

**Proiect de expunere
STANDARDUL INTERNAȚIONAL
DE RAPORTARE FINANCIARĂ PENTRU
ÎNTRERPRINDERI MICI ȘI
MIJLOCI**

Termen pentru comentarii până la 1 octombrie 2007

PROIECT DE EXPUNERE FEBRUARIE 2007
IFRS PENTRU IMM-URI

This Exposure Draft of the proposed *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before issued as an IFRS. Comments on the draft standard and its accompanying documents should be sent in writing so as to be received by **1 October 2007**.

Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

IFRSs together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

The IASB, the IASCF, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2007 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF).

ISBN for this part: 9781-905590155

ISBN for complete publication (set of three parts): 9781-905590162

International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards, Interpretations, Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). The approved text of International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards and Interpretations is that issued by the IASB in the English language and copies may be obtained from IASCF. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: publications@iasb.org Internet: <http://www.iasb.org>

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the International Accounting Standards Committee Foundation.



This Romanian translation of the Exposure Draft on Accounting for Small and Medium Sized Entities and related material contained in this publication, was done by CECCAR in Romania for IASCF, and has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Romanian translation is the copyright of IASCF.

The IASB logo/"Hexagon Device", "IASCF Foundation", "eIFRS", "IAS", "IASB", "IAS", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "International Financial Reporting Standards" and "SIC" are Trade Marks of the International Accounting Standards Committee Foundation.

Additional copies of this publication may be obtained from:

**IASCF Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.**

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

PROIECT DE EXPUNERE FEBRUARIE 2007 IFRS PENTRU IMM-URI

Acest Proiect de Expunere al *Standardului Internațional de Raportare Financiară* propus pentru *Întreprinderile Mici și Mijlocii* este publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) doar spre comentarii. Propunerile pot fi modificate în lumina comentariilor primite înainte de emiterea ca IFRS. Comentariile la proiectul de standard și documentele însoțitoare trebuie trimise în scris, astfel încât să fie primite înainte de **1 octombrie 2007**.

Respondenții sunt rugați să trimită comentariile electronic pe site-ul IASB (www.iasb.org), prin secțiunea „Pentru comentarii”.

Toate răspunsurile vor fi publice, doar dacă respondentul nu solicită păstrarea confidențialității. Cu toate acestea, astfel de solicitări nu vor fi acceptate în mod normal decât dacă sunt bine justificate, cum ar fi încrederea comercială.

IFRS-urile împreună cu documentele care le însoțesc sunt emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Marea Britanie.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

IASB, IASCF, autorii și editorii nu acceptă nici o responsabilitate pentru pierderea suportată de către oricare persoană care se comportă sau se abține de la a se comporta în conformitate cu materialul din această publicație, chiar dacă această pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Drept de autor © 2007 Fundația Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASCF)

ISBN pentru această parte: 9781-905590155

ISBN pentru publicarea completă (set cuprinzând trei părți): 9781-905590162

Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Standardele Internaționale de Contabilitate, Interpretările, Proiectele de expunere și alte publicații IASB sunt protejate de dreptul de autor al Fundației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASCF). Textul aprobat al Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, al Standardelor Internaționale de Contabilitate și Interpretărilor, este cel aprobat de către IASB în limba engleză. Puteți obține exemplare din acesta de la IASCF. Vă rugăm să vă adresați, în probleme privind publicațiile și dreptul de autor, la:

Departamentul de Publicații al IASCF, 30 Cannon Street, Londra EC4M 6XH, Marea Britanie.

Telefon: +44 (0)20 7332 2730

Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

Toate drepturile rezervate. Nici o parte din această publicație nu poate fi tradusă, retipărită sau reprodusă sau utilizată în vreo formă, nici în întregime, nici parțial, sau prin vreun mijloc electronic, mecanic sau vreun alt mijloc necunoscut sau inventat după această dată, inclusiv prin fotocopiare și înregistrare, sau prin vreun alt tip de sistem de stocare a informațiilor sau sistem de publicat documentele, fără a obține inițial permisiunea în scris din partea Fundației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Traducerea în română a Proiectului de Expunere privind Contabilitatea Întreprinderilor Mici și Mijlocii și a altor materiale aferente incluse în această publicație a fost efectuată de către CECCAR România pentru IASCF și a fost aprobată de un comitet de revizuire numit de către IASCF. Traducerea în limba română are dreptul de autor al IASCF.



Logo-ul IASB/„Schema Hexagon”, „Fundația IASC”, „eIFRS”, „IAS”, „IASB”, „IASCF”, „IASs”, „IFRIC”, „IFRS”, „IFRSs”, „International Accounting Standards”, „International Financial Reporting Standards” și „SIC” sunt mărci înregistrate ale Federației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

Copii suplimentare ale acestei publicații pot fi obținute de la:
Departamentul de Publicații al Fundației IASC
30 Cannon Street, Etaj 1, Londra EC4M 6XH, Marea Britanie.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org

CUPRINS

INVITAȚIE LA COMENTARII

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE FINANCIARĂ PENTRU ÎNTREPRINDERI MICI ȘI MIJLOCII (IFRS PENTRU IMM-URI)

PREFAȚĂ

1	ARIE DE APLICABILITATE
2	CONCEPTE ȘI PRINCIPII GENERALE
3	PREZENTAREA SITUAȚIEI FINANCIARE
4	BILANȚUL
5	CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
6	SITUAȚIA MODIFICĂRIILOR CAPITALURILOR PROPRII ȘI SITUAȚIA VENITULUI ȘI A REZULTATULUI REPORTAT
7	SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE
8	NOTELE LA SITUAȚIILE FINANCIARE
9	SITUAȚII FINANCIARE INDIVIDUALE ȘI CONSOLIDATE
10	POLITICI CONTABILE, ESTIMĂRI ȘI ERORI
11	ACTIVE FINANCIARE ȘI DATORII FINANCIARE
	Anexa A – Rata dobânzii efective
	Anexa B – Considerații privind evaluarea la valoarea justă
12	STOCURI
13	INVESTIȚII ÎN ENTITĂȚI ASOCIATE
14	INVESTIȚII ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE
15	INVESTIȚII IMOBILIARE
16	IMOBILIZĂRI CORPORALE
17	IMOBILIZĂRILE NECORPORALE, ALTELE DECÂT FONDUL COMERCIAL
18	COMBINĂRI DE ÎNTREPRINDERI ȘI FONDUL COMERCIAL
19	CONTRACTE DE LEASING
20	PROVIZIOANE ȘI CONTINGENTE
	Anexă – Îndrumări privind implementarea Secțiunii 20
21	CAPITALUL PROPRIU
22	VENIT
	Anexă – Exemple de recunoaștere a veniturilor conform principiilor din Secțiunea 22
23	SUBVENȚII GUVERNAMENTALE
24	COSTURILE ÎNDATORĂRII
25	PLATA PE BAZĂ DE ACȚIUNI
26	DEPRECIEREA ACTIVELOR NEFINANCIARE
27	BENEFICIILE ANGAJAȚILOR
28	IMPOZITUL PE PROFIT
29	RAPORTAREA FINANCIARĂ ÎN ECONOMIILE HIPERINFLAȚIONISTE
30	CONVERSIA VALUTARĂ
31	RAPORTAREA PE SEGMENTE
32	EVENIMENTE ULTERIOARE SFÂRȘITULUI PERIOADEI DE RAPORTARE
33	PREZENTAREA INFORMAȚIILOR PRIVIND PĂRȚILE AFILIATE
34	REZULTATE PE ACȚIUNE
35	INDUSTRII SPECIALIZATE
36	OPERAȚIUNI ÎNTRERUPTUTE ȘI ACTIVE DEȚINUTE PENTRU VÂNZARE
37	RAPORTAREA FINANCIARĂ INTERIMARĂ

38 Tranziția la *IFRS* pentru IMM
GLOSAR

TABELUL DE CONCORDANȚĂ

Baza pentru concluzii (a se vedea broșura separată)

Ghid de implementare:

situații financiare ilustrative și liste de verificare (a se vedea broșura separată).

Invitație la comentarii

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate face o invitație la comentarii cu privire la orice aspect din Proiectul de expunere privind propunerea sa de *Standard Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM)*. Sunt binevenite în special răspunsurile la întrebările de mai jos. Comentariile sunt foarte utile dacă indică paragraful exact sau grupul de paragrafe la care fac trimitere, dacă ele cuprind o explicație clară și, atunci când este cazul, dacă oferă o sugestie de formulare alternativă.

Comentariile trebuie înaintate în scris astfel încât să fie recepționate nu mai târziu de **1 octombrie 2007**.

Întrebarea 1 – Document de sine stătător

Atunci când a decis cu privire la conținutul standardului IFRS pentru IMM propus, IASB s-a concentrat asupra tipurilor de tranzacții și altor evenimente și condiții care se întâlnesc, de obicei, în cazul IMM-urilor cu aproximativ 50 de angajați. Pentru astfel de entități, IFRS-ul propus se dorește a fi un document de sine-stătător, cu trimiteri la IFRS-urile complete.

Având în vedere acest document de sine-stătător, există tranzacții suplimentare, alte evenimente sau condiții care trebuie acoperite de standardul propus pentru a-l face cât mai cuprinzător? Și invers, există îndrumări în proiectul de standard care ar trebui eliminate deoarece este puțin probabil ca ele să fie relevante pentru niște IMM-uri tipice care au aproximativ 50 de angajați?

Întrebarea 2 – Simplificări aduse recunoașterii și evaluării adoptate de către Consiliu

Proiectul de *IFRS pentru IMM* a fost elaborat prin:

- a) extragerea conceptelor fundamentale din *Cadrul general* al IFRS, a principiilor și îndrumărilor obligatorii din corpul complet de standarde (inclusiv Interpretările) și
- b) analiza modificărilor care sunt adecvate în lumina necesităților utilizatorilor și a considerațiilor cost-beneficiu.

Paragrafele BC70-BC93 din Baza pentru concluzii descriu simplificările principiilor de recunoaștere și evaluare cuprinse în IFRS care au fost făcute în propunerea de *IFRS pentru IMM*, explicându-se raționamentul Consiliului.

Există și alte simplificări ale recunoașterii și evaluării pe care Consiliul ar trebui să le aibă în vedere? Atunci când răspundeți, menționați:

- a) Tranzacțiile specifice, alte evenimente sau condiții care generează o anumită problemă de recunoaștere și evaluare pentru IMM-uri, conform IFRS-urilor.
- b) De ce este aceasta o problemă; Și
- c) Cum poate fi soluționată această problemă.

Întrebarea 3 – Simplificările recunoașterii și evaluării pe care Consiliul le-a analizat, dar pe care nu le-a și adoptat

Paragrafele BC94-BC107 identifică unele simplificări ale recunoașterii și evaluării pe care Consiliul le-a analizat, dar pe care a decis să nu le adopte, din motivele menționate.

Ar trebui Consiliul să reanalizeze aceste aspecte și dacă da, de ce?

Întrebarea 4 – Dacă toate opțiunile privind politicile contabile din IFRS complet trebuie să fie disponibile pentru IMM-uri

Proiectul de *IFRS pentru IMM* propune ca opțiunile privind politicile contabile disponibile conform IFRS trebuie, în general, disponibile pentru IMM-uri. Așa cum se explică mai detaliat în paragrafele BC108-BC115 din Baza pentru Concluzii, Consiliul a concluzionat că, dacă se interzice IMM-urilor să utilizeze o opțiune a politicilor contabile care este disponibilă pentru entitățile care utilizează IFRS-urile complete, comparabilitatea dintre IMM-uri și entitățile care aplică IFRS complet poate fi afectată. În același timp, Consiliul a recunoscut că majoritatea IMM-urilor preferă probabil opțiunea mai simplă din *IFRS pentru IMM* propus. Prin urmare, Consiliul a concluzionat că în șase cazuri în care IFRS-urile complete permit opțiunile politicilor contabile, *IFRS pentru IMM* ar trebui să includă doar o opțiune mai simplă, iar cealaltă opțiune / celelalte opțiuni (mai complexă/e) ar trebui să fie disponibile pentru IMM-uri prin trimitere la IFRS-urile complete.

Sunteți de acord cu concluziile Consiliului în privința căror opțiuni sunt mai adecvate pentru IMM-uri? Dacă nu, pe care ați modifica-o și de ce?

Ar trebui ca vreuna din aceste opțiuni care vor fi disponibile pentru IMM-uri prin trimitere la IFRS-urile complete să fie eliminate din proiectul de *IFRS pentru IMM* și dacă da, de ce?

Întrebarea 5 – Costurile îndatorării

IAS 23 Costurile îndatorării permite, în prezent, entităților de a alege fie modelul cheltuirii, fie modelul capitalizării pentru a contabiliza toate costurile sale cu îndatorarea. În mai 2006, IASB a publicat un Proiect de expunere care propunea amendarea lui IAS 23 pentru a interzice modelul cheltuirii și pentru a solicita modelul capitalizării. Secțiunea 24 Costurile îndatorării din IFRS pentru IMM propune să se permită IMM-urilor să aleagă fie modelul cheltuirii, fie modelul capitalizării.

Sunteți de acord sau nu cu propunerea de a permite IMM-urilor să aleagă fie modelul cheltuirii, fie modelul capitalizării pentru costurile îndatorării și de ce?

Întrebarea 6 – Aspecte care nu au fost abordate în IFRS pentru IMM propus

Unele aspecte tratate în cadrul IFRS –urilor complete sunt omise în proiectul de *IFRS pentru IMM* deoarece Consiliul consideră că este puțin probabil ca IMM-urile tipice să se confrunte cu astfel de tranzacții sau condiții. Aceste aspecte sunt discutate în paragrafele BC57-BC65 din Baza pentru concluzii. Prin trimitere, proiectul de standard solicită ca IMM-urile care efectuează astfel de tranzacții să respecte IFRS-urile complete relevante.

Trebuie ca astfel de aspecte să fie omise din *IFRS pentru IMM* și să fie înlocuite de o trimitere? Dacă da, care dintre ele și de ce?

Întrebarea 7 – referințe generale la IFRS-urile complete

Așa cum s-a menționat și la Întrebarea 1, se intenționează ca *IFRS pentru IMM* să fie un document de sine stătător pentru IMM-urile tipice. El cuprinde trimiteri la anumite IFRS-uri complete pentru anumite circumstanțe, inclusiv în cazul opțiunilor privind politicile contabile la care se face referire la Întrebarea 4 și aspectele omise menționate la Întrebarea 96. Pentru alte tranzacții, evenimente sau condiții care nu sunt abordate în mod precis în *IFRS pentru IMM*, paragrafele

10.2-10.4 propun cerințe privind modul în care conducerea IMM-urilor poate decide asupra contabilității care este adecvată. Conform acestor paragrafe, nu este obligatoriu ca IMM-urile să se raporteze la IFRS-urile complete pentru îndrumări.

Sunt adecvate cerințele din paragrafele 10.2-10.4, luate în considerare împreună cu trimiterile explicite din anumite IFRS-uri în anumite circumstanțe? De ce sau de ce nu?

Întrebarea 8 – caracterul adecvat al îndrumărilor

Proiectul *IFRS pentru IMM* este însoțit de unele îndrumări pentru implementare, în special de un set complet de situații financiare ilustrative și o listă de verificare. O mare parte din îndrumările care se regăsesc în IFRS –urile complete nu sunt incluse. În consecință, pot fi necesare îndrumări suplimentare, ajustate special în funcție de necesitățile IMM-urilor care aplică IFRS-urile propuse.

Există domenii specifice pentru care este probabil ca IMM-urile să necesite îndrumări suplimentare? Care sunt acestea și de ce?

Întrebarea 9 - caracterul adecvat al prezentărilor

Fiecare secțiune din proiectul IFRS pentru IMM include cerințe privind prezentarea. Aceste cerințe sunt rezumate în lista de verificare care face parte din proiectul de ghid de implementare *Situații financiare ilustrative și liste de verificare*.

Există prezentări care nu sunt propuse pe care Consiliul ar trebui să le solicite IMM-urilor? Dacă da, care sunt acestea și de ce? Dimpotrivă, considerați că vreuna dintre cerințele propuse nu ar trebui să fie impusă IMM-urilor? Dacă da, care dintre ele și de ce?

Întrebarea 10 – Îndrumări tranzitorii

Secțiunea 38 *Tranziția la IFRS pentru IMM* furnizează îndrumări tranzitorii pentru IMM-urile care trec (a) de la GAAP-urile naționale la *IFRS pentru IMM* și (b) de la IFRS-urile complete la *IFRS pentru IMM*.

Considerați că aceste îndrumări sunt adecvate. Dacă nu, cum pot fi ele îmbunătățite?

Întrebarea 11 – actualizarea *IFRS pentru IMM*

Consiliul preconizează să publice un proiect de expunere complet care să cuprindă amendamentele propuse la *IFRS pentru IMM* aproximativ o dată pe an. În elaborarea unor astfel de proiecte de expunere, Consiliul preconizează să analizeze IFRS-uri noi și amendate care au fost adoptate în anii anteriori, precum și aspecte specifice care au fost aduse în atenția sa cu privire la posibilele amendamente la *IFRS pentru IMM*. În aceste cazuri, Consiliul poate identifica o problemă pentru care amendarea *IFRS pentru IMM* poate necesita să fie considerată mai devreme decât ciclul normal de doi ani.

Este adecvată această metodă de actualizare a *IFRS pentru IMM* propus sau ar trebui modificată? Dacă da, cum și de ce?

[Proiectul pentru] *Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM)* este prezentat în Secțiunile 1 – 38, Anexa B la Secțiunea 11 și Glosar. Termenii definiți în Glosar sunt marcați cu caractere **aldine** prima dată când sunt menționați în fiecare secțiune. [Proiectul de] *IFRS pentru IMM* este însoțit de o Prefață, de un Ghid de implementare și de o Bază pentru concluzii.

Prefață la [Proiectul de] IFRS pentru IMM

IASB

P1 Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) a fost înființat în 2001 ca parte a Fundației Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASC).

P2 Obiectivele Fundației IASC și ale IASB sunt:

- (a) elaborarea, în interesul public, a unui singur set de standarde de contabilitate, de înaltă calitate, inteligibile și care pot fi implementate la nivel mondial, care solicită informații de înaltă calitate, clare și comparabile în situațiile financiare și în alte raportări financiare pentru a sprijini participanții la piețele de capital mondiale și alți utilizatori în luarea deciziilor economice;
- (b) promovarea utilizării și aplicării riguroase a acelor standarde;
- (c) îndeplinirea obiectivelor asociate punctelor (a) și (b), pentru a ține cont, atunci când este cazul, de necesitățile aparte ale întreprinderilor mici și mijlocii și ale economiilor în curs de dezvoltare; și
- (d) realizarea convergenței standardelor internaționale de contabilitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate și Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru oferirea de soluții de înaltă calitate.

P3 Guvernarea Fundației IASC intră în atribuțiile a 22 de Administratori. Responsabilitățile Administratorilor includ numirea membrilor IASB și a consiliilor și comitetelor aferente, ca și asigurarea finanțărilor privind organizarea.

P4 IASB este normalizatorul Fundației IASC. IASB cuprinde doisprezece membri cu normă întreagă și doi membri cu jumătate de normă. IASB este responsabil pentru aprobarea **Standardelor Internaționale De Raportare Financiară** (IFRS-uri) și a documentelor aferente, cum ar fi *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, a proiectelor de expunere, a documentelor de discuție și a Interpretărilor IFRS-urilor. Înainte de IASB, Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-urile) și Interpretările aferente erau elaborate de Consiliul IASC, care a luat ființă în 29 iunie 1973. Prin hotărârea IASB, IAS-urile și Interpretările aferente rămân aplicabile, având aceeași autoritate ca IFRS-urile elaborate de IASB, cu excepția cazului și până în momentul în care acestea vor fi amendate sau retrase de către IASB..

