei interdicții de răscumpărare se poate modifica din când în când. O astfel de modificare în interdicția de răscumpărare conduce la un transfer între pasive financiare și capitaluri proprii.
10. La recunoașterea inițială, entitatea trebuie să își evalueze pasivul financiar pentru răscumpărare la valoarea justă. În cazul acțiunilor membrilor care au o caracteristică de răscumpărare, entitatea evaluează valoarea justă a pasivului financiar pentru răscumpărare la o valoare care să nu fie mai mică decât cea mai mare valoare a sumei care trebuie plătită în conformitate cu dispozițiile de răscumpărare din statutul său sau din legislația aplicabilă, actualizată de la prima dată la care suma poate fi cerută spre plată (a se vedea exemplul 3).
11. În conformitate cu cerințele de la punctul 35 din IAS 32, distribuiri instrumentelor de capitaluri proprii către deținători sunt recunoscute direct în capitalurile proprii, fără nici un beneficiu din economia de impozit pe profit. Dobânzile, dividendele și alte venituri care sunt legate de instrumentele financiare clasificate ca pasive financiare sunt cheltuieli, indiferent dacă acele sume plătite sunt caracterizate în mod legal ca fiind dividende, dobânzi sau altele.
12. Apendicele, care face parte integrantă din consens, oferă exemple de aplicare a acestui consens.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

13. Atunci când o modificare în interdicția de răscumpărare conduce la un transfer între pasive financiare și capitaluri proprii, entitatea va furniza informații separat cu privire la valoarea, perioada și motivul transferului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

14. Data intrării în vigoare a prezentei interpretări și dispozițiile privind tranziția la aceasta sunt aceleași cu cele pentru IAS 32 (astfel cum a fost revizuit în 2003). O entitate aplică prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep de la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă care începe înainte de 1 ianuarie 2005, entitatea trebuie să menționeze acest fapt. Prezenta interpretare trebuie aplicată retroactiv.

▼ M7

APENDICE

EXEMPLE DE APLICARE A CONSENSULUI

Prezentul appendice face parte integrantă din interpretare.

- A1 Prezentul appendice detaliază șapte exemple de aplicare a consensului IFRIC. Exemplele nu constituie o listă exhaustivă; sunt posibile și alte situații de fapt. Fiecare exemplu pornește de la ipoteza că nu există alte condiții decât cele detaliate în faptele exemplului care ar necesita clasificarea instrumentului financiar ca pasiv financiar.

**DREPTUL NECONDIȚIONAT DE A REFUZA RĂSCUMPĂRAREA
(punctul 7)**

Exemplul 1

Fapte

- A2 Statutul entității prevede că răscumpărările se pot face la latitudinea entității. Statutul nu furnizează mai multe detalii cu privire la acest fapt și nu impune limite asupra acestei opțiuni. În practica sa anterioară, 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 constituie capitaluri proprii. IAS 32 stabilește principii pentru clasificare care se bazează pe condițiile instrumentului financiar și observă că o practică sau o intenție de a face plăți discreționare nu are drept rezultat clasificarea ca pasiv. Punctul AG26 din IAS 32 prevede:

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 pe definițiile pasivului financiar și ale instrumentului de capitaluri proprii. Atunci când distribuțiile către deținătorii de acțiuni preferențiale, fie ele cumulative sau necumulative, sunt la alegerea emitentului, acțiunile sunt instrumente de capitaluri proprii. Clasificarea unei acțiuni preferențiale ca pasiv financiar sau ca instrument de capitaluri proprii nu este influențată, de exemplu, de:

- (a) o practică anterioară de efectuare a distribuțiilor;
- (b) o intenție de a face distribuții în viitor;
- (c) un potențial impact negativ asupra prețului acțiunilor ordinare ale emitentului în cazul în care nu se realizează distribuțiile (din cauza restricțiilor asupra plății dividendelor pentru acțiunile ordinare în cazul în care nu se plătesc dividende pentru acțiunile preferențiale);
- (d) valoarea rezervelor emitentului;
- (e) previziunea 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

Fapte

- A4 Statutul entității stipulează că răscumpărările se fac doar la latitudinea entității. Cu toate acestea, statutul stipulează, de asemenea, că aprobarea unei solicitări de răscumpărare este automată, cu excepția cazului în care entitatea nu poate să facă plăți fără să încalce reglementările locale privind lichiditățile sau rezervele.

▼ **M7***Clasificare*

A5 Entitatea nu are dreptul necondiționat de a refuza răscumpărarea și acțiunile membrilor constituie un pasiv financiar. Restricțiile descrise anterior se bazează pe capacitatea entității de a-și achita pasivul. Acestea limitează răscumpărările numai în cazul în care nu sunt îndeplinite cerințele privind rezervele sau lichiditatea și aceasta numai până la momentul în care vor fi îndeplinite aceste cerințe. Prin urmare, nu au ca rezultat, în conformitate cu principiile din IAS 32, clasificarea instrumentului financiar drept capitaluri proprii. Punctul AG25 din IAS 32 prevede:

Acțiunile preferențiale pot fi emise cu diferite drepturi aferente. Pentru a determina dacă o acțiune preferențială este un pasiv financiar sau un instrument de capitaluri proprii, emitentul evaluează drepturile speciale aferente acțiunii pentru a vedea dacă prezintă caracteristicile fundamentale ale unui pasiv financiar. De exemplu, o acțiune preferențială care prevede răscumpărarea la o anumită dată sau în orice moment ales de deținător conține un pasiv financiar, deoarece emitentul are obligația de a transfera active financiare deținătorului acțiunii. *Potențiala incapacitate a unui emitent de a onora obligația de răscumpărare a unei acțiuni preferențiale atunci când acest lucru este stipulat în contract, din cauza lipsei de fonduri, a unei restricții reglementare sau a insuficienței profiturilor sau a rezervelor, nu anulează obligația.* [Caracterele cursive au fost adăugate]

INTERDICȚII ÎMPOTRIVA RĂSCUMPĂRĂRII (punctele 8 și 9)

Exemplul 3

Fapte

A6 O entitate de tip cooperatist a emis acțiuni pentru membrii săi la date diferite și pentru valori diferite, în trecut, după cum urmează:

(a) 1 ianuarie 20x1, 100 000 acțiuni la prețul de 10 UM fiecare (1 000 000 UM);

(b) 1 ianuarie 20x2, 100 000 acțiuni la prețul de 20 UM fiecare (încă 2 000 000 UM, astfel încât totalul acțiunilor emise ajunge la 3 000 000 UM).

Acțiunile pot fi răscumpărate, la cerere, la valoarea pentru care au fost emise.

A7 Statutul entității stipulează că răscumpărările cumulative nu pot depăși 20 % din cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor săi care au fost vreodată puse în circulație. La 31 decembrie 20 x2, entitatea are 200 000 de acțiuni în circulație, acesta fiind cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor care au fost vreodată puse în circulație, și nu are nici o acțiune care să fi fost răscumpărată în trecut. La 1 ianuarie 20x3, entitatea își modifică statutul și crește nivelul permis de răscumpărări cumulate la 25 % din cel mai mare număr de acțiuni ale membrilor care au fost vreodată puse în circulație.

Clasificare

Înainte de modificarea statutului

A8 Acțiunile membrilor care depășesc numărul ce face obiectul interdicției de răscumpărare reprezintă pasive financiare. Entitatea de tip cooperatist își evaluează acest pasiv financiar la valoarea justă la recunoașterea inițială. Deoarece aceste acțiuni pot fi răscumpărate la cerere, entitatea de tip cooperatist determină valoarea justă a unor astfel de pasive financiare în conformitate cu cerințele de la punctul 49 din IAS 39, care prevede că „valoarea justă a unui pasiv financiar care are o caracteristică” la vedere „(de exemplu un depozit la vedere) nu este mai mică decât valoarea care poate fi plătită la vedere...”. În consecință, entitatea de tip cooperatist clasifică valoarea maximă de plătit la vedere în conformitate cu dispozițiile privind răscumpărarea ca reprezentând pasive financiare.

A9 La 1 ianuarie 20x1, valoarea maximă care trebuie plătită în conformitate cu dispozițiile privind răscumpărarea este de 20 000 de acțiuni la prețul de 10 UM fiecare și, în consecință, entitatea clasifică cele 200 000 UM

▼M7

drept pasiv financiar și cele 800 000 UM drept capitaluri proprii. Cu toate acestea, la 1 ianuarie 20x2, din cauza noii emisiuni de acțiuni la prețul de 20 UM, valoarea maximă de plătit în conformitate cu dispozițiile privind răscumpărarea crește la 40 000 de acțiuni la prețul de 20 UM fiecare. Emiterea de acțiuni suplimentare la prețul de 20 UM creează un nou pasiv care este evaluat la recunoașterea inițială la valoarea justă. Pasivul după ce aceste acțiuni au fost emise este de 20 % din acțiunile totale emise (200 000), evaluate la 20 UM, deci de 800 000 UM. Aceasta necesită recunoașterea unui pasiv suplimentar de 600 000 UM. În acest exemplu nu este recunoscută nici o pierdere și nici un câștig. În conformitate cu acest lucru, entitatea clasifică acum 800 000 UM ca fiind pasive financiare și 2 200 000 UM ca fiind capitaluri proprii. Acest exemplu presupune că aceste valori nu se modifică între 1 ianuarie 20x1 și 31 decembrie 20x2.

După modificarea statutului

- A10 În urma modificării survenite în statutul său, entității de tip cooperatist i se poate cere acum să răscumpere cel mult 25 % din acțiunile sale în circulație, adică cel mult 50 000 de acțiuni la prețul de 20 UM fiecare. În consecință, la 1 ianuarie 20x3, entitatea de tip cooperatist clasifică ca pasive financiare o valoare de 1 000 000 UM, care reprezintă valoarea maximă de plătit la vedere în conformitate cu dispozițiile privind răscumpărarea, astfel cum sunt stabilite în conformitate cu punctul 49 din IAS 39. Prin urmare, entitatea transferă, la 1 ianuarie 20x3, din categoria capitalurilor proprii în categoria pasivelor financiare o valoare de 200 000 UM, lăsând 2 000 000 UM clasificate ca fiind capitaluri proprii. În acest exemplu, entitatea nu recunoaște nici un câștig și nici o pierdere din transfer.

Exemplul 4

Fapte

- A11 Legislația locală care reglementează activitățile entităților de tip cooperatist sau condițiile din statutul entității interzic unei entități să răscumpere acțiunile membrilor în cazul în care, prin răscumpărarea lor, ar reduce capitalul subscris vărsat din acțiunile membrilor sub 75 % din cea mai mare valoare de capital subscris vărsat din acțiunile membrilor. Cea mai mare valoare pentru o entitate de tip cooperatist dată este de 1 000 000 UM. La data bilanțului, soldul capitalului subscris vărsat este de 900 000 UM.

Clasificare

- A12 În acest caz, 750 000 UM ar fi clasificate drept capitaluri proprii și 150 000 UM ar fi clasificate drept pasive financiare. În plus față de punctele deja citate, punctul 18 litera (b) din IAS 32 prevede că:

... un instrument financiar care conferă deținătorului dreptul de a-l revinde emitentului în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar (un „instrument care poate fi lichidat înainte de scadență”) constituie un pasiv financiar. Acest lucru are loc chiar dacă valoarea în numerar sau în alte active financiare se determină pe baza unui indice sau a unui alt element care poate crește sau descrește ori chiar dacă forma legală a instrumentului care poate fi lichidat înainte de scadență conferă deținătorului dreptul la un interes rezidual în activele unui emitent. Existența unei opțiuni a deținătorului de a vinde înapoi emitentului instrumentul respectiv în schimbul numerarului sau al unui alt activ financiar înseamnă că instrumentul care poate fi lichidat înainte de scadență se încadrează în definiția unui pasiv financiar.

- A13 Interdicția de răscumpărare descrisă în acest exemplu este diferită de restricțiile descrise la punctele 19 și AG25 din IAS 32. Restricțiile respective reprezintă limitări exercitate asupra capacității entității de a plăti suma scadentă pentru un pasiv financiar, cu alte cuvinte ele împiedică plata pasivului numai în cazul în care sunt îndeplinite acele cerințe specificate. Pe de altă parte, acest exemplu descrie o interdicție necondiționată împotriva răscumpărărilor peste o anumită valoare specificată, indiferent de capacitatea entității de a răscumpăra acțiunile membrilor (de exemplu având în vedere resursele sale de numerar, profiturile sau rezervele care pot fi distribuite). De fapt, interdicția împotriva răscumpărării împiedică entitatea să angajeze un pasiv financiar pentru a răscumpăra mai mult decât o valoare specificată de capital subscris

▼M7

vărsat. Prin urmare, partea de acțiuni care face obiectul interdicției de răscumpărare nu constituie un pasiv financiar. În timp ce acțiunile fiecărui membru pot fi răscumpărate individual, o parte a tuturor acțiunilor în circulație nu se poate răscumpăra în alte circumstanțe decât lichidarea entității.

Exemplul 5

Fapte

A14 Faptele din acest exemplu sunt cele care au fost prezentate pentru exemplul 4. În plus, la data bilanțului, cerințele de lichiditate impuse de jurisdicția locală împiedică entitatea să răscumpere vreă 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 cerințe de lichiditate la data bilanțului este acela că entitatea nu poate plăti mai mult de 50 000 UM pentru a răscumpăra acțiunile membrilor.

Clasificare

A15 Ca și în exemplul 4, entitatea clasifică 750 000 UM drept capitaluri proprii și 150 000 UM drept pasive financiare. Aceasta se întâmplă deoarece valoarea clasificată ca pasiv este bazată pe dreptul necondiționat al entității de a refuza răscumpărarea și nu pe restricțiile condiționale care împiedică răscumpărarea numai în cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile de lichiditate sau de altă natură, și aceasta numai până în momentul în care vor fi îndeplinite aceste condiții. În acest caz se aplică dispozițiile de la punctele 19 și AG25 din IAS 32.

Exemplul 6

Fapte

A16 Statutul entității îi interzice să răscumpere acțiunile membrilor, cu excepția valorii încasărilor primite din emisiunea de acțiuni suplimentare pentru către membrii noi sau existenți în timpul ultimilor trei ani. Încasările din emisiunea de acțiuni pentru membri trebuie să fie aplicate 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 UM și nu a fost răscumpărată nici o acțiune a membrilor.

Clasificare

A17 Entitatea clasifică 12 000 UM din acțiunile membrilor ca pasive financiare. În conformitate cu concluziile descrise în exemplul 4, acțiunile membrilor care fac obiectul unei interdicții necondiționate de răscumpărare nu constituie pasive financiare. O astfel de interdicție necondiționată se aplică unei valori egale cu încasările din acțiunile emise înainte de ultimii trei ani și, în consecință, această valoare este clasificată ca fiind capitaluri proprii. Totuși, o valoare egală cu încasările din orice acțiuni emise în ultimii trei ani nu face obiectul unei interdicții necondiționate de răscumpărare. În consecință, încasările din emiterea de acțiuni pentru membri în ultimii trei ani generează pasive financiare până la momentul în care acestea din urmă nu mai sunt disponibile pentru răscumpărarea acțiunilor membrilor. Prin urmare, entitatea are un pasiv financiar egal cu încasările din acțiunile emise în timpul ultimilor trei ani, minus orice răscumpărare în timpul acelei perioade.

Exemplul 7

Fapte

A18 Entitatea este o bancă de tip cooperatist. Legislația locală care reglementează activitățile băncilor de tip cooperatist prevede că cel puțin 50 % din „pasivele neachitate” ale entității (o noțiune definită în reglementări ca incluzând și conturile acțiunilor membrilor) trebuie să fie sub forma capitalului subscris vărsat de către membri. Efectul reglementărilor este de așa natură, încât, dacă toate pasivele neplătite ale băncii de tip cooperatist sunt sub forma acțiunilor membrilor, ea are capacitatea de a le răscumpăra pe toate. La 31 decembrie 20x1, entitatea are pasive neachitate totale în valoare de 200 000 UM, din care 125 000 UM

▼ **M7**

reprezintă conturile acțiunilor membrilor. Clauzele conturilor acțiunilor membrilor permit deținătorului să le răscumpere la cerere și nu există nici o restricție asupra răscumpărării în statutul entității.