Standardele Internaționale de Raportare Financiară

P5 IASB își îndeplinește obiectivele în primul rând prin elaborarea și publicarea IFRS-urilor și promovarea utilizării acelor standarde în **situațiile financiare cu scop general** și a altor raportări financiare. Alte raportări financiare cuprind informațiile oferite în afara situațiilor financiare care sprijină interpretarea unui set complet de situații financiare sau îmbunătățesc capacitatea utilizatorilor de a lua decizii economice eficiente. . Termenul „raportare financiară” cuprinde situațiile financiare cu scop general plus alte raportări financiare.

P6 IFRS-urile stabilesc cerințele de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere care tratează tranzacțiile și alte evenimente și condiții care sunt importante în situațiile financiare cu scop general. Acestea stabilesc, de asemenea, cerințele pentru tranzacțiile, evenimentele și condițiile care pot apare în sectoarele specifice. IFRS-urile se bazează pe *Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*, care tratează conceptele care subliniază informațiile prezentate în situațiile financiare cu scop general. Obiectivul Cadrului general este de a facilita formularea consecventă și logică a IFRS-urilor. *Cadrul general* oferă, de asemenea, o bază pentru utilizarea raționamentului profesional în rezolvarea aspectelor contabile.

Situațiile financiare cu scop general

P7 IFRS-urile sunt concepute să se aplice situațiilor financiare cu scop general și altor raportări financiare ale tuturor întreprinderilor orientate spre profit. Situațiile financiare cu scop general sunt destinate nevoilor comune de informare ale unei game largi de utilizatori, de exemplu acționari, creditor, angajați și publicul larg. Obiectivul situațiilor financiare este de a oferi informații privind **poziția și performanța financiară și fluxurile de trezorerie** ale entității, utile celor care iau decizii economice.

P8 Situațiile financiare cu scop general sunt cele concepute să se adreseze necesităților utilizatorilor care nu au capacitatea de a solicita rapoarte menite să răspundă necesităților acestora privind anumite informații. Situațiile financiare cu scop general le includ pe acelea care sunt prezentate separat sau în cadrul unui alt document public cum ar fi un raport anual sau un prospect.

[Proiectul de] IFRS pentru IMM-uri

P9 IASB elaborează și publică, de asemenea, un standard separat conceput să se aplice situațiilor financiare cu scop general și altor raportări financiare ale întreprinderilor care în multe țări sunt cunoscute ca **întreprinderi mici și mijlocii** (IMM-uri). Acest standard este cunoscut drept [proiectul pentru] *Standardul Internațional pentru Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM-uri)*.

P10 Termenul IMM așa cum este acesta utilizat de către IASB este definit în Secțiunea 1 *Aria de aplicabilitate* a [proiectului] standardului. Multe jurisdicții din lume și-au elaborat propriile definiții ale termenului pentru o gamă largă de obiective care includ stabilirea obligațiilor de raportare financiară. Deseori, acele definiții naționale sau regionale includ criterii cuantificate pe baza veniturilor, activelor, angajaților sau a altor factori. În mod frecvent, termenul este utilizat în sensul de a se referi la sau de a include companii foarte mici fără a lua în considerare dacă acestea publică sau nu situații financiare cu scop general pentru utilizatorii externi.

P11 Deseori, IMM-urile întocmesc situații financiare doar pentru uzul proprietarilor – directori sau în scopul raportării fiscale sau în alte scopuri de reglementare care nu țin de titlurile de valoare. Situațiile financiare elaborate doar în aceste scopuri nu sunt situații financiare cu scop general.

P12 Legislația fiscală este specifică fiecărei jurisdicții și obiectivele rapoartelor financiare cu scop general diferă de obiectivele raportării venitului impozabil. Prin urmare, este probabil ca situațiile financiare întocmite în conformitate cu standardul [proiect] să nu respecte integral

toate evaluările cerute de legislația și reglementările fiscale. Jurisdicțiile pot reduce „povara dublei raportări” asupra IMM-urilor structurând rapoartele fiscale ca reconcilieri contul de profit și pierdere conform cu *IFRS pentru IMM* și prin alte mijloace.

Autoritatea [Proiectului de] *IFRS pentru IMM-uri*

P13 Deciziile prin care întreprinderilor li se cere sau li se permite să utilizeze Standardele IASB aparțin autorităților de reglementare naționale și normalizatorilor. Acest aspect este valabil pentru IFRS –urile integrale și pentru [proiectul de] *IFRS pentru IMM-uri*. Totuși, o definiție clară a categoriei de întreprinderi pentru care este conceput [proiectul de] *IFRS pentru IMM-uri* – așa cum este prevăzut în secțiunea 1 a [proiectului] standardului – este esențială astfel încât (a) Consiliul să poată decide privind standardele care sunt adecvate pentru acea categorie de întreprinderi și (b) autoritățile naționale de reglementare, normalizatorii și întreprinderile raportoare precum și auditorii acestora să fie informați cu privire la aria de aplicabilitate a *IFRS-urilor pentru IMM-uri*. O definiție clară este esențială pentru ca entitățile care nu sunt IMM-uri și, prin urmare, nu sunt eligibile pentru utilizarea [proiectului] standardului, nu declară că sunt în conformitate cu *IFRS pentru IMM* (a se vedea paragraful 1.3).

Organizarea [proiectului de] *IFRS pentru IMM-uri*

P14 [Proiectul de] IFRS pentru IMM-uri este organizat pe teme, cu fiecare temă prezentată într-o secțiune numerotată separat. Referințele la paragrafe sunt identificate prin numărul secțiunii, urmat de virgulă, urmată de numărul paragrafului. Referințele la IFRS-uri sunt identificate prin numele integral și numărul IFRS-ului.

P15 Toate paragrafele din acest [proiectul de] standard au autoritate egală. Unele secțiuni includ anexe cu îndrumări de implementare care nu fac parte din [proiectul de] standard ci, mai degrabă, sunt îndrumări de aplicare a standardului.

Actualizarea [proiectului de] *IFRS pentru IMM-uri*

P16 Consiliul anticipează să se propună amendamente la [proiectul de] standard aproximativ în fiecare an. În elaborarea aceluși Proiect de Expunere, Consiliul anticipează evaluarea IFRS-urilor noi și amendate care au fost adoptate în cei doi ani anteriori ca și aspectele specifice care i-au fost supuse atenției cu privire la posibilele amendamente la [proiectul de] *IFRS pentru IMM-uri*. Ocazional, Consiliul poate identifica aspecte pentru care amendamentul la *IFRS-ul pentru IMM –uri* să fie analizat mai frecvent decât conform perioadei prevăzute în mod normal de o dată la doi ani. Până când *IFRS pentru IMM* va fi amendat, orice modificare pe care o poate face IASB sau pe care o poate propune acesta cu privire la IFRS-urile complete, nu se aplică și *IFRS-ului pentru IMM-uri*.

[Proiectul de] Standard Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM)

**SECȚIUNEA 1
ARIE DE APLICABILITATE**

1.1 *IFRS-ul pentru IMM-uri* este conceput în scopul utilizării de către **entitățile mici și mijlocii** (IMM-uri). IMM-urile sunt întreprinderile care

- (a) nu au **responsabilitate publică** și
- (b) publică **situații financiare cu scop general** pentru utilizatorii externi. Exemplele de utilizatori externi includ proprietarii care nu sunt implicați în conducerea activității, creditorii existenți și potențiali precum și agențiile de rating.

1.2 O entitate are responsabilitate publică dacă:

- (a) a înaintat sau este în curs de a înainta **situațiile sale financiare** către o comisie de titluri de valoare sau către un alt organism de reglementare în scopul emiterii oricărei clase de instrumente pe o piață publică; sau
- (b) deține active în calitate fiduciară pentru un grup extern cum ar fi o bancă, o societate de asigurare, un broker/dealer de titluri de valoare, un fond de pensii, un fond mutual de investiții sau o societate bancară de investiții.

1.3 Acest Standard nu va, . Dacă o entitate care are responsabilitate publică utilizează acest [proiect de] standard, situațiile sale financiare nu vor fi descrise ca fiind în conformitate cu *IFRS-ul pentru IMM-uri* - chiar dacă legislația sau reglementările naționale permit ca acest [proiectul de] standard să fie utilizat de către întreprinderile care au responsabilitate publică.

SECȚIUNEA 2

Concepte și principii generale

Obiectivul situațiilor financiare ale unei IMM

- 2.1. **Obiectivul situațiilor financiare** ale unei întreprinderi mici sau mijlocie este de a oferi informații cu privire la **poziția, performanța financiară și fluxurile de trezorerie** ale acelei întreprinderi care sunt utile pentru luarea deciziilor economice de către o gamă largă de utilizatori care nu au capacitatea de a solicita rapoarte adaptate necesităților lor specifice de informare. Pentru îndeplinirea acestor obiective, situațiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele modului de administrare a resurselor care le-au fost încredințate.

Caracteristici calitative ale informațiilor din situațiile financiare

Inteligibilitatea

- 2.2. Informațiile oferite în situațiile financiare trebuie prezentate într-o manieră care le face inteligibile pentru utilizatorii care dispun de un nivel rezonabil de înțelegere a afacerilor și a activităților economice, a contabilității și au disponibilitatea de a studia informațiile cu prudență. Totuși, nevoia de inteligibilitate nu permite omiterea informațiilor relevante doar în baza faptului că pot fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

Relevanța

- 2.3. Informațiile oferite în situațiile financiare trebuie să fie relevante pentru necesitățile luării deciziilor de către utilizatori. Informațiile sunt **relevante** atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor ajutându-i să evalueze evenimentele trecute, prezente și viitoare fie confirmând sau corectând evaluările anterioare ale acestora.

Pragul de semnificație

- 2.4. Informațiile sunt **semnificative** dacă omiterea acestora sau tratarea eronată poate influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de dimensiunea elementului sau de eroarea apreciată în situațiile specifice omiterii sau tratării eronate a acestora. Totuși, nu este adecvat să se creeze sau să se lase necorectate abateri nesemnificative de la IFRS pentru IMM pentru a realiza o anumită prezentare a poziției financiare a întreprinderii, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie.

Credibilitatea

- 2.5. Informațiile oferite în situațiile financiare trebuie să fie **credibile**. Informațiile sunt credibile atunci când nu prezintă erori semnificative sau informații părtinitoare și prezintă în mod fidel ceea ce trebuie să reprezinte sau ceea ce se așteaptă să reprezinte. Situațiile financiare nu sunt nepărtinitoare dacă sunt concepute să influențeze luarea deciziilor sau judecata profesională pentru a obține un rezultat prestabilit.

Prevalența economicului asupra juridicului

- 2.6. Tranzacțiile și alte evenimente trebuie contabilizate și prezentate în conformitate cu fondul și cu realitatea economică a acestora și nu doar cu forma legală. Aceasta accentuează credibilitatea situațiilor financiare.

Prudență

Incertitudinile care înconjoară în mod inevitabil multe evenimente și circumstanțe sunt recunoscute prin prezentarea naturii și amploarei acestora și prin exercitarea prudenței la întocmirea situațiilor financiare. **Prudența** reprezintă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare în estimările cerute conform condițiilor de incertitudine, astfel încât acele active sau venituri să nu fie supraestimate iar datoriile și cheltuielile să nu fie subestimate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite subestimări deliberate ale activelor sau venitului sau supraevaluări deliberate ale datoriilor sau cheltuielilor. Pe scurt, prudența nu permite nici o influențare.

2.7. Caracterul complet

- 2.8. Pentru a fi credibile, informațiile din situațiile financiare trebuie să fie complete respectând limitele pragului de semnificație și ale costului. O omisiune poate conduce la informații false sau înșelătoare și prin urmare, lipsite de credibilitate și cu un caracter deficitar al relevanței.

Comparabilitatea

- 2.9. Utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei întreprinderi în decursul timpului pentru a identifica tendințele poziției și performanței financiare. Utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale diferitelor întreprinderi pentru a evalua pozițiile financiare relative, performanțele și modificările poziției financiare ale acestora. Astfel, evaluarea și prezentarea efectului financiar tranzacțiilor similare și a altor evenimente trebuie să fie desfășurate într-o manieră consecventă în cadrul unei întreprinderi și în decursul timpului pentru acea entitate și într-o manieră consecventă pentru diferite întreprinderi. În plus, utilizatorii trebuie să fie informați cu privire la **politicile contabile** utilizate la întocmirea situațiilor financiare, a oricăror modificări ale acelor politici și a efectului acestor modificări.

Oportunitate

- 2.10. Pentru a fi relevante, informațiile financiare trebuie să poată influența deciziile economice ale utilizatorilor. **Oportunitatea** implică furnizarea informațiilor în intervalul de timp alocat deciziei. Dacă există o întârziere excesivă în raportarea informațiilor, acestea își pot pierde relevanța. Conducerea trebuie să realizeze un echilibru între meritele relative ale raportării la timp și furnizarea informațiilor credibile. Pentru a realiza un echilibru între relevanță și credibilitate, considerentul care prevalează este dat de modul în care se poate satisface cel mai bine necesitatea utilizatorilor în procesul de realizare a deciziilor economice.

Echilibrul dintre beneficiu și cost

- 2.11. Beneficiile derivate din informații trebuie să depășească costurile furnizării acestora. Evaluarea beneficiilor și costurilor este preponderent un proces de judecată profesională. Mai mult, costurile nu revin în mod necesar acelor utilizatori care se bucură de beneficiile informațiilor. La aplicarea unui test al costurilor și beneficiilor, o entitate

trebuie să recunoască faptul că beneficiile informațiilor pot fi atribuite unei game mai largi de utilizatori.

Poziția financiară

- 2.12. **Poziția financiară** a unei întreprinderi reprezintă relația dintre activele, datoriile și capitalurile proprii ale acesteia, la un anumit moment în timp. **Elementele din situațiile financiare** care sunt în mod direct legate de evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalurile proprii. Acestea sunt definite după cum urmează:
- (a) **Activ.** Un activ este o resursă controlată de către entitate ca rezultat al evenimentelor anterioare și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate.
 - (b) **Datorie.** O datorie este o obligație prezentă a unei entități care decurge din evenimente anterioare și din decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.
 - (c) **Capitalurile proprii** reprezintă interesul rezidual în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.
- 2.13. Unele elemente care respectă definiția unui activ sau a unei datorii pot să nu fie recunoscute ca active sau ca datorii în bilanț deoarece acestea nu îndeplinesc criteriile de **recunoaștere** din paragrafele 2.24 – 2.29. În special, așteptările cu privire la beneficiile economice viitoare care vor fi generate către sau de către entitate trebuie să fie îndeajuns de sigure pentru a îndeplini criteriul de probabilitate înainte ca un activ sau ca o datorie să fie recunoscute.

Active

- 2.14. Beneficiul economic viitor al unui activ reprezintă potențialul său de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie sau de **echivalente de numerar** către entitate. Acele fluxuri de trezorerie pot fi generate de utilizarea activului sau de cedarea acestuia.
- 2.15. Multe active, de exemplu, imobilizările corporale, au o formă fizică. Totuși, forma fizică nu este esențială pentru existența unui activ. Unele active sunt necorporale.
- 2.16. La determinarea existenței unui activ, dreptul de proprietate nu este esențial; astfel, de exemplu, proprietatea deținută asupra unui contract de leasing reprezintă un activ dacă entitatea controlează beneficiile care se așteaptă să fie generate de acea proprietate.

Datorii

- 2.17. O caracteristică esențială a datoriei este că entitatea are o obligație prezentă de a acționa într-un anume fel. Obligația poate fi fie legală, fie **implicită**. O obligație legală este aplicabilă din punct de vedere legal când este o consecință a unei obligații irevocabile sau a unei cerințe statutare. O obligație implicită este o obligație care derivă din acțiunile unei entități atunci când:
- (a) Prin practica obișnuită de afaceri, din politicile publicate sau dintr-o normă curentă specifică suficientă, o entitate a indicat altor părți că va accepta anumite responsabilități; și
 - (b) Ca rezultat, entitatea a generat o așteptare validă din partea celorlalte părți că se va achita de acele responsabilități.
- 2.18. Decontarea unei obligații prezente implică de obicei o plată; transferul altor active; furnizarea de servicii; înlocuirea acelei obligații cu o altă obligație; sau conversia

obligației în capitaluri proprii. O obligație poate de asemenea să fie extinsă prin alte metode, cum ar fi un creditor care renunță la sau abandonează drepturile sale.

Capitaluri proprii

- 2.19. Capitalurile proprii reprezintă partea reziduală a activelor recunoscute minus datoriile. Poate fi sub-clasificat în bilanț, de exemplu, într-o entitate corporativă, sub-clasificările pot include contribuții din partea acționarilor, rezultatul reportat și câștigurile sau pierderile reportate direct în capitalurile proprii.

Performanța

- 2.20. **Performanța** este relația dintre venituri și cheltuieli pentru o perioadă. **Profitul** este în mod frecvent utilizat ca o măsură a performanței sau ca bază pentru alte evaluări, cum ar fi rentabilitatea investiției sau câștigul pe acțiune. Elementele direct legate de evaluarea profitului sunt veniturile și cheltuielile. Acestea sunt definite după cum urmează:

- (a) **Venitul.** Venitul este creșterea beneficiilor economice în decursul perioadei contabile sub forma intrărilor sau creșterilor de active sau a scăderii datoriilor care determină creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele aferente contribuțiilor din partea participanților la capitalurile proprii.
- (b) **Cheltuielile.** Cheltuielile sunt scăderi ale beneficiilor economice în decursul perioadei contabile sub forma ieșirilor sau diminuării activelor sau a angajării de datorii care conduc la scăderi ale capitalurilor proprii, altele decât cele aferente distribuțiilor către participanții la capitalurile proprii.

- 2.21. Recunoașterea veniturilor și pierderilor în contul de profit și pierdere rezultă direct din recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor. Criteriile de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor sunt discutate în paragrafele 2.24 - 2.29.

Venitul

- 2.22. Definiția venitului cuprinde veniturile din activități curente și câștigurile.

- (a) **Venitul din activități curente** este venitul care se generează în decursul activităților curente ale unei entități și este indicat prin diferite denumiri incluzând vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, redevențe și chirii.
- (b) **Câștigurile** sunt alte elemente care îndeplinesc definiția venitului dar nu sunt venituri din activități curente. Atunci când câștigurile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere, acestea sunt de obicei prezentate separat deoarece cunoașterea acestora este utilă în luarea deciziilor economice.

Cheltuielile

- 2.23. Definiția cheltuielilor cuprinde pierderile și acele cheltuieli care rezultă în decursul activităților curente ale entității.

- (a) **Cheltuielile** care se generează în decursul activităților curente ale entității, includ, de exemplu, costul vânzărilor, al salariilor sau al deprecierei. Acestea sunt deseori sub forma

ieșirilor sau reducerilor de active cum ar fi numerar și echivalente de numerar, stocuri, imobilizări corporale.

- (b) **Pierderile** sunt alte elemente care respectă definiția cheltuielilor și care pot sau nu să fie generate în cursul activităților curente ale entității. Atunci când pierderile sunt recunoscute în profit sau pierdere, acestea sunt de obicei prezentate separat deoarece cunoașterea acestora este utilă în luarea deciziilor economice.

Recunoașterea elementelor situațiilor financiare

2.24. Recunoașterea este procesul încorporării în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unui element care respectă definiția unui element și îndeplinește următoarele criterii:

- (a) este **probabil** ca să se genereze către entitate beneficii economice viitoare asociate elementului; și
- (b) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

2.25. Nerecunoașterea unui element care îndeplinește aceste criterii nu este rectificată de prezentarea politicilor contabile utilizate sau de către notele sau documentele explicative.