Clasificare

A19 În acest exemplu, acțiunile membrilor sunt clasificate ca fiind pasive financiare. Interdicția de răscumpărare este asemănătoare cu restricțiile descrise la punctele 19 și AG25 din IAS 32. Restricția reprezintă o limitare condiționată de capacitatea entității de a plăti valoarea datorată pentru un pasiv financiar, adică se împiedică plata pasivului numai în cazul în care sunt îndeplinite anumite condiții specificate. Mai exact, entității i s-ar putea cere să răscumpere întreaga sumă a acțiunilor membrilor (125 000 UM) în cazul în care și-ar achita toate celelalte pasive ale sale (75 000 UM). În consecință, interdicția de răscumpărare nu împiedică entitatea să angajeze un pasiv financiar pentru a răscumpăra mai mult decât un număr specificat de acțiuni ale membrilor sau o valoare specificată de capital subscris vărsat. Ea permite entității numai să amâne răscumpărarea până când sunt îndeplinite anumite condiții, adică replata altor pasive. Acțiunile membrilor din acest exemplu nu fac obiectul unei interdicții necondiționate de răscumpărare și sunt deci clasificate ca pasive financiare.

▼ **M10****INTERPRETAREA IFRIC 4****Determinarea dacă un acord conține un contract de leasing**

REFERINȚE

IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*

IAS 16 *Imobilizări corporale* (revizuit în 2003)

IAS 17 *Contracte de leasing* (revizuit în 2003)

IAS 38 *Imobilizări necorporale* (revizuit în 2004)

CONTEXT

- O entitate poate încheia un acord care conține o tranzacție sau o serie de tranzacții conexe, care nu ia forma juridică a unui contract de leasing, dar conferă dreptul de a utiliza un activ (de exemplu, un element de imobilizări corporale) în schimbul unei plăți sau al unei serii de plăți. Exemplele de acorduri în care o entitate (furnizorul) poate ceda un astfel de drept de utilizare a unui activ către o altă entitate (cumpărătorul), adesea cu servicii conexe, cuprind:
 - acorduri de externalizare (de exemplu, externalizarea serviciilor de prelucrare a datelor unei entități);
 - acorduri în industria telecomunicațiilor în care furnizorii capacității rețelei încheie contracte pentru a furniza cumpărătorilor drepturile la această capacitate;
 - contracte ferme sau alte contracte similare în care cumpărătorii trebuie să facă plăți specificate fără să se țină seama dacă intră sau nu în posesia produselor sau a serviciilor (de exemplu, un contract ferm pentru a obține toată producția unui furnizor generator de energie).
- Prezenta interpretare oferă îndrumări pentru a se determina dacă astfel de acorduri constituie sau conțin contracte de leasing care ar trebui să fie contabilizate în conformitate cu IAS 17. Ea nu oferă îndrumări pentru determinarea modului în care un astfel de contract de leasing ar trebui să fie clasificat în conformitate cu standardul menționat.
- În unele acorduri, activul de bază care face obiectul contractului de leasing este o parte a unui activ mai mare. Prezenta interpretare nu se ocupă de determinarea momentului în care o parte dintr-un activ mai mare este ea însăși activul de bază în sensul aplicării IAS 17. Fără îndoială, acordurile în care activul de bază reprezintă o unitate de cont fie în conformitate cu IAS 16, fie cu IAS 38 sunt cuprinse în domeniul de aplicare al prezentei interpretări.

▼ M10

DOMENIU DE APLICARE

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

ASPECTE DEZBĂTUTE

5. Problemele tratate în prezenta interpretare sunt:
- (a) cum să se determine dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing în conformitate cu definiția din IAS 17;
 - (b) când se evaluează sau se reevaluează faptul că un acord constituie sau conține un contract de leasing și
 - (c) dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing, cum trebuie să se separe plățile pentru contractul de leasing de plățile pentru orice alte elemente ale acordului.

CONSENS

Determinarea dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing

6. Determinarea dacă un acord constituie sau conține un contract de leasing se bazează pe fondul acordului și necesită o evaluare pentru a se constata dacă:
- (a) executarea acordului depinde de utilizarea unui anumit activ sau a anumitor active (activul) și
 - (b) acordul conferă dreptul de utilizare a activului.

Executarea acordului depinde de utilizarea unui activ specific

7. Deși se poate identifica în mod explicit un activ anume dintr-un acord, acesta nu face obiectul unui contract de leasing dacă executarea acordului nu depinde de utilizarea activului specificat. De exemplu, dacă furnizorul este obligat să livreze o cantitate specificată de bunuri sau servicii și are dreptul și capacitatea de a furniza acele bunuri sau servicii prin utilizarea altor active nespecificate în acord, atunci executarea acordului nu depinde de activul specificat și angajamentul nu conține un contract de leasing. O obligație de garanție care permite sau solicită înlocuirea aceluiași activ sau a unor active similare atunci când activul specificat nu funcționează corect nu exclude tratamentul de leasing. De asemenea, o prevedere contractuală (contingentă sau de altă natură) care să permită sau să solicite furnizorului să înlocuiască alte active pentru orice motiv la sau după o dată specificată nu exclude tratamentul de leasing înainte de data înlocuirii.
8. Un activ a fost specificat implicit dacă, de exemplu, furnizorul deține sau concesiunează un singur activ cu care să îndeplinească obligația și furnizorul nu poate să-și îndeplinească, în mod fezabil sau practicabil din punct de vedere economic, obligația prin utilizarea activelor alternative.

Acordul conferă dreptul de a utiliza activul

9. Un acord conferă dreptul de a utiliza activul dacă acordul conferă cumpărătorului (locatarului) dreptul de a controla utilizarea activului de bază. Dreptul de a controla utilizarea activului de bază este conferit dacă este îndeplinită oricare dintre condițiile de mai jos:
- (a) Cumpărătorul are capacitatea sau dreptul de a utiliza activul sau de a folosi alte persoane pentru utilizarea activului într-un mod pe care îl determină atunci când obține sau controlează mai mult decât o parte nesemnificativă a produsului sau a altei utilități a activului.
 - (b) Cumpărătorul are capacitatea sau dreptul de a controla accesul fizic la activul de bază atunci când obține sau controlează mai mult decât o parte nesemnificativă a produsului sau a altei utilități a activului.

▼ **M10**

- (c) Faptele și circumstanțele indică faptul că este puțin probabil ca una sau mai multe părți, altele decât cumpărătorul, să ia mai mult decât o parte nesemnificativă a produsului sau a altei utilități care va fi produsă sau generată de activ în perioada angajamentului, iar prețul pe care cumpărătorul îl va plăti pentru produs nu este nici fixat contractual per unitate, nici nu este egal cu prețul curent al pieței per unitate de produs în momentul livrării produsului.

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

10. Evaluarea dacă un acord conține un contract de leasing se va face la inițierea acordului, care este data cea mai apropiată dintre următoarele două date, data acordului sau data asumării obligațiilor prin acord de către fiecare parte, pe baza tuturor faptelor și circumstanțelor. Reevaluarea faptului că un acord conține sau nu un contract de leasing după inițierea acordului are loc numai dacă este îndeplinită una dintre condițiile următoare:
- (a) există o modificare a clauzelor contractuale, în afară de cazul în care modificarea reînnoiește sau extinde acordul;
 - (b) părțile sunt de acord cu o opțiune de reînnoire sau de extindere a acordului, în afară de cazul în care termenul reînnoirii sau al extinderii a fost inclus inițial în durata contractului de leasing, în conformitate cu alineatul (4) din IAS 17. Reînnoirea sau extinderea acordului care nu include modificarea nici unei clauze din acordul inițial înainte de sfârșitul termenului angajamentului inițial se evaluează în conformitate cu alineatele (6) – (9) numai cu privire la perioada de reînnoire sau extindere;
 - (c) există o modificare a determinării dacă îndeplinirea depinde de un activ specificat;
 - (d) există o modificare substanțială a activului, de exemplu o modificare fizică importantă a imobilizărilor corporale.
11. Reevaluarea acordului se bazează pe faptele și circumstanțele de la data reevaluării, inclusiv perioada rămasă din acord. Modificările estimărilor (de exemplu valoarea estimată a produsului care trebuie livrat cumpărătorului sau altor cumpărători potențiali) nu împiedică reevaluarea. Dacă un acord este reevaluat și se determină existența unui contract de leasing (sau inexistența acestuia), se va aplica contabilitatea de leasing (sau se va înceta aplicarea acesteia) în următoarele cazuri:
- (a) în cazul (a), (c) sau (d) de la alineatul (10), atunci când are loc modificarea circumstanțelor care generează reevaluarea;
 - (b) în cazul (b) de la alineatul (10), la începutul perioadei de reînnoire sau de extindere.

Separarea plăților pentru contractul de leasing de alte plăți

12. Dacă un acord conține un contract de leasing, părțile acordului vor aplica cerințele IAS 17 pentru elementul de leasing al angajamentului, numai dacă acesta nu este exceptat de la cerințele respective în conformitate cu alineatul (2) din IAS 17. Prin urmare, dacă un acord conține un contract de leasing, acel leasing va fi clasificat ca un leasing financiar sau ca un leasing operațional în conformitate cu alineatele (6) – (19) din IAS 17. Elementele acordului care nu intră sub incidența IAS 17 se contabilizează în conformitate cu alte standarde.
13. În sensul aplicării cerințelor IAS 17, plățile și alte considerente impuse de acord vor fi separate la inițierea acordului sau la reevaluarea acordului, ca aparținând leasingului sau altor elemente, pe baza valorilor lor juste relative. Plățile minime ale contractului de leasing, în conformitate cu definițiile de la alineatul (4) din IAS 17, includ numai plățile pentru leasing (de exemplu dreptul de utilizare a activului) și exclud plățile pentru alte elemente ale acordului (de exemplu serviciile și costul intrărilor).
14. În unele cazuri, separarea plăților pentru leasing de cele pentru alte elemente ale acordului va necesita utilizarea de către cumpărător a unei tehnici de estimare. De exemplu, un cumpărător poate estima plățile pentru contractul de leasing făcând referire la un contract de leasing pentru un activ comparabil care nu conține și alte elemente sau

▼ M10

prin estimarea plăților pentru alte elemente din acord, cu referire la alte contracte comparabile, și apoi prin deducerea acestor plăți din plățile totale efectuate în temeiul acordului.

15. Dacă un cumpărător conchide că este imposibil să separe plățile în mod credibil:
- (a) în cazul unui leasing financiar, va recunoaște un activ și o datorie la o valoare egală cu valoarea justă a activului de bază prevăzut la alineatele (7) și (8) ca fiind obiectul contractului de leasing. În consecință, datoria se va reduce pe măsura efectuării plăților și va fi recunoscută intrarea unei cheltuieli financiare prin utilizarea rata marginală de împrumut a cumpărătorului (*);
 - (b) în cazul unui leasing operațional, se vor trata toate plățile în temeiul acordului ca fiind plăți de leasing, în sensul respectării cerințelor de prezentare din IAS 17, dar:
 - (i) se vor prezenta acele plăți separat de plățile minime de leasing din alte acorduri care nu includ plăți pentru alte elemente în afara leasingului și
 - (ii) se va arăta că plățile prezentate cuprind și plățile pentru alte elemente în afara leasingului din acord.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

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

TRANZIȚIE

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

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

▼ **M10**

APENDICE

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

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

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

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

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

- (i) contracte de asigurări [alineatul (25D)];
- (j) pasive referitoare la lichidare incluse în costul imobilizărilor corporale [alineatul (25E)] și
- (k) contracte de leasing [alineatul (25F)].

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

CONTRACTE DE LEASING

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

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

INTERPRETAREA IFRIC 5 (incluzând un amendament la IAS 39)**Drepturi la interese din fonduri de lichidare, de reconstituire și de reabilitare a mediului**

REFERINȚE

- IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*
- IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*
- IAS 28 *Investiții în entitățile asociate*
- IAS 31 *Interese în asocierile în participație*
- IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*
- IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* (astfel cum a fost revizuit în 2003)
- SIC-12 *Consolidare – Entități cu scop special* (astfel cum a fost revizuit în 2004)

CONTEXT

1. Scopul fondurilor de lichidare, de reconstituire și de reabilitare a mediului, denumite în continuare „fonduri de lichidare” sau „fonduri”, este de a separa activele care să finanțeze, parțial sau în întregime, costurile lichidării unei fabrici (precum o centrală nucleară) sau a unui anumit tip de echipament (precum automobilele) sau costurile generate de reabilitarea mediului (precum corectarea gradului de poluare a apei sau reconstituirea terenului afectat de exploatarea miniere), toate denumite în continuare „lichidări”.
2. Contribuțiile la aceste fonduri pot fi voluntare sau pot fi impuse de reglementări sau prin lege. Fondurile pot avea una dintre următoarele structuri:

▼ **M10**

- (a) fonduri care sunt create de un singur contribuabil pentru a-și finanța propriile obligații de lichidare, fie pentru o anume locație, fie pentru un număr de locații dispersate din punct de vedere geografic;
 - (b) fonduri care sunt create de mai mulți contribuabili pentru a-și finanța obligațiile individuale sau comune de lichidare atunci când contribuabilii au dreptul la rambursarea cheltuielilor de lichidare, până la nivelul contribuției lor plus orice câștig real din fondurile respective, mai puțin partea ce le revine din costurile de administrare a fondurilor. Contribuabilii pot avea obligația de a aduce contribuții suplimentare, de exemplu în cazul în care un alt contribuabil a dat faliment;
 - (c) fonduri care sunt create de mai mulți contribuabili pentru a-și finanța obligațiile individuale sau comune de lichidare atunci când nivelul prevăzut al contribuției este bazat pe activitatea curentă a contribuabilului, iar beneficiul obținut de acel contribuabil se bazează pe activitatea sa trecută. În astfel de cazuri, există o potențială necorelare între valoarea contribuției aduse de un contribuabil (pe baza activității curente) și valoarea realizabilă din fond (pe baza activității trecute).
3. Aceste fonduri au, în general, următoarele trăsături:
- (a) fondul este administrat separat de administratori independenți de active;
 - (b) entitățile (contribuabilii) aduc contribuții fondului, care sunt investite într-o gamă de active care poate include atât titluri de creanță, cât și de capitaluri proprii, și care sunt disponibile pentru a ajuta la plata costurilor de lichidare ale contribuabililor. Administratorii determină modul în care sunt investite contribuțiile ținând seama de constrângerile impuse de documentele statutare ale fondului și de orice legislație sau reglementări aplicabile;
 - (c) contribuabilii au în continuare obligația de a plăti costurile de lichidare. Cu toate acestea, contribuabilii pot obține rambursarea costurilor de lichidare din fond până la echivalarea celui mai mic nivel de costuri de lichidare suportat și a părții care îi revine contribuabilului din activele fondului;
 - (d) contribuabilii pot avea acces restricționat sau pot să nu aibă acces la orice surplus al activelor fondului peste activele utilizate pentru a acoperi costurile de lichidare eligibile.

DOMENIU DE APLICARE

4. Prezenta interpretare se aplică contabilizării, în situațiile financiare ale contribuabilului, a intereselor aferente fondurilor de lichidare care întrunesc ambele caracteristici:
- (a) activele sunt administrate separat (fie prin deținerea lor de către o entitate legală separată, fie ca active separate în cadrul unei alte entități) și
 - (b) dreptul de acces al unui contribuabil la active este limitat.
5. Un interes rezidual într-un fond care se extinde dincolo de dreptul la rambursare, precum dreptul contractual la distribuiri după ce toate lichidările s-au încheiat sau la rularea fondului, poate fi un instrument de capitaluri proprii care intră sub incidența IAS 39 și nu se regăsește în domeniul de aplicare al prezentei interpretări.

ASPECTE DEZBĂTUTE

6. Aspectele abordate în prezenta interpretare sunt:
- (a) modul în care un contribuabil ar trebui să își contabilizeze interesele într-un fond și
 - (b) în situația în care contribuabilul are obligația de a aduce contribuții suplimentare, de exemplu în cazul falimentului unui alt contribuabil, cum se contabilizează aceste contribuții?

▼ M10**CONSENS***Contabilizarea intereselor într-un fond*

7. Contribuabilul va recunoaște obligația sa de a plăti costuri de lichidare drept o datorie și recunoaște participarea sa în fond separat, cu excepția cazului în care nu este obligat să plătească costuri de lichidare, chiar dacă fondul nu plătește.
8. Contribuabilul va determina dacă are control, control comun sau influență semnificativă asupra fondului, ținând seama de IAS 27, IAS 28, IAS 31 și SIC-12. Dacă răspunsul este afirmativ, contribuabilul va contabiliza participarea sa în fond în conformitate cu unul dintre aceste standarde.
9. Dacă un contribuabil nu are control, control comun sau influență semnificativă asupra fondului, acesta va recunoaște dreptul de a primi rambursări din partea fondului ca rambursări efectuate în conformitate cu IAS 37. Rambursarea se va evalua la cea mai mică dintre următoarele valori:
 - (a) valoarea obligației de lichidare recunoscute și
 - (b) partea ce revine contribuabilului din valoarea justă a activelor nete ale fondului care poate fi atribuită contribuabililor.