Probabilitatea beneficiului economic viitor

2.26. Conceptul de probabilitate este utilizat la criteriile de recunoaștere pentru a se referi la gradul de incertitudine aferent faptului că beneficiile economice viitoare asociate elementului vor fi generate către sau de către entitate. Evaluarea gradului de incertitudine aferent fluxului de beneficii economice viitoare se face pe baza dovezilor aferente condițiilor de la sfârșitul perioadei de raportare disponibile atunci când se întocmesc situațiile financiare. Acele evaluări se fac individual pentru elemente individuale semnificative și pentru un grup cu o populație numeroasă de elemente nesemnificative individual.

Credibilitatea evaluării

2.27. Al doilea criteriu de recunoaștere a unui element este că acesta are un cost sau o valoare care pot fi evaluate în mod credibil. În multe cazuri costul sau valoarea elementului este cunoscută. În alte cazuri trebuie estimată. Utilizarea estimărilor rezonabile reprezintă o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu subminează credibilitatea acestora. Atunci când nu se poate face o estimare rezonabilă, elementul nu este recunoscut în bilanț sau în contul de profit și pierdere.

2.28. Un element care nu îndeplinește criteriile de recunoaștere se poate califica pentru recunoașterea la o dată ulterioară ca rezultat al circumstanțelor sau evenimentelor ulterioare.

2.29. Un element care nu îndeplinește criteriile de recunoaștere poate totuși garanta prezentarea în note, materialul explicativ sau în tabelele suplimentare. Acest lucru este adecvat atunci când cunoașterea acestui element este relevantă pentru evaluarea poziției financiare, performanței și modificărilor poziției financiare a unui entități de către utilizatorii situațiilor financiare.

Evaluarea elementelor situațiilor financiare

2.30. **Evaluarea** este procesul de determinare a valorilor monetare la care entitatea evaluează activele, datoriile, venitul și cheltuielile în situațiile sale financiare. Evaluarea implică selectarea bazei de evaluare. Acest [proiect de] standard menționează care bază de evaluare va fi utilizată de către o entitate pentru mai multe tipuri de active, datorii, venit și cheltuieli.

2.31. Există două baze comune de evaluare, costul istoric și valoarea justă:

- (a) Pentru active, **costul istoric** este valoarea în numerar sau echivalente de numerar plătită sau valoarea justă a contra-prestației plătită pentru a dobândi activul la momentul dobândirii sale. Pentru datorii, costul istoric este valoarea încasărilor în numerar sau echivalente de numerar primită sau valoarea justă a activelor nemonetare primită în schimbul obligației la momentul la care a fost angajată obligația.
- (b) **Valoarea justă** este valoarea pentru care un activ poate fi schimbat sau o datorie poate fi decontată între părți interesate și în cunoștință de cauză într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective.

Recunoașterea generală și principii de evaluare

2.32. Cerințele de recunoaștere și evaluare a activelor, datoriilor, venitului și cheltuielilor din acest [proiect de] Standard se bazează pe principiile generale care derivă din *Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare* IASB. În absența unei cerințe din acest [proiect de] Standard care se aplică în mod specific unei tranzacții fie unui alt eveniment sau condiții inclusiv prin referințe la un **Standard Internațional de Raportare Financiară (IFRS)** complet, paragraful 10.3 stabilește o ierarhie pentru o entitate în alegerea politicii contabile adecvate circumstanțelor. Al doilea nivel al acestei ierarhii solicită unei entități să ia în considerare recunoașterea generală și principiile de evaluare menționate în paragrafele 2.32 - 2.44.

Contabilitatea de angajamente

2.33. O entitate își va întocmi situațiile sale financiare, cu excepția informațiilor privind fluxul de trezorerie, utilizând **contabilitatea de angajamente**. Conform contabilității de angajamente elementele sunt recunoscute ca active, datorii, capitaluri proprii, venit și cheltuieli (elementele situațiilor financiare) atunci când acestea respectă definițiile și criteriile de recunoaștere pentru acele elemente.

Recunoașterea în situațiile financiare

Active

2.34. O entitate va recunoaște un activ în bilanț atunci când este probabil că vor fi generate către entitate beneficii economice viitoare și că activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil. Un activ nu este recunoscut în bilanț atunci când a fost angajată o cheltuială pentru care se consideră improbabil că se vor genera beneficii către entitate în afara perioadei contabile curente. În schimb, o astfel de tranzacție generează recunoașterea unor cheltuieli în contul de profit și pierdere.

Datorii

- 2.35. O entitate va recunoaște o datorie în bilanț atunci când este probabil ca decontarea unei obligații prezente să conducă la o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice și când valoarea la care are loc decontarea poate fi evaluată în mod credibil.

Venit

- 2.36. Recunoașterea venitului rezultă direct din recunoașterea activelor și a datoriilor. O entitate va recunoaște venitul în contul de profit și pierdere atunci când a fost generată o creștere a beneficiilor economice viitoare aferente unei creșteri a unui activ sau unei scăderi a unei datorii, creștere ce poate fi evaluată în mod credibil.

Cheltuieli

- 2.37. Recunoașterea cheltuielilor rezultă direct din recunoașterea și evaluarea activelor și datoriilor. O entitate va recunoaște cheltuielile în contul de profit și pierdere atunci când a fost generată o scădere a beneficiilor economice viitoare aferente unei scăderii a unui activ sau unei creșteri a unei datorii, scădere care poate fi evaluată în mod credibil.

Profit sau pierdere

- 2.38. Profitul sau pierderea reprezintă diferența aritmetică dintre venit și cheltuieli. Nu este un element separat al situațiilor financiare și nu este necesar un principiu separat de recunoaștere pentru acesta.
- 2.39. Acest [proiect de] standard nu permite recunoașterea elementelor din bilanț care nu îndeplinesc definiția de activ sau datorie, indiferent dacă ele rezultă sau nu din aplicarea noțiunii denumite în mod generic „conceptul corelării”.

Evaluarea la recunoașterea inițială

- 2.40. La recunoașterea inițială, o entitate va evalua activele și datoriile la costul istoric cu excepția cazului în care acest Standard solicită evaluarea inițială pe o altă bază, cum ar fi valoarea justă.

Evaluarea ulterioară

Active financiare și datorii financiare

- 2.41. Ulterior recunoașterii inițiale, o entitate evaluează în general **activele financiare** și **datoriile financiare** la valoarea justă cu excepția cazului în care acest standard solicită sau permite evaluarea conform unei alte baze cum ar fi costul sau costul amortizat.

Active nefinanciare

- 2.42. Pentru majoritatea activelor nefinanciare pe care o entitate le recunoaște inițial la costul istoric, entitatea depreciază ulterior costul istoric și îl combină cu alte baze de evaluare. De exemplu, o entitate evaluează **imobilizările corporale** la valoarea cea mai mică dintre costul istoric depreciat și valoarea justă și evaluează stocurile la valoarea cea

mai mică dintre costul istoric și valoarea realizabilă netă. Evaluarea activelor la cea mai mică valoare dintre costul istoric depreciat și valoarea justă sau valoarea realizabilă netă are scopul de a asigura faptul că activul nu este evaluat la o valoare mai mare decât valoarea pe care entitatea se așteaptă să o recupereze din vânzarea sau utilizarea acelui activ.

2.43. Pentru unele active nefinanciare pe care o entitate le-a recunoscut inițial la costul istoric, acest Standard permite sau cere evaluări ulterioare la valoarea justă. Exemplele includ:

- (a) investițiile în **entitățile asociate** sau în **asocierile în participație** pe care o entitate alege să le evalueze la valoarea justă (a se vedea paragrafele 13.6 și respectiv 14.12);
- (b) **investițiile imobiliare** pe care o entitate alege să le evalueze la valoarea justă (a se vedea paragraful 15.5);
- (c) imobilizările corporale pe care o entitate alege să le evalueze la valoarea reevaluată (a se vedea paragraful 16.13);
- (d) **imobilizările necorporale** pe care o entitate le evaluează la valoarea reevaluată (a se vedea paragraful 17.23); și
- (e) activele agricole (**activele biologice** și **producția agricolă** la momentul recoltării) evaluate la valoarea justă minus costurile de desfacere estimate (a se vedea paragraful 35.1).

Alte datorii decât cele financiare

2.44 Majoritatea datoriilor care nu sunt datorii financiare sunt evaluate la cea mai bună estimare care ar fi necesară pentru decontarea obligației la **data raportării**.

Compensare

2.45 O entitate nu își va compensa activele cu datoriile sau venitul cu cheltuielile, cu excepția cazului în care este permis sau cerut de către acest [proiect de] standard.

- (a) Evaluarea activelor minus provizioanele de evaluare – de exemplu, provizioanele privind uzura morală aferente stocurilor și provizioanele privind creanțele îndoielnice aferente creanțelor – nu reprezintă compensare.]
- (b) Dacă activitățile normale de exploatare ale unei entități nu includ cumpărarea și vânzarea de active imobilizate, incluzând investiții și active de exploatare, atunci entitatea raportează câștigurile și pierderile la cedarea unor astfel de active prin deducerea din încasările din cedarea **valorii contabile** a activului și a cheltuielilor de vânzare aferente.

SECȚIUNEA 3

Prezentarea situației financiare

Prezentare justă

- 3.1. **Situațiile financiare** vor prezenta în mod just **poziția financiară**, **performanța** financiară și **fluxurile de trezorerie** ale unei entități. **Prezentarea justă** solicită prezentarea corectă a efectelor tranzacțiilor, ale altor evenimente și condiții în conformitate cu definițiile și criteriile de **recunoaștere** pentru activele, datoriile, venitul și cheltuielile menționate în Secțiunea 2. *Concepte și principii generale*.
- (a) Se presupune că aplicarea acestui [proiect de] Standard de către o IMM, cu prezentarea suplimentară atunci când este cazul, va conduce la situații financiare care realizează o prezentare justă a poziției financiare, a performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale unei IMM.
- (b) Așa cum am menționat în paragraful 1.3, aplicarea acestui [proiect de] Standard de către o entitate cu responsabilitate publică nu conduce la o prezentare justă conformă cu acest [proiect de] Standard.

Prezentările suplimentare de informații menționate la punctul (a) sunt necesare atunci când conformitatea cu anumite cerințe din acest [proiect de] standard nu este suficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă efectul anumitor tranzacții, evenimente și condiții asupra poziției financiare și a performanței financiare ale entității.

Conformitatea cu [proiectul de] IFRS pentru IMM-uri

- 3.2. O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme cu [proiectul de] *IFRS pentru IMM-uri* va face o declarație explicită și fără rezerve privind conformitatea în note. Situațiile financiare nu vor fi descrise ca fiind conforme cu *IFRS pentru IMM-uri* dacă nu respectă toate cerințele acestui [proiect de] Standard.
- 3.3. În circumstanțele extrem de rare în care conducerea concluzionează că respectarea acestui [proiect de] Standard ar induce în eroare într-atât încât ar intra în conflict cu **obiectivele situațiilor financiare** stabilite în Secțiunea 2, entitatea se va abate de la acea cerință în modul stipulat în paragraful 3.4 atunci când cadrul general de reglementare relevant solicită sau nu interzice în alt mod o astfel de abatere.
- 3.4. Atunci când o entitate se abate de la o cerință a acestui [proiect de] Standard conform paragrafului 3.3, va prezenta următoarele:
- (a) s-a concluzionat de către conducere că situațiile financiare prezintă corect situația financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității;
- (b) s-a respectat *IFRS pentru IMM-uri*, cu excepția abaterii de la o anumită cerință pentru a rezulta o prezentare corectă;
- (c) natura abaterii, inclusiv tratamentul pe care *IFRS pentru IMM-uri* îl solicită, motivul pentru care tratamentul ar induce în eroare în acele situații încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Secțiunea 2, precum și tratamentul adoptat; și

- (d) pentru fiecare perioadă prezentată, impactul financiar al abaterii asupra fiecărui element din situațiile financiare care ar fi fost raportat respectând cerința.
- 3.5. Atunci când o entitate s-a abătut de la o cerință a acestui [proiect de] Standard într-o perioadă anterioară și această abatere afectează valorile recunoscute în situațiile financiare pentru perioada curentă, va face prezentări în acest sens conform paragrafului 3.4 (c) și (d).
- 3.6. În circumstanțele extrem de rare în care conducerea decide că respectarea unei cerințe din acest [proiect de] Standard ar induce în eroare într-atât încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare ale IMM-ului stabilit în Secțiunea 2, dar cadrul general de reglementare relevant interzice abaterea de la cerință, entitatea va reduce pe cât posibil aspectele aparent înșelătoare ale conformității prezentând:
- (a) natura cerinței din acest [proiect de] Standard și motivul pentru care conducerea a concluzionat că respectarea cerinței ar induce în eroare în acele circumstanțe într-atât încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Secțiunea 2; și
 - (b) pentru fiecare perioadă prezentată, ajustările pentru fiecare element din situațiile financiare pentru care conducerea le-a necesare pentru realizarea unei prezentări juste;

Continuitatea activității

- 3.7. La întocmirea situațiilor financiare, conducerea unei IMM care utilizează acest [proiect de] Standard, va face o evaluare a capacității entității de a-și **continua activitatea**. O entitate își continuă activitatea cu excepția cazului în care conducerea intenționează fie să lichideze entitatea fie să înceteze tranzacțiile, fie nu are altă alternativă realistă. Atunci când, la evaluarea sa, conducerea cunoaște incertitudinile **semnificative** aferente evenimentelor sau condițiilor care pot pune sub semnul întrebării capacitatea entității de a-și continua activitatea, entitatea va prezenta aceste incertitudini. Atunci când o entitate nu întocmește situații financiare luând în considerare continuitatea activității, ea va prezenta acest lucru împreună cu baza pe care a întocmit situațiile financiare și motivul pentru care entitatea nu este considerată ca având o activitate continuă.

Frecvența raportării

- 3.8. O entitate va prezenta cel puțin anual un set complet de situații financiare (inclusiv informațiile comparative). Atunci când sfârșitul **perioadei de raportare** a entității se schimbă și situațiile financiare sunt prezentate pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, entitatea va prezenta:
- (a) acel fapt;
 - (b) motivul pentru utilizarea unei perioade mai lungi sau mai scurte; și
 - (c) faptul că valorile comparative pentru **contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația veniturilor și a rezultatelor reportate, fluxurile de trezorerie și notele** aferente nu sunt pe deplin comparabile.

Consecvența prezentării

- 3.9. O entitate va păstra prezentarea și clasificarea elementelor din situațiile financiare de la o perioadă la alta cu excepția cazului:
- (a) ca urmare a unei modificări semnificative a naturii operațiunilor entității sau o examinare a situațiilor sale financiare, este clar că o altă prezentare sau clasificare ar fi mai potrivită ținând cont de criteriile de selecție și aplicare a **politicilor contabile** din Secțiunea 10 *Politici contabili, estimări și erori*; sau
 - (b) acest [proiect de] Standard solicită o modificare a prezentării .
- 3.10. Atunci când prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare este modificată, o entitate va reclasifica valorile comparative cu excepția cazului când reclasificarea este **imposibilă**. Atunci când sunt reclasificate valori comparative, o entitate va prezenta:
- (a) natura reclasificării;
 - (b) valoarea fiecărui element sau clasă de elemente care este reclasificată; și
 - (c) motivul pentru reclasificare.
- 3.11. Atunci când este imposibilă reclasificarea valorilor comparative, o entitate va prezenta:
- (a) motivul pentru nereclasificarea valorilor; și
 - (b) natura ajustărilor care ar fi fost făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate;

Informații comparative

- 3.12. Cu excepția cazului în care acest [proiect de] Standard permite sau solicită contrariul, o entitate va prezenta informații comparative cu privire la perioadele anterioare comparabile pentru toate valorile raportate în situațiile financiare (inclusiv informațiile din situațiile financiare propriu-zise și din note). O entitate va include informații comparative pentru informațiile narative și descriptive atunci când ele sunt relevante pentru cunoașterea și înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.

Prag de semnificație și agregare

- 3.13. O entitate va prezenta separat fiecare clasă semnificativă de elemente similare. O entitate va prezenta separat elementele cu funcție sau natură diferită cu excepția cazului când acestea sunt ne semnificative.
- 3.14. Omisiunile sau declararea eronată a elementelor sunt semnificative dacă acestea ar putea, individual sau colectiv, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de dimensiunea și natura omisiunii sau declarării eronate judecată în circumstanțele respective. Dimensiunea sau natura elementului, sau o combinație a acestora, ar putea fi factorul decisiv.

Setul complet de situații financiare

- 3.15. Situațiile financiare ale unei entități vor include:

- (a) **bilanțul;**
 - (b) contul de profit și pierdere;
 - (c) situația modificărilor capitalurilor proprii care prezintă fie:
 - (i) toate modificările capitalurilor proprii; fie
 - (ii) modificările capitalurilor proprii altele decât cele care rezultă din tranzacții cu asociații care acționează în calitatea lor de asociați;
 - (d) situația fluxurilor de trezorerie; și
 - (e) notele, cuprinzând un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.
- 3.16. Dacă singura modificare în cadrul unei entități în decursul perioadei pentru care sunt prezentate situațiile financiare rezultă din profit sau pierdere, plata dividendelor, corecturi ale **erorilor** perioadei anterioare și modificărilor politicilor contabile, entitatea poate prezenta contul de profit și pierdere și rezultatul reportat în locul contului de profit și pierdere și al modificărilor capitalurilor proprii.
- 3.17. Deoarece paragraful 3.12 solicită valori comparative cu privire la perioada anterioară pentru toate valorile raportate în situațiile financiare (fie că sunt în situațiile financiare propriu zise, fie în note), un set complet de situații financiare înseamnă că o entitate va prezenta minim două din fiecare dintre situațiile financiare cerute și notele aferente.
- 3.18. O entitate va prezenta fiecare situație financiară ca având importanță egală într-un set complet de situații financiare.
- 3.19. O entitate poate utiliza alte titluri decât cele utilizate în acest [proiect de] Standard pentru situațiile financiare cât timp acestea nu induc în eroare.

Identificarea situațiilor financiare

- 3.20. O entitate va identifica în mod clar fiecare dintre situațiile financiare și notele și le va deosebi de alte informații din același document. Suplimentar, o entitate va prezenta cu prioritate următoarele informații și le va repeta atunci când este necesar pentru cunoașterea și înțelegerea informațiilor prezentate:
- (a) numele entității raportoare și orice modificare a numelui său de la sfârșitul perioadei precedente de raportare;
 - (b) dacă situațiile financiare prezintă entitatea individuală sau un grup de entități;
 - (c) data sfârșitului perioadei de raportare și perioada prezentată de situațiile financiare;
 - (d) moneda de prezentare, așa cum este definită în Secțiunea 30, *Conversia valutară*; și

- (e) dacă este cazul, nivelul de aproximare utilizat la prezentarea valorilor în situațiile financiare.

SECȚIUNEA 4

Bilanțul

Scop

4.1 **Bilanțul** prezintă **activele, datoriile și capitalurile proprii** într-un anumit moment.

Informațiile de prezentat în situațiile financiare propriu zise

4.2 Ca o cerință minimă, o entitate va include în situațiile financiare propriu zise elementele rând care prezintă următoarele valori:

- (a) numerar și **echivalente de numerar**;
- (b) creanțe comerciale și de altă natură;
- (c) **active financiare** (exclusiv sumele menționate la punctele (a), (b) și (h));
- (d) **stocuri**;
- (e) **imobilizări corporale**;
- (f) **imobilizări necorporale**;
- (g) **active biologice**;
- (h) investiții contabilizate folosind metoda punerii în echivalență;
- (i) totalul activelor imobilizate clasificate ca fiind **deținute în vederea vânzării** și al activelor incluse în **grupul de cedare** clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării;
- (j) datorii comerciale și de altă natură;
- (k) **datorii financiare** (exclusiv valorile prezentate la (j) și (o));
- (l) datoriile și activele pentru **impozitul curent**;
- (m) **datorii privind impozitul amânat și creanțele privind impozitul amânat** (aceste vor fi întotdeauna clasificate ca fiind pe termen lung);
- (n) datoriile incluse în grupurile de cedare clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării conform Secțiunii 17.
- (o) **provizioane**;
- (p) **interes minoritar** prezentat în **capitalurile proprii** separat de capitalurile proprii ale societății mamă; și
- (q) capitalul emis și rezervele atribuibile asociaților societății mamă.

4.3 O entitate va prezenta elemente suplimentare, titluri și sub-totaluri în bilanțul propriu zis atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru cunoașterea și înțelegerea **poziției financiare** a entității.

4.4 Acest [proiect de] Standard nu prescrie ordinea sau formatul conform căruia trebuie prezentate elementele.

Distincția curent / imobilizat (pe termen lung)

4.5 O entitate va prezenta activele curente și imobilizate și datoriile curente și pe termen lung, în clasificări separate în bilanțul propriu zis, conform paragrafelor 4.6-4.9, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichidități oferă informații care sunt credibile și mai relevante. Atunci când se aplică această excepție, toate activele și datoriile vor fi prezentate pentru a se aproxima gradul de lichiditate.

Active curente

4.6 O entitate va clasifica un activ ca fiind curent atunci când:

- (a) se așteaptă să realizeze activul sau intenționează să-l vândă sau să-l consume, în ciclul normal de exploatare;
- (b) deține activul în principal în scopul vânzării;
- (c) se așteaptă să realizeze activul în decurs de douăsprezece luni de la sfârșitul **perioadei de raportare**; sau
- (d) activul reprezintă numerar sau echivalente de numerar cu excepția cazului în care există o restricție cu privire la vânzarea sau utilizarea în vederea decontării unei datorii pentru cel puțin douăsprezece luni după sfârșitul perioadei de raportare.

4.7 O entitate va clasifica toate celelalte active ca fiind imobilizate. Atunci când ciclul normal de exploatare nu se poate identifica clar, se presupune a fi douăsprezece luni.

Datorii curente

4.8 O entitate va clasifica o datorie ca fiind curentă atunci când:

- (a) se așteaptă să fie decontată în ciclul normal de exploatare al entității;
- (b) deține datoria cu precădere în scopuri comerciale;
- (c) datoria trebuie decontată în decursul a douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare; sau
- (d) entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna plata datoriei pentru cel puțin douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare.

4.9 O entitate va clasifica toate celelalte datorii ca fiind pe termen lung.

Ordinea elementelor și formatul elementelor în bilanț

4.10 Acest [proiect de] Standard nu prescrie ordinea sau formatul în care trebuie prezentate elementele. Paragraful 4.2 oferă doar o listă a elementelor care sunt suficient de diferite privind natura sau funcția pentru a justifica prezentarea separată în bilanțul propriu zis. În plus:

- (a) elementele rînd sunt incluse atunci când dimensiunea, natura sau funcția unui element sau a agregării elementelor similare este astfel încât prezentarea separată este relevantă pentru cunoașterea și înțelegerea poziției financiare a entității; și
- (b) descrierile utilizate și ordonarea elementelor sau agregării elementelor similare pot fi amendate conform naturii entității și tranzacțiilor acesteia, pentru a oferi informații care sunt relevante cunoașterii și înțelegerii poziției financiare a entității.

4.11 Raționamentul prezentării separate a elementelor suplimentare se bazează pe evaluarea:

- (a) naturii și lichidității activelor;
- (b) funcției activelor din cadrul entității; și
- (c) valorilor, naturii și momentului datoriilor.

Informații de prezentat fie în situațiile financiare propriu zise fie în note

2.44. O entitate va prezenta, fie în situațiile financiare propriu zise fie în note, următoarele sub - clasificări ale elementelor rînd prezentate: [IAS 1.74]

- (a) clasele de elemente de imobilizări corporale conform Secțiunii 16 *Imobilizări corporale*;
- (b) creanțele din partea clienților comerciali, creanțele de la **părțile afiliate**, plățile în avans și alte sume;
- (c) clasele de stocuri conform Secțiunii 12 *Stocuri*, cum ar fi mărfurile, materiile prime, materialele, semifabricate și produse finite;
- (d) provizioane pentru **beneficiile angajaților** și alte provizioane; și
- (e) clasele de capitaluri proprii, cum ar fi capitalul vărsat, primele de emisiune și rezultatul reportat și elemente de venit și cheltuială care, așa cum stipulează acest [proiect de] standard, sunt recunoscute direct în capitalurile proprii .

4.13 O entitate avînd capital social va prezenta următoarele fie în bilanțul propriu zis, fie în note:

- (a) pentru fiecare clasă de capital social:
 - (i) numărul de acțiuni autorizate ;
 - (ii) numărul de acțiuni emise și plătite integral și emise, dar neachitate integral;

- (iii) valoarea nominală pe acțiune, sau faptul că acțiunile nu au valoare nominală;
 - (iv) o reconciliere a numărului de acțiuni în circulație la începutul și la sfârșitul perioadei (a se vedea paragraful 21.12 pentru mai multe îndrumări);
 - (v) drepturile, preferințele și restricțiile aferente acelei clase inclusiv restricțiile privind distribuirea dividendelor și a rambursării de capital;
 - (vi) acțiuni în entitate deținute de către entitate sau de către filialele sale sau de către entitățile asociate; și
 - (vii) acțiuni rezervate pentru emitere conform opțiunilor și contractelor pentru vânzarea de acțiuni, inclusiv termenii și sumele; și
- (b) o descriere a naturii fiecărei rezerve din cadrul capitalurilor proprii.

4.14 O entitate fără capital social, cum ar fi un parteneriat sau un trust, sau o entitate organizată sub formă corporativă unică pentru jurisdicția sa, va prezenta informațiile echivalente celor cerute în paragraful 4.13 (a), prezentând modificările în decursul perioadei pentru fiecare categorie de participații în capitalurile proprii precum și drepturile, preferințele și restricțiile aferente fiecărei categorii de participații în capitalurile proprii.

SECȚIUNEA 5

Contul de profit și pierdere

Scop

5.1 **Contul de profit și pierdere** prezintă **venitul** și **cheltuielile** unei entități pentru o perioadă.

5.2 Contul de profit și pierdere va include toate elementele de venit și cheltuieli recunoscute într-o perioadă cu excepția cazului în care acest [proiect de] Standard prevede altfel. Acest [proiect de] Standard oferă tratament diferit pentru următoarele:

- (a) efectul corecturii erorilor și modificărilor **politicilor contabile** sunt prezentate ca ajustări ale perioadelor anterioare și nu ca parte a profitului sau pierderii în perioada în care acestea apar (a se vedea Secțiunea 10 *Politici contabile, estimări și erori*); și
- (b) surplusurile din reevaluare (a se vedea Secțiunea 16 *Imobilizări corporale*), unele **câștiguri** și **pierderi** care rezultă din conversia **situațiilor financiare** ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea Secțiunea 30 *Conversia valutară*) și unele modificări ale valorii juste a instrumentelor de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea Secțiunea 11 *Active financiare*) sunt raportate direct în **capitalurile proprii** și nu ca partea a profitului sau pierderii, atunci când acestea apar.

Informațiile de prezentat în contul de profit și pierdere propriu –zis

5.3 Ca o cerință minimă, o entitate va include în contul de profit și pierdere propriu –zis elementele rând care prezintă următoarele valori pentru perioadă:

- (a) **venitul din activități curente**;
- (b) costurile de finanțare;
- (c) partea din profit sau pierdere a **entităților asociate** și a **asocierilor în participație** contabilizate utilizând metoda punerii în echivalență;
- (d) **cheltuiala cu impozitul**;
- (e) o singură sumă cuprinzând totalul (i) profiturilor sau pierderilor după impozitare a **activităților întrerupte** și (ii) câștigurilor sau pierderilor după impozitare recunoscute la evaluarea valorii juste minus costurile de vânzare sau la cedarea activelor sau **grupurilor de cedare** care constituie activitățile întrerupte (a se vedea Secțiunea 36 *Activități întrerupte și active deținute în vederea vânzării*); și
- (f) profitul sau pierdea.

5.4 O entitate va prezenta următoarele elemente în contul de profit și pierdere ca alocări ale profitului sau pierderii pentru perioadă:

- (a) profitul sau pierderea atribuibil **interesului minoritar**; și

(b) profitul sau pierderea atribuibil acționarilor societății mamă.

5.5 O entitate va prezenta elemente rând suplimentare, titluri și sub-totaluri în contul de profit și pierdere propriu-zis atunci când o astfel de prezentare este relevantă pentru cunoașterea și înțelegerea **performanței** financiare a entității.

5.6 O entitate nu va prezenta nici un element de venituri sau cheltuieli ca fiind „elemente extraordinare”, nici în contul de profit și pierdere propriu-zis, nici în note.

Informațiile de prezentat fie în contul de profit și pierdere propriu zis, fie în note

5.7 O entitate va prezenta natura și valoarea componentelor **semnificative** ale venitului și cheltuielilor separat. Aceste prezentări vor include:

- (a) reduceri ale stocurilor la valoarea realizabilă netă și reluarea acestor reduceri;
- (b) reduceri ale **activelor corporale** la valoarea recuperabilă și reluarea acestor reduceri;
- (c) restructurarea activităților unei entități și reluările oricăror **provizioane** pentru costurile de restructurare;
- (d) cedarea elementelor de imobilizări corporale;
- (e) cedarea investițiilor;
- (f) **activități întrerupte**;
- (g) soluționarea litigiilor; și
- (h) reluarea altor provizioane.

Analiza cheltuielilor

5.8 O entitate va prezenta o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe funcția acestora în cadrul entității, în funcție de care oferă informații credibile și mai relevante.

Analiza conform naturii cheltuielilor

- (a) conform acestei metode de clasificare, cheltuielile sunt agregate în contul de profit și pierdere conform naturii lor (de exemplu deprecierea, achiziționarea materialelor, costurile de transport, beneficiile angajaților și costurile de publicitate) și nu sunt realocate în diferite funcții în cadrul entității.

Analiza conform funcției cheltuielilor

- (b) Conform acestei metode de clasificare, cheltuielile sunt clasificate conform funcției lor ca parte a costurilor de vânzare sau, de exemplu a costurilor de distribuție sau pentru activitățile administrative. O entitate va prezenta cel puțin costurile sale de vânzare conform acestei metode separat de alte cheltuieli.

5.9 Entitățile sunt încurajate să prezinte această analiză în contul de profit și pierdere propriu – zis . Situațiile financiare ilustrative care însoțesc acest [proiect de] standard includ exemple ale ambelor tipuri de prezentare.

5.10 Entitățile care clasifică aceste cheltuieli conform funcției vor prezenta informații suplimentare privind natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu **deprecierea** și **amortizarea** și cheltuielile privind **beneficiile angajaților**.

SECȚIUNEA 6

Situația modificărilor capitalurilor proprii și situația venitului și a rezultatului reportat

Situația modificărilor capitalurilor proprii

Scop

6.1 **Situația modificărilor capitalurilor proprii** prezintă profitul sau pierderea entității pentru o perioadă, elementele de venit și cheltuieli recunoscute direct în capitalurile proprii aferente perioadei, efectele modificărilor **politicilor contabile** și corecturii erorilor recunoscute în decursul perioadei și (în funcție de formatul situației modificărilor capitalurilor proprii ales de entitate) valorile investițiilor acționarilor și dividende și alte distribuiri către aceștia în decursul perioadei.

Informații de prezentat în situația modificărilor capitalurilor proprii propriu-zisă

6.2 O entitate va prezenta o situație a modificărilor capitalurilor proprii în situația propriu – zisă:

- (a) profitul sau pierderea perioadei;
- (b) fiecare element de venit și cheltuieli al perioadei care, așa cum se cere de către Standard, este recunoscut direct în capitalurile proprii, și totalul acestor elemente;
- (c) venitul și cheltuielile totale ale perioadei (calculate ca sumă dintre (a) și (b)), prezentând separat valorile totale atribuibile acționarilor societății mamă și **interesului minoritar**; și
- (d) pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectele modificărilor politicilor contabile și corecturilor **erorilor** recunoscute conform Secțiunii 10 *Politici contabile, estimări și erori*.

Informații de prezentat fie în situația propriu - zisă a modificărilor capitalurilor proprii fie în note

6.3 O entitate va prezenta de asemenea fie în situația propriu-zisă a modificărilor capitalurilor proprii fie în note:

- (a) valorile investițiilor acționarilor sau dividendele și distribuiri către aceștia, prezentând separat emiterea acțiunilor, tranzacțiilor privind acțiunile de trezorerie precum și dividendele și alte distribuiri către acționari;
- (b) soldul rezultatului reportat (adică acumularea profitului sau pierderii) la începutul perioadei și la sfârșitul **perioadei de raportare** precum și modificările în decursul perioadei; și
- (c) o reconciliere între **valoarea contabilă** a fiecărei clase de aport la capitalurile proprii și fiecare rezervă și cheltuială recunoscute direct în capitalurile proprii (a se vedea

paragraful 6.2(b)) la începutul și la sfârșitul perioadei, prezentând separat fiecare modificare.

Contul de profit și pierdere și a rezultatelor reportate

Scop

6.4 Contul de profit și pierdere și rezultatele reportate prezintă profitul sau pierderea și modificările rezultatelor reportate ale unei entități pentru o perioadă. Paragraful 3.16 al acestui [proiect de] Standard permite unei entități să prezinte contul de profit și pierdere și rezultate reportate în locul contului de profit și pierdere și a situației modificărilor capitalurilor proprii dacă singurele modificări ale capitalurilor proprii în decursul perioadei de raportare rezultă din profit sau pierdere, din plata dividendelor, din corectura erorilor perioadelor anterioare și din modificările politicilor contabile.

Informații de prezentat în contul propriu-zis de profit și pierdere și al rezultatelor reportate

6.5 O entitate va prezenta în contul propriu-zis de profit și pierdere și al rezultatelor reportate, următoarele elemente în plus față de informațiile cerute în Secțiunea 5 *Contul de profit și pierdere*:

- (a) rezultatele reportate la începutul perioadei de raportare;
- (b) dividendele declarate și plătite sau de plată în decursul perioadei;
- (c) retratarea rezultatelor reportate pentru corecturile erorilor din perioada anterioară;
- (d) retratarea rezultatelor reportate pentru modificările politicilor contabile; și
- (e) rezultatele reportate la sfârșitul perioadei de raportare.

SECȚIUNEA 7

Situația fluxurilor de trezorerie

Scop

7.1 Situația fluxurilor de trezorerie oferă informații cu privire la modificările istorice de **numerar** sau **echivalente de numerar** ale unei entități, care prezintă separat modificările în decursul perioadei din activități de exploatare, investiții și finanțare.

7.2 Echivalentele de numerar sunt deținute în scopul îndeplinirii angajamentelor de numerar pe termen scurt, mai degrabă decât pentru investiții sau alte scopuri. Prin urmare, o investiție se califică în mod normal ca fiind echivalent de numerar doar dacă are o scadență scurtă de aproximativ trei luni sau mai puțin de la data achiziției. Descoperirile de cont sunt de obicei considerate activități de finanțare similare împrumuturilor; totuși, dacă sunt rambursabile la cerere și formează parte integrantă a gestiunii de numerar a entității, descoperirile de cont sunt incluse ca o componentă de numerar sau echivalente de numerar.

Cuprins

7.3 O entitate va raporta o situație a fluxurilor de trezorerie care raportează **fluxuri de trezorerie** pentru o perioadă clasificată în **activități de exploatare, activități de investiții și activități de finanțare**.

Activități de exploatare

7.4 Fluxurile de trezorerie din activitățile de exploatare sunt derivate în primul rând din activitățile principale producătoare de **venit** ale entității. Prin urmare, aceasta rezultă de obicei din tranzacții și alte evenimente care sunt incluse în determinarea profitului sau pierderii. Exemple de fluxuri de trezorerie din activitățile de exploatare sunt:

- (a) încasări în numerar din vânzarea bunurilor și prestarea serviciilor;
- (b) încasări în numerar din redevențe, taxe, comisioane și alte venituri;
- (c) plăți în numerar către furnizori pentru bunuri și servicii;
- (d) plăți în numerar către și în numele angajaților;
- (e) plăți în numerar sau rambursări ale impozitului pe profit cu excepția cazului în care sunt identificate în mod specific cu activitățile de finanțare și investiții; și
- (f) încasări și plăți în numerar din investiții, împrumuturi și alte contracte deținute în scopurile tranzacționării sau comercializării, care sunt similare stocurilor dobândite în mod specific pentru răscumpărare

Unele tranzacții, cum ar fi vânzarea unor elemente de imobilizări corporale, pot genera un câștig sau o pierdere care este inclusă în determinarea profitului sau pierderii. Totuși, fluxurile de trezorerie aferente unor astfel de tranzacții reprezintă fluxuri de trezorerie din activitățile de investiții.

Activități de investiții

7.5 Fluxurile de trezorerie care rezultă din activitățile de investiții reprezintă măsura în care cheltuielile care au fost făcute pentru resursele menite să genereze venituri și fluxuri de trezorerie viitoare. Exemple de fluxuri de trezorerie din activitățile de investiții sunt:

- (a) plăți în numerar pentru a dobândi imobilizări corporale (inclusiv construirea propriilor imobilizări corporale), imobilizări necorporale (inclusiv costurile capitalizate de dezvoltare) și alte active pe termen lung;
- (b) încasări în numerar din vânzarea imobilizărilor corporale, necorporale și a altor active pe termen lung;
- (c) plățile în numerar pentru a dobândi **capitaluri proprii** sau instrumente de datorie ale altor entități și interese în asocierile în participație (altele decât plățile pentru acele instrumente clasificate ca echivalente de numerar sau deținute în scopurile tranzacționării sau comercializării);
- (d) încasări în numerar din vânzarea capitalurilor proprii sau a instrumentelor de datorie ale altor entități și participări în asocierile în participație (altele decât încasările pentru acele instrumente clasificate ca echivalente de numerar sau deținute în scopurile tranzacționării sau comercializării);
- (e) plăți în avans în numerar și împrumuturi către alte părți;
- (f) încasări în numerar din rambursarea unor avansuri sau împrumuturi către alte părți;
- (g) plăți în numerar pentru contracte futures, contracte forward, contracte pe opțiuni și contracte swap cu excepția cazului când contractele sunt deținute în scopul tranzacționării sau comercializării sau plățile sunt clasificate ca activități de finanțare; și
- (h) încasările în numerar din contracte futures, contracte forward, contracte pe opțiuni și contracte swap cu excepția cazului când contractele sunt deținute în scopul tranzacționării sau comercializării sau încasările sunt clasificate ca activități de finanțare.

Atunci când un contract este contabilizat ca un instrument de acoperire (a se vedea Secțiunea 11 *Active financiare și datorii financiare*), o entitate va clasifica fluxurile de trezorerie ale contractului în aceeași manieră ca și fluxurile de trezorerie ale elementelor acoperite.

Activități de finanțare

7.6 Următoarele sunt exemple de fluxuri de trezorerie care rezultă din activități de finanțare:

- (a) încasări în numerar din emisiunea de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii;
- (b) plăți în numerar către proprietari pentru a dobândi sau răscumpăra acțiunile entității;
- (c) încasări în numerar din emisiunea de certificate, împrumuturi, note, obligațiuni, ipoteci și alte împrumuturi pe termen scurt sau lung;
- (d) plăți în numerar ale sumelor împrumutate; și
- (e) plăți în numerar printr-un contract de leasing pentru reducerea datoriei scadente într-un contract de leasing financiar.