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

Contabilizarea obligațiilor de a aduce contribuții suplimentare

10. Când un contribuabil are o obligație de a aduce o potențială contribuție suplimentară, de exemplu în cazul falimentului unui alt contribuabil sau dacă valoarea activelor de investiție deținute de fond scade în așa măsură încât ele devin insuficiente pentru a acoperi obligațiile de rambursare ale fondului, această obligație este o datorie contingentă care intră sub incidența IAS 37. Contribuabilul va recunoaște datoria numai dacă este probabil că vor fi aduse contribuții suplimentare.

Prezentarea informațiilor

11. Un contribuabil va prezenta natura participării sale într-un fond, precum și orice restricții privind accesul la activele fondului.
12. Atunci când un contribuabil are obligația de a aduce o contribuție suplimentară potențială care nu este recunoscută drept datorie [a se vedea alineatul (10)], acesta va prezenta informațiile prevăzute la alineatul (86) din IAS 37.
13. Atunci când un contribuabil contabilizează participarea sa la fond în conformitate cu alineatul (9), el va prezenta informațiile prevăzute la alineatul (85) litera (c) din IAS 37.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

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

TRANZIȚIE

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

▼ **M10**

APENDICE

Amendament la IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare

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

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

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

...

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

▼ **M12**

INTERPRETAREA IFRIC 6

Datorii provenite din participarea la o piață specifică – Deșeuri din echipamente electrice și electronice

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*

— IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*

CONTEXT

- (1) Alineatul (17) din IAS 37 definește un eveniment care obligă ca fiind un eveniment trecut care generează o obligație curentă, în cazul în care entitatea căreia îi revine această obligație nu dispune de alternative realiste pentru stingerea acesteia.
- (2) Alineatul (19) din IAS 37 prevede că doar „obligațiile generate de evenimente trecute care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității” sunt recunoscute ca provizioane.
- (3) Intrarea în vigoare a Directivei Uniunii Europene privind deșeurile provenite din echipamente electrice și electronice (DEEE), care reglementează colectarea, tratarea, valorificarea și eliminarea fără pericole a deșeurilor, a ridicat problema privind momentul recunoașterii la datorii a obligației de declasificare a DEEE. Directiva face distincție între deșeurile „noi” și „istorice”, precum și între deșeurile provenite din gospodăriile populației și cele din alte surse. Deșeurile noi se referă la produsele vândute cu începere de la 13 august 2005. Toate echipamentele electrocasnice vândute înainte de acea dată se consideră ca fiind surse de deșeuri istorice în sensul directivei respective.
- (4) În conformitate cu directiva respectivă, costul gestionării deșeurilor provenite de la echipamente electrocasnice istorice ar trebui suportate de producătorii respectivelui tip de echipamente prezenți pe piață în decursul unei perioade care urmează a fi stabilită de legislația în materie a fiecărui stat membru (perioadă de evaluare). Ea prevede că fiecare stat membru pune în aplicare un sistem în cadrul căruia producătorii să contribuie proporțional la acoperirea acestor costuri, „de exemplu, proporțional cu cota lor de piață respectivă pe tipuri de echipamente”.
- (5) Mai mulți termeni utilizați în prezenta interpretare, precum „cotă de piață” și „perioadă de evaluare”, pot fi definiți în mod foarte diferit în legislațiile în domeniu ale statelor membre. De exemplu, durata perioadei de evaluare ar putea fi de un an sau doar de o lună. De asemenea, evaluarea cotei de piață și formulele utilizate pentru calculul obligației pot fi diferite în legislațiile interne ale statelor membre. Totuși, aceste exemple se referă numai la evaluarea datoriei, care nu intră sub incidența prezentei interpretări.

▼ M12

DOMENIU DE APLICARE

- (6) Prezenta interpretare furnizează linii directe privind recunoașterea, în situațiile financiare ale producătorilor, a datorilor asociate gestionării deșeurilor în conformitate cu directiva UE privind DEEE, în ceea ce privește vânzările de echipamente electrocasnice istorice.
- (7) Interpretarea nu se referă nici la deșeurile noi, nici la deșeurile istorice provenite din alte surse decât gospodăriile populației. Datoriile rezultate din gestionarea acestor deșeurii sunt reglementate în mod corespunzător de IAS 37. Cu toate acestea, dacă în legislația națională deșeurile noi provenite din gospodăriile populației sunt tratate în același mod ca și deșeurile istorice provenite din aceste gospodării, principiile interpretării se aplică cu trimitere la ierarhia surselor prevăzută la alineatele (10) – (12) din IAS 8. Această ierarhie se aplică, de asemenea, altor reglementări care impun obligații asemănătoare modelului de atribuire a costurilor prevăzut de directiva europeană.

ASPECTE DEZBĂTUTE

- (8) IFRIC a fost invitat să stabilească, în contextul declasificării DEEE, ce anume constituie eveniment care obligă în conformitate cu alineatul (14) litera (a) din IAS 37 pentru recunoașterea unui provizion pentru costurile gestionării deșeurilor:
- fabricarea sau vânzarea echipamentelor electrocasnice istorice?
 - prezența pe piață în cursul perioadei de evaluare?
 - costurile apărute din cauza activităților de gestionare a deșeurilor?

CONSENS

- (9) Prezența pe piață în cursul perioadei de evaluare constituie un eveniment care obligă în conformitate cu alineatul (14) litera (a) din IAS 37. În consecință, fabricarea sau vânzarea echipamentelor electrocasnice istorice nu dă naștere unei datorii pentru gestionarea deșeurilor provenite din aceste echipamente. Deoarece obligația referitoare la echipamentele electrocasnice istorice este asociată cu prezența pe piață în cursul perioadei de evaluare și nu cu fabricarea și vânzarea produselor care trebuie eliminate, nu există obligație până în momentul în care există o cotă de piață în cursul perioadei de evaluare. De asemenea, evenimentul care obligă poate să nu depindă de perioada în cursul căreia se desfășoară activitățile legate de gestionarea deșeurilor și apar costurile aferente.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

- (10) Entitățile vor aplica prezenta interpretare exercițiilor financiare cu începere de la 1 decembrie 2005. Aplicarea anticipată este încurajată. În cazul în care o entitate aplică interpretarea unui exercițiu financiar cu începere înainte de 1 decembrie 2005, ea va menționa acest fapt.

TRANZIȚIE

- (11) Modificările politicilor contabile se vor efectua în conformitate cu IAS 8.

▼ M13**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*

▼ **M13**

CONTEXT

- 1 Prezenta interpretare oferă indicații privind modul de aplicare a cerințelor IAS 29 la o perioadă de raportare în cursul căreia o entitate identifică ⁽¹⁾ existența hiperinflației în economia monedei sale funcționale, în cazul în care această economie nu era hiperinflaționistă în cursul perioadei anterioare și, prin urmare, entitatea respectivă își retratează situațiile financiare în conformitate cu IAS 29.

PROBLEME

- 2 Problemele abordate în prezenta interpretare sunt următoarele:
- (a) cum ar trebui interpretată cerința „...exprimate în unitatea de măsură curentă la data bilanțului” de la alineatul (8) din IAS 29 în cazul în care o entitate aplică standardul?
 - (b) cum ar trebui să contabilizeze o entitate impozitele amânate de deschidere în situațiile sale financiare retratate?

CONSENS

- 3 În perioada de raportare în care o entitate identifică existența hiperinflației în economia monedei sale funcționale, care nu a fost hiperinflaționistă în perioada anterioară, entitatea aplică cerințele IAS 29 ca și când economia ar fi fost mereu hiperinflaționistă. Prin urmare, în ceea ce privește elementele nemonetare evaluate la costul istoric, bilanțul de deschidere al entității la începutul primei perioade prezentate în situațiile financiare este retratat pentru a reflecta efectul inflației de la data dobândirii activelor și asumării pasivelor până la data bilanțului de închidere al perioadei de raportare. Pentru elementele nemonetare contabilizate în bilanțul de deschidere la valori curente la alte date decât cele ale dobândirii sau asumării, retratarea reflectă, în schimb, efectul inflației de la datele la care au fost determinate aceste valori contabile până la data bilanțului de închidere al perioadei de raportare.
- 4 La data bilanțului de închidere, impozitele amânate sunt contabilizate și evaluate în conformitate cu IAS 12. Cu toate acestea, valorile impozitelor amânate în bilanțul de deschidere pentru perioada de raportare sunt determinate după cum urmează:

- (a) entitatea reevaluează impozitele amânate în conformitate cu IAS 12 după ce a retratat valorile contabile nominale ale elementelor sale nemonetare la data bilanțului de deschidere al perioadei de raportare prin aplicarea unității de măsură de la acea dată;
- (b) impozitele amânate reevaluate în conformitate cu litera (a) sunt retratate pentru a ține seama de schimbarea unității de măsură de la data bilanțului de deschidere al perioadei de raportare până la data bilanțului de închidere al acestei perioade.