Raportarea fluxurilor de trezorerie din activitățile de exploatare

7.7 O entitate va raporta fluxurile de trezorerie din activitățile din exploatare utilizând fie:

- (a) metoda directă, prin care este prezentată o clasă importantă de încasări brute în numerar și plăți brute în numerar; fie

- (b) metoda indirectă, prin care profitul sau pierderea este ajustată cu efectele tranzacțiilor nemonetare, orice amânări sau angajamente ale încasărilor sau plăților în numerar trecute sau viitoare privind activitatea de exploatare precum și orice elemente de venit sau cheltuieli asociate investiției sau finanțării fluxurilor de trezorerie.

7.8 Conform metodei indirecte, fluxurile de trezorerie nete din activitățile de exploatare sunt determinate prin ajustarea profitului sau pierderii prin efectele:

- (a) modificărilor stocurilor și creanțelor și plăților din exploatare în decursul perioadei;
- (b) elementelor nemonetare cum ar fi **deprecierea, provizioanele, impozitele amânate**, câștigurile și pierderile valutare nerealizate, profiturile **entităților asociate** nedistribuite și **interesele minoritare**; și
- (c) tuturor celorlalte elemente ale căror efecte de numerar sunt legate de investiție sau de finanțare.

Alternativ, fluxul net de trezorerie din activitățile de exploatare poate fi prezentat conform metodei indirecte prezentând veniturile din activitățile curente și cheltuielile prezentate în contul de profit și pierdere precum și modificările stocurilor și creanțelor și plăților din exploatare din decursul perioadei.

7.9 O entitate care alege să utilizeze metoda directă va aplica paragrafele 18-20 din IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie*.

Raportarea fluxurilor de trezorerie din activități de investiție și de finanțare

7.10 O entitate va raporta separat clasele importante de încasări brute în numerar și plăți brute în numerar care rezultă din activitățile de investiție și finanțare. Fluxurile de trezorerie agregate care rezultă din achiziții și din cedări ale filialelor sau a altor unități de afaceri vor fi prezentate separat și clasificate ca fiind activități de exploatare.

Fluxurile valutare de trezorerie

7.11 O entitate va înregistra fluxuri de trezorerie care rezultă din tranzacții în valută în moneda funcțională a entității aplicând la suma în valută rata de schimb valutar dintre moneda funcțională și valuta la data fluxurilor de trezorerie.

7.12 Entitatea va converti fluxurile de trezorerie ale entității din străinătate la cursul de schimb dintre moneda funcțională și valuta la data fluxurilor de trezorerie.

7.13 Câștigurile și pierderile nerealizate care rezultă din modificări ale cursului de schimb valutar nu reprezintă fluxuri de trezorerie. Totuși, pentru a reconcilia numerarul și echivalentele de numerar la începutul și la sfârșitul perioadei, efectul modificării cursului de schimb asupra numerarului și a echivalentelor de numerar deținute sau datorate în valută trebuie raportate în situația fluxului de trezorerie. Prin urmare, entitate va reevalua numerarul și echivalentele de numerar deținute în decursul perioadei la cursul de schimb de la sfârșitul perioadei. Entitatea va prezenta câștigurile sau pierderile nerealizate care rezultă, separat de fluxurile de trezorerie din activitățile de exploatare, investiții sau finanțare.

Dobânzi și dividende

7.14 O entitate va prezenta separat fluxurile de trezorerie din dobânzi și dividende primite și plătite (dobânzile plătite includ sumele capitalizate conform alegerii **politicii contabile** din Secțiunea 24 *Costurile îndatorării*). Entitatea le va clasifica într-o manieră consecventă de la perioadă la perioadă ca fiind activități de exploatare, investiții sau finanțare.

7.15 O entitate poate clasifica dobânda plătită și dobânzile și dividendele primite ca fiind fluxuri de trezorerie din exploatare deoarece acestea sunt incluse în profit sau pierdere. În mod alternativ, entitatea poate clasifica dobânda plătită și dobânda și dividendele primite ca fiind fluxuri de trezorerie din finanțare și respectiv fluxuri de trezorerie din investiții, deoarece aceste sunt costuri ale obținerii resurselor financiare sau rentabilității investițiilor.

7.16 O entitate poate clasifica dividendele plătite ca fluxuri de trezorerie din finanțare deoarece acestea reprezintă costul obținerii resurselor financiare. În mod alternativ, entitatea poate clasifica dividendele plătite ca o componentă a fluxurilor de trezorerie din activități de exploatare deoarece acestea sunt plătite din fluxuri de trezorerie din exploatare.

Impozitul pe profit

7.17 O entitate va prezenta separat fluxurile de trezorerie care rezultă din impozitul pe profit și le va clasifica ca fiind fluxuri de trezorerie din activități de exploatare cu excepția cazului în care acestea pot fi identificate în mod specific cu activitățile de finanțare și investiții. Atunci când fluxurile de trezorerie din impozit sunt alocate în mai multe clase de activități, entitatea va prezenta valoarea totală a impozitelor plătite.

Alte tranzacții decât cele în numerar

7.18 O entitate va exclude din situațiile fluxurilor de trezorerie tranzacțiile de investiții și de finanțare care nu necesită utilizarea numerarului sau echivalentelor de numerar. O entitate nu va prezenta astfel de tranzacții în **situațiile financiare** astfel încât să se furnizeze toate informațiile relevante despre aceste activități de investiții și finanțare.

7.19 Multe activități de investiții și finanțare nu au impact direct asupra fluxurilor de trezorerie curente cu toate că afectează structura capitalului și activelor ale unei entități. Excluderea tranzacțiilor nemonetare din situațiile fluxurilor de trezorerie este consecvență cu obiectivul situației fluxurilor de trezorerie deoarece aceste elemente nu implică fluxuri de trezorerie în perioada curentă. Exemple ale tranzacțiilor nemonetare:

- (a) achiziționarea activelor fie prin asumarea directă a datoriilor aferente, fie printr-un contract de leasing financiar;
- (b) achiziționarea unei entități prin metoda emiterii capitalurilor proprii; și
- (c) conversia datoriei la capitalurile proprii.

Componente de numerar și echivalente de numerar

7.20 O entitate va prezenta componentele de numerar și echivalente de numerar și va prezenta o reconciliere a valorilor raportate în situația fluxurilor de trezorerie cu elementele echivalente raportate în bilanț.

Alte prezentări

7.21 O entitate va prezenta împreună cu comentariile managementului, valoarea soldurilor semnificative de numerar și echivalente de numerar deținute de către entitate care nu sunt disponibile pentru a fi utilizate de către entitate. Numerarul și echivalentele de numerar deținute de către o entitate pot să nu fie disponibile pentru utilizare de către entitate, printre altele, din cauza controalelor privind schimbul valutar sau restricțiilor legale.

SECȚIUNEA 8

Notele la situațiile financiare

Scop

- 8.1 **Notele** conțin informații suplimentare la cele prezentate în **situațiile financiare** propriu-zise. Notele furnizează descrieri narative sau separări ale elementelor prezentate în aceste situații și informații privind elementele care nu se califică pentru **recunoaștere** în aceste situații.

Structură

- 8.2 Notele:

- (a) vor prezenta informații privind baza de întocmire a situațiilor financiare și **politicile contabile** specifice utilizate în conformitate cu paragrafele 8.5 și 8.6;
- (b) vor descrie informațiile solicitate de acest (proiect de) Standard, care nu sunt prezentate în situațiile financiare; și
- (c) vor furniza informații suplimentare care nu sunt prezentate în situațiile financiare propriu-zise, dar care sunt relevante pentru înțelegerea acestora.

- 8.3 O entitate va prezenta notele, pe cât posibil, într-un mod sistematic. O entitate va furniza referințe pentru fiecare element din situațiile financiare propriu-zise, legate de orice informații conexe din note.

- 8.4 În mod normal, o entitate prezintă notele în următoarea ordine:

- (a) o declarație că situațiile financiare au fost întocmite în conformitate cu *IFRS pentru IMM-uri* (a se vedea paragraful 3.2);
- (b) un rezumat al politicilor contabile semnificative aplicate (a se vedea paragraful 8.5);
- (c) informații suport pentru elementele prezentate în situațiile financiare propriu-zise, în ordinea în care sunt prezentate fiecare afirmație și fiecare element linie; și
- (d) alte prezentări, inclusiv:
 - (i) **datoriile contingente** și **activele contingente** (a se vedea Secțiunea 20 *Provizioane și Contingente*) și obligațiile contractuale nerecunoscute;
 - (ii) prezentările elementelor nefinanciare
 - (iii) suma dividendelor propuse sau declarate înainte de autorizarea pentru publicare a situațiilor financiare, dar nerecunoscute ca o distribuire către deținătorii de **capitaluri proprii** în timpul perioadei, precum și suma aferentă per acțiune; și
 - (iv) suma oricăror dividende cumulate preferențiale nerecunoscute.

Prezentarea politicilor contabile

- 8.5 O entitate va prezenta în rezumatul politicilor contabile semnificative:

- (a) baza (sau bazele) de evaluare utilizată în întocmirea situațiilor financiare;

- (b) politica de contabilitate pe care a ales-o entitatea, atunci când entitatea a adoptat o politică de contabilitate pentru un eveniment, tranzacție sau circumstanță pentru care acest Standard permite o alegere a politicii contabile; și
- (c) celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.

Informații privind raționamentele

- 8.6 O entitate va prezenta, în rezumatul politicilor contabile semnificative sau în alte note, raționamentele, în afară de cele care implică estimări (a se vedea paragraful 8.7), pe care le-a făcut conducerea în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității și care au avut cel mai semnificativ efect asupra sumelor recunoscute în situațiile financiare.

Informații privind principalele surse de incertitudine a estimării

- 8.7 O entitate va prezenta în note informații privind ipotezele cheie asupra viitorului și alte surse principale de incertitudine a estimării la sfârșitul **perioadei de raportare**, care au un risc semnificativ de generare a unei ajustări **semnificative a valorilor contabile** ale activelor și datoriilor din următorul an financiar. Cu privire la aceste active și datorii, notele vor include detalii asupra:

- (a) naturii lor; și
- (b) valorii lor contabile la sfârșitul perioadei de raportare.

Informații asupra cerințelor de capital impuse din exterior

- 8.8 Dacă o entitate este supusă unor cerințe de capital venite din exterior, ea va prezenta natura acestor cerințe și cum sunt gestionate acestea, inclusiv dacă cerințele au fost respectate.

SECȚIUNEA 9

Situații financiare individuale și consolidate

Control

9.1 Cu excepția celor permise de paragraful 9.2, o entitate **mamă** va prezenta **situații financiare consolidate** în care își consolidează investițiile în **filiale** în conformitate cu prezentul Standard [proiect]. Situațiile financiare consolidate vor include toate filialele societății mamă .

9.2 O societate mamă nu trebuie să prezinte situații financiare consolidate dacă

(a) societatea mamă este ea însăși o filială; și

(b) dacă societatea sa mamă finală (sau orice societate mamă intermediară) produce **situații financiare consolidate cu scop general** care se conformează **Standardelor Internaționale de Raportare Financiară** sau acestui [proiect] de standard.

9.3 O **filială** este o entitate care este controlată de o societate mamă. **Controlul** este puterea de a guverna politicile operaționale și financiare ale unei entități, astfel încât să se obțină beneficii din activitățile acesteia . Dacă o entitate a creat o entitate cu scop special (SPE) pentru îndeplinirea unui obiectiv limitat și bine definit, entitatea va consolida SPE atunci când fondul relației indică faptul că SPE este controlată de entitate.

9.4 Controlul este presupus că există atunci când societatea mamă deține, direct sau indirect prin filiale, mai mult de jumătate din drepturile de vot ale unei entități, în afară de cazul în care, în situații excepționale, se poate demonstra clar că o astfel de deținere nu constituie control. De asemenea, controlul există atunci când societatea mamă deține jumătate sau mai puțin din drepturile de vot ale unei entități, dar are:

- (a) control asupra mai mult de jumătate din drepturile de vot în virtutea unui acord cu alți investitori;
- (b) capacitatea de a guverna politicile operaționale și financiare ale entității, conform statutului sau unui acord;
- (c) capacitatea de a numi sau elimina majoritatea membrilor din consiliul director sau din organismul de guvernare echivalent, iar controlul entității se face prin acel consiliu sau organism; sau
- (d) capacitatea de a refuza majoritatea voturilor consiliului director sau organismului echivalent de guvernare, iar controlul entității se face prin acel consiliu sau organism .

9.5 O filială nu este exclusă de la consolidare numai pentru că un investitor este o organizație cu capital în participație sau o entitate similară .

9.6 O filială nu este exclusă de la consolidare dacă activitățile sale de afaceri nu sunt similare celor ale altor entități din cadrul consolidării. Informațiile relevante sunt furnizate prin consolidarea unor astfel de filiale și prin prezentarea informațiilor suplimentare în situațiile financiare consolidate privind diferite activități de afaceri ale filialelor .

9.7 O filială nu este exclusă de la consolidare dacă funcționează într-o jurisdicție care impune restricții privind transferul numerarului sau al altor active în afara jurisdicției.

Proceduri de consolidare

9.8 Situațiile financiare consolidate prezintă informații financiare despre grup ca și când acesta ar fi o singură entitate economică. La întocmirea situațiilor financiare consolidate, o entitate: o entitate.

- (a) va combina situațiile financiare ale societății mamă și ale filialelor sale element cu element, așezând împreună elemente similare de active, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli;

- (b) va elimina **valoarea contabilă** a investiției societății mamă în fiecare filială și partea societății mamă din capitalurile proprii ale fiecărei filiale;
- (c) va evalua **interesele minoritare** în contul de profit și pierdere al filialelor consolidate pentru perioada de raportare separat de interesele acționarilor societății mamă; și
- (d) va evalua interesele minoritare în activele nete ale filialelor consolidate separat de capitalurile proprii ale acționarilor societății mamă din acestea. Interesele minoritare în activele nete constau din:
 - (i) valoarea acelor interese minoritare la data combinării inițiale; și
 - (ii) partea minorității din modificările capitalurilor proprii de la data combinării.

Drepturi potențiale de vot

9.9 Atunci când drepturile potențiale de vot există (cum ar fi drepturile de vot care rezultă din exercitarea opțiunilor pe acțiuni sau a warrantelor sau din conversia titlurilor de valoare convertibile), proporțiile din profit sau pierdere și modificările din capitalurile proprii alocate societății mamă și interesele minoritare se determină pe baza intereselor de proprietate prezente și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a potențialelor drepturi de vot .

Soldurile și tranzacțiile din interiorul grupului

9.10 Soldurile și tranzacțiile intra grup, inclusiv veniturile, cheltuielile și dividendele sunt eliminate în totalitate. Profiturile și pierderile care rezultă din tranzacțiile intra grup care sunt recunoscute în active, cum ar fi stocurile și activele imobilizate sunt eliminate în totalitate. Pierderile intra grup pot indica o depreciere care necesită **recunoașterea** în situațiile financiare consolidate. Secțiunea 29 *Impozite pe profit* se aplică diferențelor temporare care rezultă din eliminarea profiturilor și pierderilor care rezultă din tranzacțiile intra grup.

Data de raportare uniformă

9.11 Situațiile financiare ale societății mamă și filialelor acesteia utilizate în întocmirea situațiilor financiare consolidate se vor întocmi la aceeași **dată de raportare**, numai dacă nu este **imposibil** să se facă acest lucru .

Politici contabile uniforme

9.12 Situațiile financiare consolidate se vor întocmi utilizându-se **politici contabile** uniforme pentru tranzacțiile similare și pentru alte evenimente în circumstanțe similare. Dacă un membru al grupului utilizează alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare consolidate pentru tranzacții similare și evenimente în circumstanțe similare, se fac ajustări corespunzătoare ale situațiilor sale financiare pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.

Achiziționarea și cedarea filialelor

9.13 Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate de la data achiziționării. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate până la data la care societatea mamă încetează să controleze filiala. Diferența dintre încasările rezultate din cedarea filialei și valoarea sa contabilă de la data cedării, inclusiv valoarea cumulată a oricăror diferențe de schimb valutar care sunt legate de filială, recunoscute în capitalurile proprii în conformitate cu Secțiunea 30 *Conversia valutară*, este recunoscută în contul de profit și pierdere consolidat ca fiind câștigurile sau pierderile din cedarea filialei.

9.14 Dacă entitatea încetează să mai fie o filială, dar investitorul (fosta societate mamă) continuă să dețină unele acțiuni în capitaluri proprii, aceste acțiuni vor fi contabilizate drept **activ financiar** în conformitate cu Secțiunea 11 *Active financiare și datorii financiare* de la data la care entitatea încetează să mai fie o filială, cu condiția ca ea să nu devină o **entitate asociată** sau o **entitate controlată în comun**. Valoarea

contabilă a investiției de la data la care entitatea încetează să mai fie o filială va fi considerată la costul evaluării inițiale a unui activ financiar.

Interese minoritare în filiale

9.15 Interesul minoritar va fi prezentat în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale acționarilor societății mamă, așa cum se cere în paragraful 4.2(p).

9.16 Interesul minoritar în profitul sau pierderea grupului va fi și el prezentat separat în contul de profit și pierdere, așa cum se cere în paragraful 5.4.

9.17 Pierderile aplicabile minorității dintr-o filială consolidată pot depăși interesul minoritar în capitalurile proprii ale filialei. Depășirea și orice alte pierderi aplicabile minorității sunt alocate interesului minoritar, cu excepția cazului în care minoritatea are o obligație contractuală și poate face o investiție suplimentară pentru acoperirea pierderilor. Dacă filiala raportează ulterior profituri, acestea sunt alocate interesului majoritar până când partea din pierderi a minorității absorbită anterior de majoritate a fost recuperată.

Situații financiare individuale

9.18 Paragraful 9.1 solicită unei societăți mamă întocmirea situațiilor financiare consolidate atunci când are una sau mai multe filiale. Prezentul [proiect de] Standard nu solicită unei societăți mamă să întocmească **situații financiare individuale** pentru societatea mamă sau pentru filialele separate. Atunci când se întocmesc situații financiare individuale ale unei societăți mamă, entitatea va adopta o politică de contabilizare a tuturor investițiilor sale în filiale, **entități controlate în comun** și **entități asociate** care nu sunt clasificate ca fiind deținute pentru vânzare, fie:

- (a) la cost, fie
- (b) la **valoarea justă** în profit sau pierdere.

9.19 Atunci când o societate mamă, un asociat cu un interes într-o entitate controlată în comun sau un investitor într-o entitate asociată întocmește situații financiare individuale, aceste situații financiare individuale vor prezenta:

- (a) faptul că situațiile sunt situații financiare individuale și motivele pentru care aceste situații sunt întocmite dacă acest lucru nu este cerut prin lege;
 - (b) o listă a investițiilor importante în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, inclusiv numele, țara de înființare sau rezidență, procentul de participație în capitalurile proprii și, dacă diferă, procentul de drepturi de vot deținut; și
 - (c) o descriere a metodei utilizate pentru contabilizarea investițiilor cuprinse în lista de la (b);
- și va identifica situațiile financiare consolidate la care se referă.

9.20 Situațiile financiare ale unei entități care nu are o filială, entitate asociată sau un interes al unui asociat într-o entitate controlată în comun nu sunt situații financiare individuale.

Situații financiare combinate

9.21 **Situațiile financiare combinate** sunt un singur set de situații financiare ale două sau mai multor entități controlate de către un singur investitor. Prezentul [proiect de] Standard nu solicită să se întocmească situații financiare combinate. Investitorul care controlează poate alege să întocmească situații financiare combinate deoarece entitățile afiliate au obiective și interese economice comune și sunt administrate în comun.