Entitatea aplică abordarea de la literele (a) și (b) la retratarea impozitelor amânate din bilanțul 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, toate valorile corespunzătoare din situațiile financiare pentru o perioadă de raportare ulterioară, inclusiv impozitele amânate, sunt retratate prin aplicarea schimbării unității de măsură pentru această perioadă de raportare ulterioară numai situațiilor financiare retratate pentru perioada de raportare anterioară.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

- 6 O entitate aplică prezenta interpretare perioadelor anuale care încep la 1 martie 2006 sau după această dată. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezenta interpretare situațiilor financiare pentru o perioadă care începe înainte de 1 martie 2006, entitatea indică acest lucru.

⁽¹⁾ Identificarea hiperinflației se bazează pe aprecierea de către entitate a criteriilor de la alineatul (3) al IAS 29.

▼ **M14****INTERPRETAREA 8 A IFRIC****Domeniul de aplicare a IFRS 2**

REFERINȚE

— IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*

— IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni*

CONTEXT

1. IFRS 2 se aplică tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni în care entitatea primește sau dobândește bunuri sau servicii. „Bunurile” includ stocuri, consumabile, imobilizări corporale, instalații și echipamente, imobilizări necorporale, precum și active de altă natură decât financiară (IFRS 2, alineatul (5)). În consecință, cu excepția tranzacțiilor specifice excluse din domeniul de aplicare, IFRS 2 se aplică tuturor tranzacțiilor în care entitatea primește active de altă natură decât financiară sau servicii drept plată pentru emisiunea de instrumente de capitaluri proprii. IFRS 2 se aplică, de asemenea, tranzacțiilor în care entitatea contractează elemente de pasiv, cu privire la bunurile sau serviciile primite, care se bazează pe prețul (sau valoarea) acțiunilor sau altor instrumente de capitaluri proprii ale entității.
2. Cu toate acestea, în anumite cazuri poate fi dificil să se demonstreze că bunurile sau serviciile sunt (sau vor fi) primite. De exemplu, o entitate poate acorda acțiuni unei organizații caritabile pe considerent gratuit. De regulă, nu este posibilă identificarea bunurilor sau serviciilor specifice primite în schimbul unei astfel de tranzacții. O situație similară poate apărea în tranzacțiile cu alte părți.
3. IFRS 2 impune ca tranzacțiile în care se fac plăți pe bază de acțiuni către angajați să fie evaluate prin referire la valoarea justă a plăților pe bază de acțiuni respective la data acordării (IFRS 2 alineatul (11) ⁽¹⁾). Prin urmare, entitatea nu este obligată să evalueze în mod direct valoarea justă a serviciilor primite din partea angajaților.
4. Pentru tranzacțiile în care se efectuează plăți pe bază de acțiuni către alte părți decât angajații, IFRS 2 specifică o prezumție care poate fi respinsă conform căreia valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite poate fi estimată în mod fiabil. În aceste situații, IFRS 2 impune ca tranzacția să fie evaluată la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor la data la care entitatea obține bunurile sau la care cealaltă parte prestează serviciile [IFRS 2, alineatul (13)]. Prin urmare, există o prezumție de bază conform căreia entitatea poate identifica bunurile sau serviciile primite de la alte părți decât angajații. De aici rezultă întrebarea dacă IFRS se aplică în absența unor bunuri sau servicii identificabile. De aici rezultă o altă întrebare: în cazul în care entitatea a efectuat o plată pe bază de acțiuni, iar plata primită identificabilă (în cazul în care există) pare mai mică decât valoarea justă a plății pe bază de acțiuni, arată această situație că bunurile sau serviciile au fost primite, deși nu sunt identificate în mod expres, și că, prin urmare, se aplică IFRS 2?
5. Trebuie menționat că expresia „valoarea justă a plății pe bază de acțiuni” se referă la valoarea justă a respectivei plăți pe bază de acțiuni. De exemplu, legislația poate impune unei entități să emită o parte din acțiunile sale către resortisanți ai unei anumite țări, acțiuni care pot fi transferate numai altor resortisanți ai aceleiași țări. O astfel de restricționare a transferului poate afecta valoarea justă a acțiunilor în cauză și, în consecință, acțiunile respective pot avea o valoare justă mai mică decât valoarea justă a unor acțiuni altminteri identice, dar care nu fac obiectul unor asemenea restricții. În această situație, în cazul în care întrebarea de la punctul 4 s-ar referi la acțiunile care fac obiectul unei restricții, expresia „valoarea justă a plății pe bază de acțiuni” s-ar referi la valoarea justă a acțiunilor care fac obiectul unei restricții, nu la valoarea justă a altor acțiuni care nu fac obiectul restricției.

DOMENIUL DE APLICARE

6. IFRS 2 se aplică tranzacțiilor în care o entitate/acționarii unei entități a/au acordat instrumente de capitaluri proprii ⁽²⁾ sau a/au contractat obligația de a

⁽¹⁾ În conformitate cu IFRS 2, toate referirile la angajați includ și alte persoane care prestează servicii similare.

⁽²⁾ Acestea includ instrumentele de capitaluri proprii ale entității, ale companiei-mamă a entității, precum și ale altor entități din același grup cu entitatea.

▼ **M14**

transfera numerar sau alte active pentru sume care se bazează pe prețul (sau valoarea) acțiunilor sau altor instrumente de capitaluri proprii ale entității. Prezentă interpretare se aplică acelor tranzacții în care plata identificabilă primită (sau care va fi primită) de către entitate, inclusiv numerarul și valoarea justă a plăților identificabile de altă natură decât numerarul (în cazul în care există), pare mai mică decât valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate sau a obligației contractate. Cu toate acestea, prezentă interpretare nu se aplică tranzacțiilor excluse din domeniul de aplicare a IFRS 2 în conformitate cu alineatele (3)-(6) din IFRS 2.

PROBLEMĂ

7. Problema tratată în prezenta interpretare este dacă IFRS 2 se aplică în cazul tranzacțiilor în care entitatea nu poate identifica în mod expres toate sau unele din bunurile sau serviciile primite.

CONSENS

8. IFRS 2 se aplică în cazul anumitor tranzacții în care se primesc bunuri sau servicii, precum tranzacțiile în care o entitate primește bunuri sau servicii drept plată pentru instrumente de capitaluri proprii ale entității. Acestea includ tranzacțiile în care entitatea nu poate identifica în mod expres toate sau unele din bunurile sau serviciile primite.
9. 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 IFRS 2. În special, în cazul în care plata identificabilă primită (în cazul în care există) pare mai mică decât valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii acordate sau a pasivului contractat, această circumstanță arată, de regulă, că a fost (sau va fi) primită o altă plată (respectiv bunuri sau servicii neidentificabile).
10. Entitatea evaluează bunurile sau serviciile identificabile primite în conformitate cu IFRS 2.
11. Entitatea evaluează bunurile sau serviciile neidentificabile primite (sau care vor fi primite) ca diferența dintre valoarea justă a plății pe bază de acțiuni și valoarea justă a oricărui bunuri sau servicii identificabile primite (sau care vor fi primite).
12. Entitatea evaluează bunurile sau serviciile neidentificabile care se primesc la data acordării. Cu toate acestea, în cazul tranzacțiilor achitate în numerar, pasivul va fi reevaluat la fiecare dată de raportare până când este achitată.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

13. O entitate aplică prezenta interpretare pentru exercițiile care încep la data de 1 mai 2006 sau ulterior. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care aplică prezenta interpretare pentru o perioadă care începe înainte de 1 mai 2006, entitatea declară acest lucru.

DISPOZIȚII TRANZITORII

14. O entitate aplică prezenta interpretare retroactiv în conformitate cu cerințele IAS 8, sub rezerva dispozițiilor tranzitorii ale IFRS 2.