9.22 Dacă o entitate întocmește situații financiare combinate și le descrie ca fiind conforme cu *IFRS pentru IMM-uri*, aceste situații se vor conforma tuturor cerințelor prezentului [proiect de] Standard. Tranzacțiile

din cadrul companiei și soldurile vor fi eliminate; profiturile sau pierderile rezultate din tranzacțiile din cadrul companiei care sunt recunoscute în active cum ar fi stocurile și activele imobilizate vor fi eliminate; situațiile financiare ale entităților incluse în situațiile financiare combinate vor fi întocmite la aceeași dată de raportare, numai dacă nu este imposibil să se facă acest lucru; iar politicile contabile uniforme vor fi respectate pentru tranzacțiile similare și alte evenimente în circumstanțe similare. Prezentările vor include faptul că situațiile financiare sunt situații financiare combinate și prezentările de informații privind **părțile afiliate** solicitate de Secțiunea 33 *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate*.

SECȚIUNEA 10

Politici contabile, estimări și erori

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

10.1 **Politicile contabile** sunt principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de către o entitate în întocmirea și prezentarea **situațiilor financiare**.

10.2 Dacă acest [proiect de] Standard nu vizează în mod specific o anumită tranzacție, alt eveniment sau condiție, conducerea își va folosi judecata pentru elaborarea și aplicarea politicii contabile din care rezultă informații care sunt:

- (a) **relevante** pentru nevoile economice ale utilizatorilor în luarea deciziilor; și
- (b) **credibile** prin faptul că situațiile financiare:
 - (i) reprezintă corect **poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie** ale entității;
 - (ii) reflectă fondul economic al tranzacțiilor, altor evenimente și condiții și nu numai forma juridică;
 - (iii) sunt neutre, adică nu au influențe;
 - (iv) sunt prudente; și
 - (v) sunt complete în toate aspectele **importante**.

10.3 În emiterea raționamentului descris la paragraful 10.2, conducerea se va referi la și va face analiza aplicabilității următoarelor surse în ordine descrescătoare:

- (a) cerințele și îndrumările din prezentul [proiect de] Standard care tratează probleme similare și conexe; și
- (b) definițiile, criteriile de **recunoaștere** și conceptele de evaluare pentru active, datorii, venituri și cheltuieli și principiile generale din Secțiunea 2 *Concepte și principii generale*.

Consecvența politicilor contabile

10.4 În emiterea raționamentului descris la paragraful 10.2, conducerea poate lua în considerare, de asemenea, cerințele și îndrumările din **Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)** complete care abordează probleme similare și conexe. Dacă îndrumările suplimentare sunt necesare pentru emiterea raționamentului descris în paragraful 10.2, conducerea poate lua în considerare, de asemenea, cele mai recente norme ale altor organisme de elaborare a standardelor care utilizează un cadru general conceptual similar pentru elaborarea standardelor de contabilitate, altă literatură contabilă și practici acceptate în domeniu, în măsura în care acestea nu intră în conflict cu sursele din paragraful 10.3.

Consecvența politicilor contabile

10.5 O entitate va selecta și aplica politicile sale contabile consecvent pentru tranzacții similare, alte evenimente și condiții, numai dacă prezentul [proiect de] Standard nu solicită sau permite în mod specific clasificarea elementelor pentru care pot fi adecvate politici diferite. Dacă prezentul [proiect de] Standard solicită sau permite o astfel de clasificare, se va alege o politică adecvată de contabilitate, care va fi aplicată consecvent pentru fiecare categorie.

Modificări ale politicilor contabile

10.6 O entitate va modifica o politică de contabilitate numai dacă modificarea:

- (a) este solicitată de modificările la prezentul [proiect de] Standard; sau
- (b) are ca rezultat situații financiare care furnizează informații credibile și mai relevante privind efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente sau condiții asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entității .

10.7 Următoarele nu constituie modificări ale politicilor contabile:

- (a) aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă ca fond de cele care au avut loc anterior; și
- (b) aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care nu au fost importante .

10.8 Dacă prezentul [proiect de] Standard permite alegerea unui tratament contabil pentru un eveniment, tranzacție sau circumstanță specificate, iar o entitate își schimbă alegerea, aceasta este o modificare a politicii contabile. În mod similar, o modificare a bazei de evaluare este o modificare a politicii contabile .

Aplicarea modificărilor în politicile contabile

10.9 O entitate va contabiliza modificările în politica de contabilitate după cum urmează:

- (a) o entitate va contabiliza o modificare a politicii contabile care rezultă dintr-o modificare a cerințelor din prezentul [proiect de] Standard în conformitate cu prevederile tranzitorii, dacă există, specificate în acel amendament;
- (b) acolo unde prezentul [proiect de] Standard solicită sau permite unei entități să respecte cerințele unui alt IFRS, iar cerințele acelui IFRS se modifică, entitatea va contabiliza acea modificare în politica de contabilitate în conformitate cu prevederile tranzitorii, dacă există, specificate în acel IFRS; și
- (c) o entitate va contabiliza toate celelalte modificări ale politicii contabile **retroactiv**.

Aplicarea retroactivă

10.10 Atunci când o modificare a politicii contabile este aplicată retroactiv în conformitate cu paragraful 10.9, entitatea aplică noua politică de contabilitate informațiilor comparative din perioadele anterioare pe cât posibil, ca și cum noua politică de contabilitate ar fi fost întotdeauna aplicată . Atunci când este **imposibil** să se determine efectele unei anumite perioade de modificări ale politicii contabile pentru una sau mai multe perioade anterioare prezentate, entitatea va ajusta soldul de deschidere al fiecărei componente de capitaluri proprii afectată pentru cea mai timpurie perioadă pentru care este posibilă aplicarea retroactivă, care poate fi perioada curentă și va face o ajustare corespunzătoare a soldului de deschidere al fiecărei componente de capitaluri proprii afectată pentru acea perioadă.

Prezentarea unei modificări a politicii contabile

10.11 Atunci când aplicarea inițială a prezentului [proiect de] Standard sau a unui amendament la prezentul [proiect de] Standard are efect asupra perioadei curente sau asupra oricărei perioade anterioare sau ar putea avea efect asupra perioadelor viitoare, o entitate va prezenta:

- (a) natura modificării politicii contabile;
- (b) pentru perioada curentă și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, pe cât posibil, valoarea ajustării pentru fiecare elementul linie afectat din situația financiară; și

- (c) valoarea ajustării legate de perioadele anterioare celor prezentate, în măsura posibilă; și
- (d) o explicație dacă nu este posibil să se determine valorile care trebuie prezentate conform (b) sau (c) de mai sus.

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

10.12 Atunci când o modificare voluntară a politicii contabile are efect asupra perioadei curente sau asupra unei perioade anterioare sau ar putea avea efect asupra perioadelor viitoare, o entitate va prezenta:

- (a) natura modificării politicii contabile;
- (b) motivele pentru care aplicarea noii politici contabile furnizează informații credibile și mai relevante;
- (c) pentru perioada curentă și pentru fiecare perioadă prezentată, pe cât posibil, valoarea ajustării pentru fiecare element linie afectat din situația financiară;
- (d) valoarea ajustării legate de perioadele dinaintea celor prezentate, în măsura posibilă; și
- (e) o explicație dacă nu este posibil să se determine valorile care trebuie prezentate conform (c) sau (d) de mai sus.

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

Modificarea estimărilor contabile

10.13 O **modificare a estimărilor contabile** este o ajustare a **valorii contabile** a unui activ sau a unei datorii sau valoarea consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea stării prezente a activelor și datoriilor și a beneficiilor și obligațiilor viitoare preconizate asociate cu acestea. Modificările estimărilor contabile rezultă din noile informații sau din noile evoluții și, prin urmare, nu reprezintă corecții sau erori.

10.14 O entitate va recunoaște efectul unei modificări a unei estimări contabile, alta decât o modificare pentru care se aplică paragraful 10.15, **prospectiv**, prin includerea sa în profit sau pierdere din:

- (a) perioada modificării, dacă modificarea afectează numai acea perioadă; sau
- (b) perioada modificării și perioadele viitoare, dacă modificarea le afectează pe ambele.

10.15 În măsura în care o modificare a unei estimări contabile generează modificări ale activelor și datoriilor sau implică un element al capitalurilor proprii, entitatea o va recunoaște prin ajustarea valorii contabile a activului, datoriei sau elementului de capitaluri proprii aferente din perioada modificării.

Prezentarea unei modificări a estimării

10.16 O entitate va prezenta natura și valoarea unei modificări a unei estimări contabile care are efect asupra perioadei curente sau este preconizată a avea efect asupra perioadelor viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare când este imposibil să se estimeze acel efect.

10.17 Dacă valoarea efectului în perioadele viitoare nu este prezentată deoarece estimarea este imposibilă, o entitate va prezenta acest lucru.

Corecții ale erorilor din perioadele anterioare

10.18 **Erorile** din perioadele anterioare reprezintă omisiuni și interpretări greșite ale situațiilor financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, care rezultă din neutilizarea sau utilizarea greșită a informațiilor credibile care:

- (a) au fost disponibile atunci când situațiile financiare pentru acele perioade au fost autorizate pentru publicare; și
- (b) s-ar putea preconiza în mod rezonabil să fi fost obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

10.19 Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelile în aplicarea politicilor contabile, omiterea sau interpretări greșite ale faptelor și fraude.

10.20 În măsura posibilă, o entitate va corecta o eroare semnificativă dintr-o perioadă anterioară retroactiv, în primul set de situații financiare autorizate pentru publicare după descoperirea sa, prin:

- (a) retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară(e) prezentată(e) în care a apărut eroarea; sau
- (b) dacă eroarea a apărut înainte de cea mai timpurie perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai timpurie perioadă anterioară prezentată.

10.21 Atunci când este imposibil să se determine efectele specifice unei perioade ale unei erori asupra informațiilor comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare prezentate, entitatea va retrata soldurile de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai timpurie perioadă pentru care retratarea retroactivă este posibilă (care poate fi perioada curentă).

10.22 Atunci când este imposibil să se retrateze orice perioade anterioare, entitatea va recunoaște efectul erorii în deschiderea rezultatelor reportate ale perioadei curente.

Prezentarea erorilor din perioada anterioară

10.23 O entitate va prezenta următoarele despre erorile din perioada anterioară:

- (a) natura erorii din perioada anterioară;
- (b) pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, pe cât posibil, valoarea corecției pentru fiecare element linie afectat din situațiile financiare;
- (c) valoarea corecției la începutul celei mai timpurii perioade anterioare prezentate; și
- (d) dacă nu este posibil să se facă retratarea retroactivă pentru o anumită perioadă anterioară, circumstanțele care au condus la existența acelei condiții și o descriere a modalității de corectare a erorii și din ce moment s-a făcut acest lucru.

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

SECȚIUNEA 11

Active financiare și datorii financiare

11.1 O entitate va alege să aplice fie

(a) prevederile din această Secțiune, fie

(b) IAS 39 *Instrumente financiare: Recunoaștere și Evaluare*

în totalitate, pentru contabilizarea tuturor instrumentelor sale financiare. O entitate care alege să aplice IAS 39 va face prezentările cerute de IFRS 7 *Instrumente financiare: Prezentări*. Alegerea de către o entitate a variantei (a) sau (b) constituie o alegere a politicii contabile. Paragrafele 10.6-10.12 din Secțiunea 10 *Politici contabile, estimări și erori* conține cerințele de determinare a momentului în care este adecvată o modificare a politicii contabile, cum trebuie contabilizată o astfel de modificare și ce informații ar trebui să fie prezentate în legătură cu modificarea politicii contabile.

Arie de aplicabilitate

11.2 Un **instrument financiar** este un contract care generează un **activ financiar** al unei entități și o **datorie financiară** sau un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități. Exemplele comune includ:

- (a) numerarul;
- (b) depozitele la cerere și la termen;
- (c) efectele comerciale;
- (d) conturile, notele și împrumuturile de primit și de achitat;
- (e) obligațiunile și alte instrumente de datorie similare;
- (f) acțiunile ordinare și preferențiale și alte instrumente de capitaluri proprii similare;
- (g) titluri garantate cu active, cum ar fi obligațiile ipotecare garantate, acordurile de răscumpărare și pachetele titlurizate de creanțe; și
- (h) opțiuni, drepturi, warante, contracte futures, contracte forward și swapuri pe rata a dobânzii care sunt decontate în numerar sau prin tranzacționarea cu un alt instrument financiar.

11.3 Această Secțiune se aplică tuturor instrumentelor financiare, cu excepția următoarelor:

- (a) intereselor în **filiale** (acoperite de Secțiunea 9 *Situații financiare individuale și consolidate*), în **entități asociate** (acoperite de Secțiunea 13 *Investiții în entitățile asociate*) și **asocierilor în participație** (acoperite de Secțiunea 14 *Investiții în asocierile în participație*);
- (b) drepturile și obligațiile angajatorilor conform planurilor de beneficii ale angajaților (acoperite de Secțiunea 27 *Beneficiile angajaților*);
- (c) drepturile conform contractelor de asigurare, numai dacă aceste contracte de asigurare ar putea avea ca rezultat o pierdere pentru oricare dintre părți, ca urmare a termenilor contractuali care nu sunt legați de
 - (i) modificări ale prețului proprietății asigurate,
 - (ii) modificări ale ratelor de schimb valutar sau
 - (iii) o abatere din partea uneia dintre părți;
- (d) instrumentele financiare care respectă definiția capitalurilor proprii ale entității (acoperite de Secțiunile 21 *Capitaluri proprii* și 25 *Plata pe bază de acțiuni*); și

- (e) contractele de leasing (acoperite de Secțiunea 19 *Contracte de leasing*) doar dacă contractul de leasing nu ar putea avea ca rezultat o pierdere a locatorului sau a locatarului ca urmare a termenilor contractuali care nu sunt legați de
 - (i) modificările prețului activului sub contract de leasing,
 - (ii) modificările ratelor de schimb valutar sau
 - (iii) o abatere din partea uneia dintre părți;

11.4 Cele mai multe contracte de cumpărare sau vânzare a unui element nefinanciar, cum ar fi mărfurile, stocurile sau imobilizările corporale sunt excluse din această Secțiune, deoarece ele nu sunt instrumente financiare. Totuși, această secțiune se aplică tuturor contractelor care ar putea avea ca rezultat o pierdere pentru cumpărător sau pentru vânzător, ca urmare a termenilor contractuali care nu sunt legați de modificările prețului elementului nefinanciar, de modificările ratelor de schimb valutar sau de o abatere din partea unei din părți.

11.5 În afară de contractele descrise în paragraful 11.4, această secțiune se aplică și contractelor de cumpărare sau vânzare a elementelor nefinanciare, dacă aceste contracte pot fi decontate net în numerar sau în alt instrument financiar sau prin schimbul de instrumente financiare, ca și cum contractele ar fi instrumente financiare, cu următoarea excepție: contractele inițiate și continuate în scopul primirii sau livrării unui element nefinanciar, în conformitate cu cerințele de achiziție, vânzare sau utilizare preconizate ale entității nu sunt instrumente financiare conform acestei secțiuni.

Recunoașterea inițială a activelor și a datoriilor financiare

11.6 O entitate va recunoaște un activ financiar sau o datorie financiară numai atunci când entitatea devine parte a prevederilor contractuale ale instrumentului .

Evaluare

- (a) 11.7 La fiecare **dată de raportare**, o entitate ca evalua următoarele instrumente financiare la cost sau la costul amortizat minus deprecierea, după cum urmează:
 - a. un instrument (cum ar fi o creanță, o plată sau un împrumut) care respectă condițiile din paragraful 11.9 și pe care entitatea îl desemnează la **recunoașterea** inițială ca fiind evaluat la costul amortizat (utilizându-se **metoda dobânzii efective**) minus deprecierea. Anexa A a acestei secțiuni furnizează îndrumări privind aplicarea metodei dobânzii efective.
 - b. Un angajament de a face sau de a primi un împrumut care:
 - (i) nu poate fi decontat net în numerar.
 - (ii) atunci când este făcut, se preconizează că îndeplinește condițiile de recunoaștere la cost sau la cost amortizat minus deprecierea și
 - (iii) entitatea îl desemnează la recunoașterea inițială ca fiind evaluat la cost minus deprecierea.
 - (c) instrumentele de capitaluri proprii care nu sunt **tranzacționate public** și cele a căror **valoare justă** nu poate fi evaluat credibil în alt mod, precum și contractele legate de astfel de instrumente care, dacă sunt derulate, vor avea ca rezultat livrarea unor astfel de instrumente, care vor fi evaluate la cost minus deprecierea.

11.8 Cu excepția acelor instrumente financiare evaluate la cost sau la cost amortizat minus deprecierea în conformitate cu paragraful 11.7, la fiecare dată de raportare o entitate va evalua toate instrumentele financiare la valoarea justă, fără nici o actualizare a costurilor tranzacției pe care le poate suporta în momentul vânzării sau a unei alte operațiuni de cedare, cu modificările valorii juste recunoscute ca profit sau pierdere.

11.9 O entitate poate desemna un instrument pentru evaluare la costul amortizat, în conformitate cu paragraful 11.7(a), numai dacă acesta îndeplinește următoarele condiții:

(a) Acesta are o dată de scadență specificată sau o scadență la cerere și trebuie rambursat înainte de data de scadență specificată cu valoarea întregii sau majorității sumei primite sau plătite în momentul emiterii;

(b) Profiturile acționarilor înregistrează

(i) o sumă fixă,

(ii) o rată fixă de rentabilitate care este periodic angajată pe parcursul duratei de viață a instrumentului,

(iii) o rentabilitate variabilă care, pe parcursul duratei de viață a instrumentului, reprezintă o rată cotelată sau observabilă a dobânzii (precum LIBOR) sau

(iv) o combinație a acestor rate fixe sau variabile ale dobânzii (precum LIBOR plus 200 puncte de bază). Pentru profiturile cu rate fixe sau variabile ale dobânzii, dobânda este calculată prin înmulțirea ratei perioadei în care se aplică, cu principalul existent în acea perioadă.

(c) Nu există nici o prevedere contractuală care ar putea avea ca rezultat pierderea, de către acționar, a valorii principalului și a vreunui interes angajat în perioada curentă sau în perioadele anterioare

(d) Prevederi contractuale care îi permit emitentului să plătească datoria anticipat sau îi permit acționarului să îl restituie emitentului înainte ca data de scadență să își piardă contingența pentru evenimentele viitoare. Instrumentul poate solicita ca partea care își exercită dreptul de decontare anticipată să efectueze o plată de penalizare atât timp cât penalizarea presupune o rată fixă, un procentaj specificat al sumei investite sau al valorii principalului existent înregistrat în momentul exercițiului, sau o valoare care depinde de modificarea ratei dobânzii ce reduce beneficiul care ar fi fost altfel obținut de către partea care își exercită dreptul de decontare.

(e) Nu există profituri condiționate sau prevederi de rambursare, cu excepția rentabilității cu rată variabilă descrise la punctul (b) și a prevederilor de plată în avans descrise la punctul (d).

În scopul aplicării acestor condiții componente de datorie unui **instrument financiar compus**, o entitate începe prin a separa componenta de capitaluri proprii, așa cum prevede paragraful 21.7 al Secțiunii 21 *Capitaluri proprii*.

11.10 Exemple de instrumente financiare care ar putea fi desemnate ca fiind evaluate la cost sau la cost amortizat minus depreciere:

(a) conturile comerciale obișnuite și efectele comerciale de încasat și de plătit și împrumuturile obținute de la bănci, acestea satisfăcând, în general, condițiile din paragraful 11.9;

(b) investițiile în instrumente de datori neconvertibile, acestea satisfăcând, în general, condițiile din paragraful 11.9;

(c) un contract sau drept (opțiune) de cumpărare a unui instrument de capitaluri proprii a cărui valoare justă nu poate fi măsurată credibil, deoarece contractul sau dreptul va avea drept rezultat furnizarea unui instrument de capitaluri proprii, deoarece acel instrument de capitaluri proprii este evaluat la cost minus deprecierea, în conformitate cu paragraful 11.7(c).