INTERPRETAREA 9 A IFRIC**Reevaluarea instrumentelor financiare încorporate****REFERINȚE**

- IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*
- IFRS 1 *Prima adoptare a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*
- IFRS 3 *Grupări de întreprinderi*

▼ M14

CONTEXT

1. În IAS 39 alineatul (10), instrumentul financiar încorporat este descris ca fiind un component al unui instrument financiar hibrid (combinat) care include și un contract gazdă nederivat – ceea ce are ca efect că unele fluxuri de numerar ale instrumentului combinat variază în mod similar unui instrument financiar derivat autonom.
2. În IAS 39 alineatul (11), se impune ca instrumentul financiar încorporat să fie separat de contractul gazdă și raportat ca instrument derivat dacă și numai dacă:
 - (a) caracteristicile și riscurile economice ale instrumentului financiar derivat încorporat nu se află în strânsă legătură cu caracteristicile și riscurile economice ale contractului gazdă;
 - (b) un instrument separat având aceiași termeni ca și instrumentul financiar derivat încorporat se conformează definiției instrumentului derivat;
 - (c) instrumentul hibrid (combinat) nu este evaluat la valoarea justă cu modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere (respectiv, nu este separat un instrument financiar derivat care este încorporat într-un activ sau pasiv financiar la valoare justă prin profit sau pierdere).

DOMENIUL DE APLICARE

3. Sub rezerva punctelor 4 și 5 de mai jos, prezenta interpretare se aplică tuturor instrumentelor financiare derivate încorporate cărora li se aplică IAS 39.
4. Prezenta interpretare nu tratează aspectele de reevaluare care decurg din reevaluarea instrumentelor financiare derivate încorporate.
5. Prezenta interpretare nu tratează achiziția de contracte cu instrumente financiare derivate încorporate într-o grupare de întreprinderi, și nici posibila reevaluare a acestora la data achiziției.

PROBLEME

6. IAS 39 impune unei entități, atunci când aceasta devine parte la un contract, să evalueze dacă unele instrumente financiare derivate încorporate incluse în contractul respectiv trebuie separate de contractul gazdă și raportate ca instrumente financiare derivate în conformitate cu standardul. Prezenta interpretare tratează următoarele aspecte:
 - (a) Se impune ca IAS 39 să efectueze o astfel de evaluare numai atunci când entitatea devine parte la un contract sau ca evaluarea să fie revizuită pe parcursul întregii durate a contractului respectiv?
 - (b) Se impune ca entitatea care adoptă IFRS pentru prima dată să facă evaluarea pe baza condițiilor existente atunci când a devenit pentru prima dată parte la un contract sau pe baza acelor condiții care prevalează atunci când adoptă IFRS pentru prima dată?

CONSENS

7. O entitate evaluează dacă un instrument financiar derivat încorporat trebuie separat de contractul gazdă și raportat ca instrument financiar derivat atunci când entitatea devine parte la un contract. Se interzice reevaluarea ulterioară, cu excepția cazului în care apare o modificare a termenilor contractuali care schimbă semnificativ fluxurile de trezorerie care ar fi fost impuse în caz contrar prin contract, caz în care se impune o reevaluare. Entitatea stabilește dacă modificarea fluxurilor de trezorerie este semnificativă prin luarea în considerare a măsurii în care se modifică fluxurile de trezorerie viitoare preconizate asociate cu instrumentul financiar derivat încorporat, contractul gazdă sau ambele, precum și dacă modificarea este semnificativă față de fluxurile de trezorerie preconizate anterior în contract.
8. O entitate care adoptă IFRS pentru prima dată evaluează dacă un instrument financiar derivat încorporat trebuie separat de contractul gazdă și raportat ca

▼ M14

instrument financiar derivat în baza condițiilor existente la ultima dintre următoarele date – data la care entitatea a devenit pentru prima dată parte la contract și data la care se impune o reevaluare în conformitate cu punctul 7.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

9. O entitate aplică prezenta interpretare pentru perioadele anuale care încep la data de 1 iunie 2006 sau ulterior. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care aplică prezenta interpretare pentru o perioadă care începe înainte de 1 iunie 2006, entitatea declară acest lucru. Interpretarea se aplică retroactiv.

▼ M15**INTERPRETAREA IFRIC 10****Raportarea financiară intermediară și deprecierea****TRIMITERI**

- IAS 34 *Raportarea financiară intermediară*
- IAS 36 *Deprecierea activelor*
- IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare*

CONTEXT

1. O entitate trebuie să evalueze deprecierea fondului comercial la data fiecărei raportări, să evalueze investițiile în instrumentele de capitaluri proprii și în activele financiare înregistrate la costul istoric al deprecierei la data fiecărui bilanț și, dacă i se cere, să recunoască orice pierdere rezultată ca urmare a deprecierei la data respectivă, în conformitate cu IAS 36 și IAS 39. Cu toate acestea, cu ocazia unei raportări ulterioare sau la data bilanțului, condițiile s-ar putea schimba într-o asemenea măsură încât pierderea rezultată ca urmare a deprecierei ar fi putut fi redusă sau evitată dacă evaluarea deprecierei ar fi fost realizată numai la acea dată. Prezenta interpretare oferă o orientare pentru a decide dacă astfel de pierderi rezultate ca urmare a deprecierei ar trebui eventual reluate în situațiile financiare la o dată ulterioară.
2. Interpretarea privește interacțiunea dintre cerințele IAS 34 și recunoașterea pierderilor rezultate din deprecierea fondului comercial menționată în IAS 36 și din deprecierea anumitor active financiare menționată în IAS 39, precum și efectele acestei interacțiuni asupra situațiilor financiare intermediare și anuale.

ASPECTE ABORDATE

3. IAS 34 alineatul 28 prevede că o entitate trebuie să aplice aceleași politici contabile în privința situațiilor sale financiare intermediare pe care le aplică în cazul situațiilor financiare anuale. Acesta prevede, de asemenea, că „frecvența raportării realizată de către entitate (anual, semestrial, trimestrial) trebuie să nu aducă atingere măsurării rezultatelor anuale ale acesteia. Pentru a îndeplini acest obiectiv, măsurările efectuate în scopul raportării intermediare se realizează pe o bază anuală actualizată”.
4. IAS 36 alineatul 124 prevede că „O pierdere recunoscută rezultată ca urmare a deprecierei fondului comercial nu poate fi reluată într-o perioadă ulterioară”.
5. IAS 39 alineatul 69 prevede că „pierderile rezultate ca urmare a deprecierei recunoscute în contul de profit și pierderi pentru o investiție într-un instrument de capitaluri proprii clasificat drept disponibil pentru vânzare nu pot fi corectate prin profit sau pierderi”.
6. IAS 39 alineatul 66 prevede că pierderile rezultate ca urmare a deprecierei pentru activele financiare înregistrate la costul istoric (cum ar fi o pierdere rezultată ca urmare a deprecierei unui instrument de capitaluri proprii netranzaționat la bursă care nu este stabilită la valoarea justă, întrucât valoarea sa justă nu poate fi măsurată în mod fiabil) nu ar trebui recuperate.

▼ M15

7. Interpretarea vizează următoarea chestiune:

În condițiile în care pierderea nu ar fi fost recunoscută sau pierderea recunoscută ar fi fost mai redusă, iar evaluarea deprecierii ar fi fost realizată numai la o dată ulterioară a bilanțului, ar mai trebui entitatea respectivă să reia în situații financiare ulterioare pierderile survenite ca urmare a deprecierii recunoscute într-o perioadă intermediară cu privire la fondul comercial și la investițiile în instrumente de capitaluri proprii și în active financiare înregistrate la costul istoric?

CONSENS

8. O entitate nu reia în situațiile sale financiare nicio pierdere rezultată ca urmare a deprecierii, recunoscută într-o perioadă intermediară cu privire la fondul comercial sau la o investiție realizată fie într-un instrument de capitaluri proprii, fie într-un activ financiar, ambele înregistrate la costul istoric.
9. Entitatea nu poate extinde acest consens, prin analogie, asupra altor domenii sau conflicte potențiale între IAS 34 și alte standarde.

DATA EFECTIVĂ A INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

10. Entitățile vizate aplică interpretarea pentru perioade anuale începând cu sau după data de 1 noiembrie 2006. Se recomandă ca interpretarea să fie pusă în aplicare înainte de această dată. În cazul în care o entitate aplică interpretarea pentru o perioadă anterioară datei de 1 noiembrie 2006, trebuie să notifice acest lucru. O entitate aplică interpretarea în privința fondului comercial într-o manieră prospectivă de la data la care a aplicat pentru prima dată IAS 36; în ceea ce privește investițiile în instrumente de capitaluri proprii sau active financiare înregistrate la costul istoric, entitatea aplică interpretarea în mod prospectiv de la data la care entitatea a aplicat pentru prima dată criteriile de măsurare IAS 39.