(d) conturile care sunt plătite în valută, deoarece fluxurile de trezorerie contractuale respectă, în general, condițiile din paragraful 11.9. Cu toate acestea, orice modificare a conturilor de plătit în valută datorate unei modificări a cursului de schimb este recunoscută în contul de profit și pierdere, în conformitate cu paragraful 30.10 al Secțiunii 30 *Conversia valutară*.

(e) împrumuturile către filiale sau entități asociate care sunt datorate la cerere, deoarece acestea respectă, în general, condițiile din paragraful 11.9.

(f) un instrument de datorie care ar deveni imediat instrument de creanță dacă emitentul nu onorează o plată a dobânzii sau a principalului (o asemenea prevedere nu contravine condițiilor din paragraful 11.9).

- 11.11 Exemplele de instrumente financiare care nu sunt evaluate la cost sau la cost amortizat minus deprecierea sunt prezentate în continuare. Ele sunt evaluate la valoarea justă prin contul de profit sau pierdere (a se vedea paragraful 11.8):
- (a) investițiile în instrumentele de capitaluri proprii cu prețuri de cotaie publicate, deoarece paragraful 11.7 (c) permite evaluarea la cost minus deprecierea numai pentru instrumentele de capital care nu sunt tranzacționate pe o piață publică și a căror valoare justă nu poate fi evaluată credibil printr-o altă metodă;
 - (b) un swap de rată a dobânzii care generează un flux de trezorerie pozitiv sau negativ, sau un angajament forward de decontare în numerar pentru a achiziționa marfă sau un instrument financiar care poate fi decontat în numerar și care, în momentul decontării, ar putea avea un flux de trezorerie pozitiv sau negativ, deoarece acest gen de swap-uri și de contracte forward nu îndeplinesc condițiile din paragraful 11.9(b);
 - (c) opțiunile și contractele forward, deoarece rentabilitatea acționarului nu este fixă, iar condiția din paragraful 11.9(b) nu este respectată;
 - (d) investițiile în datorii convertibile, deoarece rentabilitatea acționarului poate varia cu prețul acțiunilor emitentului de datorie, mai degrabă decât doar cu ratele dobânzii de pe piață
 - (d) datoria perpetuă, deoarece nu are o dată de scadență, așa cum cere paragraful 11.9(a).
- 11.12 O entitate nu își va schimba politica pentru o evaluare ulterioară a activului sau datoriei financiare renunțând sau trecând la valoarea justă prin profit sau pierdere, pe parcursul deținerii sau emiterii.
- 11.13 Dacă nu mai este disponibilă o evaluare credibilă la valoarea justă pentru un instrument de capitaluri proprii evaluat la valoarea justă prin profit sau pierdere, **valoarea sa contabilă** evaluată la valoarea justă la data modificării devine noul său cost. Entitatea va evalua instrumentul la acest cost minus deprecierea până când va exista o evaluare credibilă a valorii juste.

Valoarea justă

- 11.14 Paragraful 11.8 cere ca unele instrumente financiare să fie evaluate la valoarea justă. Cea mai bună dovadă a valorii juste este un preț cotaie pe o piață activă. Dacă piața unui instrument financiar nu este activă, o entitate stabilește valoarea justă utilizând o metodă de evaluare. Obiectivul utilizării unei metode de evaluare este de a stabili care va fi prețul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective la data evaluării, într-un mediu obișnuit de afaceri.
- 11.15 Valoarea justă a unei datorii financiare la cerere (de ex. un depozit la cerere) nu este mai mică decât valoarea de plată la cerere, actualizată de la prima dată când ar fi putut fi solicitată plata sumei.
- 11.16 O entitate nu va include costurile de tranzacționare în evaluarea inițială a activelor și datoriilor financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. Dacă plata pentru activ este amânată sau se face la o rată a dobânzii care nu este rata pieței, entitatea va evalua costul la **valoarea actualizată** a plăților viitoare actualizate la o rată a dobânzii de pe piață.
- 11.17 O entitate va aplica îndrumările suplimentare din Anexa B a acestei secțiuni pentru estimarea valorii juste a unui activ financiar sau a unei datorii financiare.

Deprecierea instrumentelor financiare evaluate la cost sau la cost amortizat

Recunoaștere

- 11.18 La sfârșitul fiecărei **perioade de raportare financiară**, o entitate va evalua pentru depreciere toate activele financiare care nu sunt evaluate la cost sau la cost amortizat. Dacă există o dovadă obiectivă de depreciere, entitatea va recunoaște o **pierdere din depreciere** în contul de profit sau pierdere. Instrumentele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere nu sunt evaluate în mod special pentru depreciere, deoarece procesul de evaluare la valoarea justă recunoaște în mod automat orice depreciere.
- 11.19 Dovezile obiective că un activ financiar sau grup de active financiare este depreciat includ date observabile care atrag atenția deținătorului activului cu privire la următoarele evenimente :

- (a) dificultăți financiare semnificative ale emitentului sau obligatarului;
- (b) încălcarea unui contract, precum o neexecutare sau abatere cu privire la plata dobânzii sau a principalului;
- (c) creditorul, din motive economice sau juridice aferente dificultății financiare cu care se confruntă debitorul, îi cedează debitorului o concesiune, pe care creditorul nu ar lua-o în considerare, în caz contrar;
- (d) a devenit **probabil** că debitorul va intra în faliment sau se va confrunta cu un alt tip de reorganizare financiară;
- (e) dispariția unei piețe active pentru acel activ financiar din cauza dificultăților financiare ale debitorului; sau
- (f) informații observabile care indică o scădere măsurabilă a fluxurilor viitoare de trezorerie estimate ale unui grup de active financiare de la recunoașterea inițială a acestor active, cu toate că scăderea nu poate fi identificată încă pentru activele financiare individuale ale grupului, precum condițiile economice naționale sau regionale potrivnice sau modificările situației industriale cu impact negativ.

11.20 Alți factori pot fi reprezentanți de dovada deprecierei, inclusiv modificări semnificative cu efect negativ care au fost înregistrate pe piața tehnologică, în mediul economic sau juridic în care operează acest emitent.

11.21 Activele financiare care sunt semnificative individual și toate instrumentele financiare de capitaluri proprii, fără a se ține seama de importanța lor, vor fi evaluate pentru depreciere individual. Alte active financiare, vor fi evaluate pentru depreciere fie individual, fie grupate în funcție de caracteristicile cu privire la riscul similar de credit .

Evaluare

11.22 O entitate va evalua o pierdere din depreciere după cum urmează:

- (a) în cazul unui instrument evaluat la cost amortizat minus deprecierea conform paragrafului 11.7
- (a), pierderea din depreciere reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a activului și valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie estimate la rata inițială efectivă a dobânzii activului financiar; și
- (b) în cazul instrumentelor evaluate la cost minus deprecierea în conformitate cu paragraful 11.7
- (b) și (c), pierderea din depreciere reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a activului și valoarea justă a activului.

Reluare

11.23 Dacă, într-o perioadă ulterioară, valoarea pierderii din depreciere scade, iar această scădere poate fi, în mod obiectiv, pusă în relație cu un eveniment care are loc după recunoașterea deprecierei (precum o ameliorare a ratei de credit a debitorului), entitatea va relua pierderea din depreciere anterior recunoscută fie direct, fie prin ajustarea contului de provizioane. Reluarea nu va avea drept rezultat o valoare contabilă a activului financiar (netă de orice cont de provizioane) care depășește valoarea contabilă care ar fi fost înregistrată dacă deprecierea nu ar fi fost recunoscută anterior. Entitatea va recunoaște valoarea reluării în profit sau pierdere.

Derecunoașterea unui activ financiar

11.24 O entitate va **derecunoaște** un activ financiar numai când:

- (a) drepturile contractuale la fluxurile de trezorerie generate de activul financiar expiră sau sunt decontate;
- (b) entitatea transferă unei alte părți toate riscurile și beneficiile semnificative aferente unui activ financiar; sau
- (c) entitatea, cu toate că a reținut anumite riscuri și beneficii semnificative aferente activului financiar, a transferat controlul fizic al activului unei alte părți și această parte are capacitatea practică de a vinde integral activul unei părți terțe neafiliate și autoritatea de a-și exercita unilateral această capacitate fără a fi necesar să impună restricții adiționale cu privire la transfer. Într-o astfel de situație, entitatea va:

- (i) derecunoaște activul, și
- (ii) recunoaște separat orice drepturi și obligații generate sau reținute în urma transferului.

Valoarea contabilă a activului transferat va fi alocată între drepturile și obligațiile reținute și cele transferate în funcție de valorile lor juste relative la data transferului. Drepturile și obligațiile nou create vor fi evaluate la valorile lor juste de la acea dată. Orice diferență dintre contra-prestația primită și valorile recunoscute și derecunoscute în conformitate cu acest paragraf vor fi incluse în contul de profit sau pierdere al perioadei transferului.

- 11.25 Dacă un transfer nu are ca rezultat derecunoașterea deoarece entitatea a reținut riscuri și beneficii semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activelor transferate, entitatea va continua să recunoască în întregime activul transferat și va recunoaște o datorie financiară pentru contra-prestația primită. Activul și datoria nu vor fi compensate. În perioadele ulterioare, entitatea va recunoaște orice venit generat de activul transferat și orice cheltuială generată de datoria financiară.
- 11.26 Dacă entitatea care transferă furnizează garanții reale care nu sunt în numerar (cum ar fi instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii) către entitatea căreia i se transferă, contabilizarea garanțiilor reale ale entității care transferă și ale entității căreia i se transferă depinde de dreptul entității căreia i se transferă de a vinde sau de a depune din nou garanțiile reale și de neexecutarea obligațiilor de către entitatea care transferă. Entitatea care transferă și entitatea căreia i se transferă vor contabiliza garanțiile reale după cum urmează:
- (a) Dacă entitatea căreia i se transferă are dreptul contractual sau experiența de a vinde sau de a depune din nou garanțiile reale, entitatea care transferă va reclasifica acel activ în bilanț (de exemplu, un activ închiriat, instrumente de capitaluri proprii gajate sau creanțe recumpărate) separat de alte active.
 - (b) Dacă entitatea căreia i se transferă vinde garanțiile reale care i-au fost depuse, ea va recunoaște încasările din vânzare și o datorie evaluată la valoarea justă pentru obligația sa de a returna garanțiile reale.
 - (c) Dacă entitatea care transferă nu respectă termenii contractuali și nu mai are dreptul să răscumpere garanțiile reale, ea va derecunoaște garanțiile reale, iar entitatea căreia i se transferă va recunoaște garanțiile reale drept activele sale evaluate inițial la valoarea justă sau, dacă le-a vândut deja, va derecunoaște obligația sa de a returna garanțiile reale.
 - (d) Cu excepția (c), entitatea care transferă va continua să contabilizeze garanțiile reale ca active proprii, iar entitatea căreia i se transferă nu va recunoaște garanțiile reale ca pe un activ.

Derecunoașterea unei datorii financiare

- 11.27 O entitate va derecunoaște o datorie financiară (sau o parte a unei datorii financiare) numai când aceasta este stinsă - adică atunci când obligația specificată în contract este onorată sau anulată sau expiră.
- 11.28 Dacă un creditor și un debitor schimbă instrumente de datorie în condiții substanțial diferite, entitățile vor contabiliza tranzacția ca pe o stingere a datoriei financiare inițiale și recunoașterea unei noi datorii financiare. În mod similar, o entitate va contabiliza o modificare substanțială a termenilor unei datorii financiare existente sau a unei părți din aceasta (fie că poate fi atribuită sau nu dificultății financiare a debitorului), ca pe o stingere a datoriei financiare inițiale și recunoașterea unei noi datorii financiare. Entitatea va recunoaște la profit sau pierdere orice diferență dintre valoarea contabilă a datoriei financiare (sau a unei părți a datoriei financiare) stinse sau transferate unei alte părți și contra-prestația plătită, inclusiv orice active nemonetare transferate sau datorii asumate.

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

- 11.29 O entitate poate alege să constituie o relație de acoperire împotriva riscurilor între un **instrument de acoperire** și un **element acoperit** astfel încât să se califice pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor. Dacă criteriile specificate sunt îndeplinite, contabilitatea de acoperire împotriva

riscurilor permite ca pierderea sau câștigul aferent/ă unui instrument de acoperire și a unui element acoperit să fie recunoscut/ă concomitent în profit sau pierdere.

11.30 Pentru a se califica pentru contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, o entitate va îndeplini toate condițiile următoare:

- (a) entitatea desemnează și documentează relația de acoperire împotriva riscurilor astfel încât riscul care este acoperit, elementul acoperit și instrumentul de acoperire să fie clar identificate, iar riscul aferent elementului acoperit este riscul care este acoperit cu ajutorul instrumentului de acoperire.
- (b) riscul acoperit este unul dintre riscurile specificate în paragraful 11.31.
- (c) instrumentul de acoperire este specificat în paragraful 11.32.
- (c) entitatea estimează că instrumentul de acoperire este deosebit de eficient pentru compensarea riscului acoperit desemnat. **Eficacitatea unei acoperiri împotriva** riscurilor este gradul în care modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale elementului acoperit, atribuibile unui risc acoperit, sunt compensate prin modificările valorii juste sau ale fluxurilor de trezorerie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.

11.31 Acest (proiect) de standard permite o contabilitate de acoperire împotriva riscurilor pentru:

- (a) riscul de rată a dobânzii aferent unui instrument de datorie evaluat la cost amortizat;
- (b) expunerea la moneda străină în cadrul unui angajament ferm sau al unei **tranzacții prognozate cu un grad foarte ridicat de probabilitate**;
- (c) expunerea la riscul de preț al unei mărfi deținute sau al unui angajament ferm sau al unei tranzacții prognozate cu un grad foarte ridicat de probabilitate privind achiziționarea sau vânzarea unei mărfi; sau
- (d) expunerea la riscul de schimb valutar într-o investiție netă într-o operațiune din străinătate.

11.32 Acest (proiect) de standard permite contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor numai dacă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor îndeplinește următoarele prevederi și condiții:

- (a) este un swap de rată a dobânzii, un swap valutar sau un contract forward valutar sau un contract forward care este indexat unei mărfi care este preconizat a fi deosebit de eficient în compensarea riscului identificat în paragraful 11.31, care este desemnat drept riscul acoperit.
- (b) Acesta implică o parte externă față de entitatea raportoare (adică externă față de grup, segment sau entitate individuală asupra căreia se raportează).
- (c) **valoarea sa noțională** este egală cu valoarea desemnată a principalului sau cu valoarea noțională a elementului acoperit;
- (d) are o dată de scadență specificată care nu depășește
 - (i) scadența instrumentului financiar care este acoperit împotriva riscurilor, (ii)decontarea estimată a angajamentului de achiziție de marfă sau
 - (iii) producerea tranzacției valutare sau comerciale prognozate acoperite, desemnate ca fiind cu un grad foarte mare de probabilitate.
- (e) nu presupune nici o plată în avans, nici o încheiere prematură sau prevederi legate de prelungire.

11.33 Dacă instrumentul de acoperire este un swap de rată a dobânzii, el:

- (a) are o rată fixă care este constantă pe parcursul duratei de viață a swap-ului;
- (b) are o rată variabilă care:
 - (i) în cazul unei expuneri la rata variabilă a dobânzii, este aceeași rată variabilă ca și activul sau datoria acoperit/ă; sau
 - (ii) în cazul unei expuneri la rata fixă a dobânzii, este cotate pe piață și depinde de același index pe parcursul duratei de viață a unui swap; și
- (c) permite decontări nete în numerar și noi date de stabilire a prețului care se potrivesc cu momentul recunoașterii plății dobânzii și ale noilor date de stabilire a prețului ale elementului acoperit.

Acoperirea riscului de rată fixă a dobânzii unui instrument financiar sau al riscului de preț al mărfii

11.33 Dacă condițiile restrictive din paragraful 11.30 sunt îndeplinite iar riscul acoperit este expunerea la o rată fixă a dobânzii unui instrument de datorie evaluat la costul amortizat sau la riscul de preț al mărfii deținute, entitatea:

(a) va recunoaște instrumentul de acoperire drept activ sau datorie și modificarea valorii juste a instrumentului de acoperire în profit sau pierdere; și

(b) va recunoaște modificarea valorii juste a elementului acoperit legat de riscul acoperit în profit sau pierdere și ca o ajustare a valorii contabile a elementului acoperit.

11.34 Dacă riscul acoperit este riscul de rată fixă a dobânzii unui instrument de datorie evaluat la cost amortizat, entitatea va recunoaște periodic decontările nete în numerar aferente swap-ului de rată a dobânzii care este instrumentul de acoperire în profit sau pierdere pentru perioada în care sunt angajate decontările nete.

11.35 Entitatea va întrerupe contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor specificată în paragraful 11.33 dacă:

(a) instrumentul de acoperire expiră sau este vândut sau încheiat;

(b) acoperirea împotriva riscurilor nu mai îndeplinește condițiile contabilității de acoperire specificate în paragraful 11.30; sau

(c) entitatea revocă desemnarea.

11.36 Dacă contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor este întreruptă și elementul acoperit este un activ sau o datorie înregistrat (ă) la cost amortizat care nu a fost derecunoscut (ă), orice câștiguri sau pierderi recunoscute ca o ajustare a valorii contabile a elementului acoperit sunt amortizate în profit sau pierdere prin metoda dobânzii efective pe parcursul duratei de viață rămasă a instrumentului acoperit.

Acoperirea împotriva riscului de rată a dobânzii variabile a unui instrument financiar recunoscut, a riscului valutar, a riscului de preț al mărfii într-un angajament ferm sau într-o tranzacție prognozată foarte probabilă sau al unei investiții nete într-o operațiune din străinătate

11.37 Dacă condițiile restrictive din paragraful 11.30 sunt îndeplinite și riscul acoperit este

(a) expunerea la o rată variabilă a dobânzii a unui instrument de datorie evaluat la cost amortizat,

(b) riscul valutar dintr-un **angajament ferm** sau dintr-o tranzacție prognozată foarte probabilă,

(c) riscul de preț al mărfii dintr-un angajament ferm sau dintr-o tranzacție prognozată foarte probabilă, sau

(d) riscul valutar dintr-o investiție netă într-o operațiune din străinătate.

Entitatea va recunoaște direct în capitalurile proprii partea modificării valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care a fost eficientă în compensarea modificării valorii juste sau fluxurilor de trezorerie preconizate ale elementului acoperit împotriva riscurilor. Entitatea va recunoaște orice depășire a valorii juste a instrumentului de acoperire față de modificarea valorii juste a fluxurilor de trezorerie preconizate înregistrate la profit sau pierdere. Relația de acoperire împotriva riscurilor se termină pentru (a), (b) și (c) atunci când are loc tranzacția acoperită și pentru (d) atunci când investiția netă într-o operațiune din străinătate este vândută. Câștigul sau pierderea din acoperire recunoscut(ă) în capitalurile proprii va fi reclasificat(ă) la profit sau pierdere atunci când elementul acoperit este recunoscut la profit sau pierdere.

11.38 Dacă riscul acoperit este riscul ratei dobânzii variabile dintr-un instrument de datorie evaluat la costul amortizat, entitatea va recunoaște ulterior decontările nete periodice în numerar din swap-ul pe rata dobânzii care reprezintă instrumentul de acoperire împotriva riscurilor în contul de profit sau pierdere al perioadei în care au avut loc decontările nete.