▼ M16**INTERPRETAREA IFRIC 11****IFRS 2 – Tranzacții de grup și cu acțiuni proprii**

TRIMITERI

- IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*
- IAS 32 *Instrumente financiare: Prezentare*
- IFRS 2 *Contabilitatea decontărilor pe bază de titluri de participare*

ASPECTE ABORDATE

1. Prezenta interpretare vizează două chestiuni. Prima este dacă următoarele tranzacții ar trebui justificate ca tranzacții a căror plată a fost reglată fie prin acțiuni și instrumente de capitaluri proprii, fie în numerar, în conformitate cu cerințele IFRS 2:
- (a) o entitate acordă angajaților săi drepturi la instrumente de capitaluri proprii ale entității (de exemplu, opțiuni de tranzacționare a acțiunilor la un anumit preț în viitor), din care fie alege instrumente de capitaluri proprii (de exemplu, acțiuni proprii), fie este obligată să le achiziționeze de la o altă entitate, pentru a-și îndeplini obligațiile față de angajați; și
 - (b) angajaților unei entități le sunt acordate drepturile la instrumentele de capitaluri proprii ale entității (de exemplu, opțiuni de tranzacționare a acțiunilor la un anumit preț în viitor) fie de către entitatea însăși, fie de către acționarii acesteia, iar acționarii entității furnizează instrumentele de capitaluri proprii necesare.
2. A doua chestiune se referă la modalități de plată pe bază de acțiuni care implică două sau mai multe entități din același grup. De exemplu, angajaților unei sucursale le sunt acordate drepturile la instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă drept mulțumire pentru serviciile aduse sucursalei. În IFRS 2, la alineatul 3, se stabilește că:

În sensul prezentului IFRS, transferul instrumentelor de capitaluri proprii ale unei entități de către acționarii săi către alte părți care au furnizat

▼ **M16**

bunuri sau servicii entității (inclusiv angajaților) sunt tranzacții de plată bazate pe acțiuni, cu excepția situațiilor în care transferul este în mod clar efectuat pentru un scop altul decât plata bunurilor sau a serviciilor oferite entității. *Prezenta se aplică de asemenea la transferul instrumentelor de capitaluri proprii ale societății-mamă a entității sau la instrumentele de capitaluri proprii ale altei entități din același grup cu entitatea, către părți care au furnizat bunuri sau servicii entității.*

Totuși, IFRS 2 nu oferă informații despre cum se justifică astfel de tranzacții în situațiile financiare individuale sau separate ale fiecărei entități din grup.

3. În consecință, a doua chestiune se referă la următoarele modalități de plată bazate pe acțiuni:
 - (a) societatea-mamă acordă angajaților sucursalei sale drepturile la instrumentele sale de capitaluri proprii: societatea-mamă (nu sucursala) are obligația să ofere angajaților sucursalei instrumentele de capitaluri proprii necesare; și
 - (b) o sucursală acordă angajaților săi drepturi la instrumentele de capitaluri proprii ale societății sale mamă: sucursala are obligația să ofere angajaților săi instrumentele de capitaluri proprii necesare.
4. Prezenta interpretare vizează modul în care plățile pe bază de acțiuni definite la alineatul 3 sunt justificate în situațiile financiare ale sucursalei care beneficiază de servicii din partea angajaților.
5. Între o societate-mamă și sucursalele sale poate exista un acord care să ceară sucursalei să recompenseze societatea-mamă pentru punerea la dispoziție de instrumente de capitaluri proprii către angajați. Prezenta interpretare nu stabilește modul de justificare a unei astfel de modalități de plată în interiorul grupului.
6. Prezenta interpretare, deși se concentrează pe tranzacțiile cu angajații, se aplică și la tranzacții de plată similare pe bază de acțiuni cu furnizori de servicii sau bunuri, alții decât angajații.

CONSENS

Modalități de plată pe bază de acțiuni care implică instrumentele de capitaluri proprii ale unei entități (alineatul 1)

7. Tranzacțiile de plată bazate pe acțiuni în care o entitate primește servicii drept mulțumire pentru instrumentele de capitaluri proprii trebuie justificate în registrele contabile ca fiind reglate prin instrumente de capitaluri proprii. Prezenta se aplică indiferent dacă entitatea alege sau este obligată să achiziționeze acele instrumente de capitaluri proprii de la o terță parte pentru a-și îndeplini obligațiile față de angajați conform modalităților de plată pe bază de acțiuni. Prezenta se aplică, de asemenea, indiferent dacă:
 - (a) drepturile angajatului la instrumentele de capitaluri proprii ale entității au fost acordate de către aceasta sau de către acționarul (acționarii) său (săi); sau
 - (b) modalitatea de plată pe bază de acțiuni a fost stabilită de către entitate sau de acționarul (acționarii) său (săi).

MODALITĂȚI DE PLATĂ PE BAZĂ DE ACȚIUNI CARE IMPLICĂ INSTRUMENTELE DE CAPITALURI PROPRII ALE SOCIETĂȚII-MAMĂ

O societate-mamă acordă angajaților sucursalei sale drepturi la instrumentele de capitaluri proprii [alineatul 3 litera (a)].

8. Cu condiția ca modalitatea de plată să fie justificată prin instrumente de capitaluri proprii în situațiile financiare centralizate ale societății-mamă, sucursala evaluează serviciile prestate de angajații săi conform cerințelor aplicabile tranzacțiilor a căror plată a fost reglată prin instrumente de capitaluri proprii pe bază de acțiuni, cu o creștere corespunzătoare recunoscută în capital ca și contribuție din partea societății-mamă.
9. O societate-mamă poate acorda angajaților sucursalelor sale dreptul la instrumentele de capitaluri proprii, condiționat de continuarea furnizării de servicii către grupul respectiv pentru o perioadă specificată. Un angajat al unei sucursale își poate transfera cartea de muncă la o altă sucursală în timpul perioadei specificate de plasare, fără ca drepturile

▼ M16

angajatului la instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă, conform modalității inițiale de plată pe bază de acțiuni, să fie afectate. Fiecare sucursală evaluează serviciile prestate de angajați în funcție de valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii la data la care acele drepturi la instrumentele de capitaluri proprii au fost inițial acordate de societatea-mamă, după cum a fost definit în IFRS 2 anexa A și în funcție de proporția dintre perioadele în care angajatul respectiv a prestat servicii în cadrul fiecărei sucursale și perioada de plasare.

10. În urma unui eventual transfer între entitățile grupului, un astfel de angajat poate să nu reușească să îndeplinească o condiție de plasare alta decât o condiție de piață definită conform IFRS 2 anexa A, de exemplu părăsirea grupului înainte de a termina perioada serviciului. În acest caz, fiecare sucursală ajustează suma admisă anterior în ceea ce privește serviciul primit de la angajat conform principiilor IFRS 2 alineatul 19. Astfel, dacă dreptul la instrumente de capitaluri proprii acordate de societatea-mamă nu se plasează din cauza nereușitei angajatului să îndeplinească o condiție de plasare alta decât o condiție de piață, nu se recunoaște în situațiile financiare ale niciunei sucursale vreo sumă pe bază cumulativă datorată pentru serviciul prestat de acel angajat.

O sucursală acordă angajaților săi dreptul la instrumentele de capitaluri proprii ale societății-mamă [alineatul 3 litera (b)].

11. Sucursala justifică tranzacția cu angajatul său ca fiind reglată în numerar. Prezenta cerință se aplică indiferent de modul în care sucursala obține instrumentele de capitaluri proprii pentru a-și îndeplini obligațiile către angajați.

DATA EFECTIVĂ A INTRĂRII ÎN VIGOARE

12. Prezenta interpretare se aplică de către entități pentru perioade anuale care încep la sau după 1 martie 2007. Aplicarea anterioară este permisă. Dacă o entitate aplică prezenta interpretare pentru o perioadă începând înainte de 1 martie 2007, trebuie să notifice acest lucru.

DISPOZIȚII TRANZITORII

13. Prezenta interpretare se aplică de către entități în conformitate cu IAS 8 și se supune măsurilor tranzitorii prevăzute de IFRS 2.