11.39 Entitatea va întrerupe contabilitatea de acoperire specificată în paragraful 11.37 sau 11.38 dacă:

(a) instrumentul de acoperire expiră sau este vândut sau încheiat;

(b) acoperirea împotriva riscurilor nu mai îndeplinește criteriile contabilității de acoperire din paragraful 11.30;

- (c) într-o acoperire a unei tranzacții previzionate, tranzacția preconizată nu mai este foarte probabilă; sau
- (d) entitatea revocă desemnarea.

Dacă nu mai există șanse ca tranzacția preconizată să aibă loc sau dacă instrumentul de datorie acoperit evaluat la cost amortizat este derecunoscut, orice câștig sau pierdere aferent (ă) instrumentului de acoperire care a fost recunoscut (ă) direct în capitaluri proprii va fi eliminat din capitalurile proprii și recunoscut în profit sau pierdere.

Prezentarea informațiilor

Prezentarea informațiilor despre politicile contabile pentru instrumentele financiare

11.40 În conformitate cu paragraful 8.5 al Secțiunii 8 *Note la situațiile financiare*, o entitate va prezenta, în rezumatul politicilor contabile semnificative, baza (sau bazele) de evaluare utilizate pentru instrumentele financiare și celelalte politici contabile utilizate pentru instrumentele financiare care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.

Bilanțul – categorii de active financiare și datorii financiare

11.41 O entitate va prezenta valorile contabile ale fiecăreia din următoarele categorii de active financiare și datorii financiare, cumulat și pentru fiecare tip de active financiare sau datorii financiare semnificative din cadrul fiecărei categorii, fie direct în bilanț, fie în note:

- (a) active financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere (paragraful 11.8);
- (b) active financiare evaluate la cost amortizat minus deprecieri (paragraful 11.7 (a));
- (c) instrumente de capitaluri proprii evaluate la cost (paragraful 11.7 (c));
- (d) angajamente de împrumut evaluate la cost minus deprecieri (paragraful 11.7 (b));
- (e) datorii financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere (paragraful 11.8); și
- (f) datorii financiare evaluate la cost amortizat (paragraful 11.7(a)).

11.42 În cazul tuturor activelor financiare și datoriilor financiare evaluate la valoarea justă, entitatea va prezenta baza de determinare a valorii juste, adică, prețul de piață cotelat pe o piață activă sau o tehnică de evaluare. Atunci când se utilizează o tehnică de evaluare, entitatea va prezenta ipotezele luate în calcul în determinarea valorilor juste pentru fiecare clasă de active financiare sau datorii financiare. De exemplu, dacă este cazul, o entitate prezintă informațiile despre ipotezele referitoare la ratele de plată în avans, ratele pierderilor estimate aferente creditului și ratele dobânzii sau ratele de actualizare.

11.43 Dacă nu mai este disponibilă o evaluare credibilă a valorii juste a unui instrument de capitaluri proprii evaluat la valoarea justă prin profit și pierdere, entitatea va prezenta acest fapt.

Derecunoaștere

11.44 Dacă o entitate a transferat active financiare către o altă parte în cadrul unei tranzacții care nu se califică pentru derecunoaștere (a se vedea paragrafele 11.24 – 11.26), entitatea va prezenta pentru fiecare clasă a acestor active financiare:

- (a) natura activelor;
- (b) natura riscurilor și a beneficiilor deținute la care entitatea continuă să fie expusă; și
- (c) valorile contabile ale activelor și ale oricăror datorii asociate pe care entitatea continuă să le recunoască.

Garanții reale

11.45 Când o entitate are active financiare depuse drept gaj pentru datorii sau datorii contingente, ea va prezenta:

- (a) valoarea contabilă a activelor financiare depuse drept gaj; și

(b) termenii și condițiile aferente acestui gaj.

Abateri și încălcări ale condițiilor împrumuturilor de achitat

11.46 În cazul împrumuturilor de achitat la data de raportare, o entitate va prezenta:

- (a) detaliile referitoare la orice abateri din cadrul perioadei cu privire la principal, dobândă, fondul de amortizare sau termenii de răscumpărare care permit creditorului să solicite rambursarea la data de raportare;
- (b) valoarea contabilă a împrumuturilor de achitat pentru care există abateri la data de raportare; și
- (c) dacă abaterea a fost remediată, sau dacă termenii împrumutului de achitat au fost re-negociați, înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru emitere.

11.47 Dacă, pe parcursul perioadei, au fost încălcați termenii din contractul de împrumut, alții decât cei descriși în paragraful 11.46, o entitate va prezenta aceleași informații din paragraful 11.46 dacă aceste încălcări i-au permis creditorului să solicite o rambursare accelerată (cu excepția cazului în care încălcarea a fost remediată, sau termenii împrumutului au fost re-negociați, la sau înainte de data de raportare).

Contul de profit și pierdere și capitalurile proprii - elemente de venit, cheltuieli, câștiguri sau pierderi

11.48 O entitate va prezenta următoarele elemente de venit, cheltuieli, câștiguri sau pierderi fie în situațiile financiare propriu-zise, fie în note:

- (a) câștigurile sau pierderile nete recunoscute în:
 - (i) activele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere;
 - (ii) datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere;
 - (iii) activele financiare evaluate la cost amortizat minus deprecierea; și
 - (iv) datoriile financiare evaluate la cost amortizat;
- (b) venitul total din dobândă sau cheltuiala integrală cu dobânda (calculate prin metoda dobânzii efective) pentru activele financiare sau datoriile financiare care nu sunt la valoarea justă prin profit sau pierdere; și
- (c) valoarea oricărei pierderi din depreciere pentru fiecare clasă de active financiare .

Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

11.49 O entitate va prezenta următoarele, separat, pentru fiecare dintre cele patru tipuri de acoperire împotriva riscurilor descris în paragraful 11.31:

- (a) o descriere a acoperirii împotriva riscurilor;
- (b) o descriere a instrumentelor financiare desemnate ca instrumente de acoperire și a valorilor lor juste la data de raportare; și
- (c) natura riscurilor acoperite, inclusiv o descriere a elementului acoperit.

11.50 În cazul unei acoperiri a riscului de rată fixă a dobânzii sau a riscului de preț al unei mărfi deținute (paragrafele 11.33-11.36), entitatea va prezenta:

- (a) valoarea modificării valorii juste a instrumentului de acoperire recunoscut în profit și pierdere.
- (b) valoarea modificării valorii juste a elementului acoperit recunoscut în profit și pierdere.

11.51 În cazul unei acoperiri a riscului de rată variabilă a dobânzii, a riscului valutar, a riscului de preț al mărfii într-un angajament, o tranzacție preconizată foarte probabilă sau o investiție netă într-o operațiune din străinătate (paragrafele 11.37-11.39), entitatea va prezenta:

- (a) perioadele în care au fost previzionate fluxuri de trezorerie și în care s-a estimat că acestea vor afecta profitul sau pierderea;
- (b) o descriere a oricărei tranzacții previzionate pentru care a mai fost folosită contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, dar care nu se mai estimează că va avea loc;
- (c) valoarea modificării valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscurilor care a fost recunoscută în capitaluri proprii pe parcursul perioadei (paragraful 11.37);

(d) valoarea care a fost înlăturată din capitalurile proprii și inclusă în profitul sau pierderea perioadei, ilustrând valoarea inclusă în fiecare element-rând în contul de profit și pierdere (paragraful 11.38 și 11.39).

Riscuri aferente instrumentelor financiare evaluate la cost sau la cost amortizat

11.52 În cazul activelor financiare evaluate la cost amortizat minus deprecieri, entitatea va prezenta termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, perioada și certitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare, inclusiv riscul de rată a dobânzii, riscului ratei de schimb valutar și riscul de credit.

Anexa A la Secțiunea 11

Rata dobânzii efective

Această anexă însoțește, dar nu face parte din Secțiunea 11. Ea furnizează îndrumări pentru aplicarea metodei dobânzii efective în conformitate cu paragraful 11.7.

- 11A.1 În unele cazuri, activele financiare sunt dobândite cu o deducere mare, care reflectă pierderile ratingului de credit apărute. Entitățile includ astfel de pierderi ale ratingului de credit apărute în fluxurile de trezorerie estimate, atunci când se calculează rata dobânzii efective.
- 11.A.2 Atunci când aplică metoda dobânzii efective, o entitate amortizează în general orice taxe, puncte plătite sau primite, costuri de tranzacționare și alte prime sau deduceri incluse în calculul ratei dobânzii efective pentru durata de viață utilă preconizată a instrumentului. Totuși, se utilizează o perioadă mai scurtă dacă aceasta este perioada legată de taxele, punctele plătite sau primite, costurile de tranzacționare, primele sau actualizările aferente. Este situația în care taxele, punctele plătite sau primite, costurile de tranzacționare, primele sau actualizările aferente sunt legate de variabila reevaluată la cotele pieței înainte de scadența preconizată a instrumentului. În astfel de cazuri, perioada de depreciere adecvată este perioada până la următoarea dată de reevaluare. De exemplu, dacă o primă sau o actualizare asupra unui instrument cu rată variabilă reflectă dobânda existentă a instrumentului pentru perioada de la data la care această dobândă a fost plătită ultima dată sau asupra modificărilor cotelor de pe piață pentru perioada de la data la care rata dobânzii a fost ajustată conform cotelor de pe piață, ea va fi amortizată până la data la care dobânda variabilă este ajustată conform cotelor pieței. Aceasta deoarece prima sau actualizarea este legată de perioada de până la următoarea ajustare a dobânzii, deoarece, la acea dată, variabila aferentă primei sau deducerii (adică ratele dobânzii) este ajustată la cotele pieței. Dacă, totuși, prima sau actualizarea rezultă dintr-o modificare a ratingului de credit asupra ratei variabile specificate pentru instrument sau asupra altor variabile care nu sunt ajustate după cotele pieței, ea este amortizată pe durata de viață utilă a instrumentului.
- 11.A.3 Pentru activele financiare cu rată variabilă și datoriile financiare cu rată variabilă, reevaluarea periodică a fluxurilor de trezorerie pentru a reflecta modificările cotelor dobânzii de pe piață schimbă rata dobânzii efective. Dacă un activ financiar cu rată variabilă sau o datorie financiară cu rată variabilă este recunoscut(ă) inițial la o valoare egală cu principalul de primit sau de plătit la scadență, reevaluarea plăților dobânzii viitoare nu are în mod normal un efect semnificativ asupra valorii contabile a activului sau datoriei.
- 11A.4 Dacă o entitate își revizuieste estimările plăților sau încasărilor, ea va ajusta valoarea contabilă a activului financiar sau a datoriei financiare (sau a grupului de instrumente financiare), pentru a reflecta fluxurile de trezorerie revizuite, reale și estimate. Entitatea recalculează valoarea contabilă prin calculul valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate, la rata dobânzii efective inițiale a instrumentului financiar. Ajustarea este recunoscută ca venit sau cheltuială în contul de profit și pierdere.

Anexa B la Secțiunea 11

Considerații privind evaluarea la valoarea justă

Această Anexă face parte integrantă din Secțiunea 11.

11B.1 Definiția valorii juste include și prevederea că o entitate își continuă activitatea fără nici o intenție sau nevoie de lichidare, pentru a-și reduce semnificativ numărul operațiunilor sau pentru a începe o tranzacție în termeni contrari. Valoarea justă nu este, deci, valoarea pe care o entitate ar primi-o sau ar plăti-o într-o tranzacție forțată, o lichidare involuntară sau o vânzare în condiții de dificultate. Totuși, valoarea justă reflectă calitatea ratingului de credit al instrumentului.

Piața activă: prețul cotelat

11B.2 Un instrument financiar este considerat cotelat pe o piață activă dacă prețurile cotelate sunt imediat și periodic disponibile ca urmare a unui schimb, pentru un dealer, broker, grup de activitate, serviciu de evaluare sau agenție de reglementare și aceste prețuri reprezintă tranzacții reale desfășurate în condiții obiective înregistrate periodic pe piață. Valoarea justă este definită cu ajutorul unui preț stabilit de un cumpărător interesat și de un vânzător interesat într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective. Obiectivul determinării valorii juste a unui instrument financiar care este tranzacționat pe o piață activă este să atingă prețul la care o tranzacție s-ar desfășura la data bilanțului cu acel instrument (de exemplu, fără modificarea sau ajustarea instrumentului) pe cea mai avantajoasă piață activă la care entitatea are un acces imediat. Cu toate acestea, entitatea ajustează prețul pe cea mai avantajoasă piață pentru a reflecta orice diferențe ale riscului de credit al partenerului dintre instrumentele tranzacționate pe acea piață și instrumentul care este evaluat. Existența unor cotații ale prețului publicat pe o piață activă este cea mai bună dovadă a valorii juste și când acestea există, ele sunt utilizate pentru a evalua activul financiar sau datoria financiară.

11.B.3 Prețul de piață cotelat adecvat al unui activ deținut sau al unei datorii care urmează să fie generate este, de regulă, prețul curent de ofertă și, în cazul unui activ care urmează a fi dobândit sau al unei datorii existente, prețul cerut. Când o entitate dispune de active și datorii cu riscuri de piață compensate, poate utiliza prețuri intermediare de piață ca bază pentru a stabili valorile juste ale pozițiilor de risc de compensare și poate aplica prețul de ofertă sau prețul cerut pentru poziția netă deschisă, după caz. Când prețurile curente de ofertă și cerute nu sunt disponibile, prețul celei mai recente tranzacții oferă dovezi ale valorii juste curente, atât timp cât nu a avut loc nici o schimbare semnificativă a climatului economic de la momentul tranzacției. Dacă aceste condiții economice s-au modificat de la momentul tranzacției (de ex. o modificare a ratei dobânzii fără risc ca urmare a celei mai recente cote de preț ale obligațiunilor corporative), valoarea justă reflectă modificarea condițiilor prin referire la prețurile sau ratele curente pentru instrumentele financiare similare, după caz. De asemenea, dacă entitatea poate demonstra că ultimul preț al tranzacției nu este la valoarea justă (de ex. deoarece acesta a reflectat valoarea pe care entitatea ar fi urmat să o primească sau să o plătească într-o tranzacție forțată, lichidare involuntară sau vânzare în condiții de dificultate), prețul este ajustat. Valoarea justă a unui portofoliu de instrumente financiare este rezultatul numărului de unități ale instrumentului și prețului său de piață cotelat. Dacă nu există un preț publicat pe o piață activă pentru un instrument financiar, în întregime, dar există piețe active pentru părțile sale componente, valoarea justă este determinată pe baza prețurilor de piață relevante pentru părțile componente.

11.B.4 Dacă o rată (mai degrabă decât un preț) este cotelată pe o piață activă, entitatea utilizează acea rată cotelată pe piață ca dată de intrare într-o tehnică de evaluare pentru a determina valoarea justă. Dacă rata cotelată pe piață nu include riscul aferent creditului sau alți factori pe care participanții de pe piață i-ar include în evaluarea instrumentului, entitatea realizează ajustări pentru acești factori. [IAS39.AG73]

Nici o piață activă: tehnica de evaluare

- 11B.5 Dacă piața pentru un instrument financiar nu este activă, o entitate stabilește valoarea justă utilizând o tehnică de evaluare. Tehnicile de evaluare includ tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, dacă sunt disponibile, raportarea la valoarea justă curentă a unui alt instrument care este substanțial similar, analiza fluxului de numerar actualizat și modele de evaluare a opțiunii. Dacă există o tehnică de evaluare utilizată în comun de către participanții de pe piață pentru a evalua instrumentul și s-a dovedit că acea tehnică furnizează estimări relevante ale prețurilor obținute în tranzacțiile reale de pe piață, entitatea folosește această tehnică.
- 11.B.6 Obiectivul utilizării unei tehnici de evaluare este de a stabili care ar fi fost prețul tranzacției la data de evaluare într-un schimb desfășurat în condiții obiective motivat de considerații obișnuite de afaceri. Valoarea justă este estimată pe baza rezultatelor unei tehnici de evaluare care exploatează la maximum datele de intrare de pe piață și ia, cât mai puțin posibil, în calcul, datele specifice primite de la entitate. S-ar estima că o tehnică de evaluare va ajunge la o evaluare realistă a valorii juste dacă (a) aceasta reflectă, în mod rezonabil, modul în care se poate preconiza că piața va evalua instrumentul și (b) datele de intrare ale tehnicii de evaluare reprezintă, în mod rezonabil, așteptările pieței și măsurile aferente factorilor de remunerare a riscului inerenti instrumentului financiar.
- 11B.7 Așadar, o tehnică de evaluare (a) încorporează toți factorii pe care participanții de pe piață i-ar lua în considerare în stabilirea prețului și (b) este consecventă cu metodologiile economice acceptate pentru evaluarea instrumentelor financiare. Periodic, o entitate își adaptează tehnica de evaluare și o testează pentru validitate utilizând prețuri ale tranzacțiilor observabile pe piețele curente pentru același instrument (adică, fără a recurge la modificare sau ajustare) sau pe baza oricăror date de piață disponibile și observabile. O entitate obține date de piață, în mod consecvent, pe aceeași piață pe care instrumentul a fost emis sau achiziționat. Cea mai bună dovadă a valorii juste a unui instrument financiar în momentul recunoașterii inițiale este prețul tranzacției (adică valoarea justă a contraprestației acordate sau primite) cu excepția cazului în care valoarea justă a instrumentului este evidențiată în comparație cu alte tranzacții observabile pe piața curentă pentru același instrument (adică fără modificare sau ajustare) sau pe baza unei tehnici de evaluare ale cărei variabile includ numai date de pe piețele observabile.
- 11B.8 Evaluarea ulterioară a activului financiar sau a datoriei financiare și recunoașterea ulterioară a câștigurilor și a pierderilor vor fi consecvente cu prevederile acestui [proiect de] Standard. Aplicarea paragrafului 11B.7 poate avea să nu aibă ca rezultat nici un câștig sau nici o pierdere care să fie recunoscute la recunoașterea inițială a activului financiar sau datoriei financiare. Într-un asemenea caz, această secțiune prevede ca un câștig sau o pierdere să fie recunoscute după recunoașterea inițială în măsura în care ele sunt generate de o modificare a unui factor (inclusiv timpul) pe care participanții de pe piață l-ar lua în considerare în stabilirea unui preț.
- 11B.9 Achiziționarea sau emiterea inițială a unui activ financiar sau angajarea unei datorii financiare reprezintă o tranzacție de pe piață care oferă un fundament pentru estimarea valorii juste a instrumentului financiar. Mai precis, dacă instrumentul financiar este un instrument de datorie (precum un împrumut), valoarea sa justă poate fi determinată prin raportarea la condițiile pieței existente la data achiziției sau emiterii și condițiile curente de piață sau ratele dobânzii care sunt percepute, în mod curent, de către entitate sau de către alte părți pentru instrumentele de datorie similare (adică scadențe similare restante, structura fluxurilor de trezorerie, moneda, riscul de credit, garanțiile reale și baza dobânzii). În mod alternativ, cu condiția să nu existe nici o modificare a riscului de credit al debitorului și a marjelor de credit aplicabile după emiterea instrumentului de datorie, se poate face o estimare a riscului dobânzii de pe piața curentă utilizând rata de referință a dobânzii care reflectă o calitate mai bună a creditului decât instrumentul suport de datorie, menținând marja de credit constantă și realizând ajustări pentru rata de dobândă de referință de la data de emisie. Dacă condițiile s-au modificat de la cea mai recentă tranzacție de pe piață, modificarea respectivă a valorii juste a instrumentului financiar evaluat este determinată prin raportare la prețurile sau ratele curente ale instrumentelor financiare similare, ajustate după caz, pentru orice diferențe ale instrumentului care este evaluat.

11B.10 Se poate ca aceeași informație să nu fie disponibilă la fiecare dată de evaluare. De exemplu, la data la care o entitate contractează un împrumut sau achiziționează un instrument de datorie care nu este activ tranzacționat, entitatea are un preț al tranzacției care este, de asemenea, un preț de piață. Cu toate acestea, se poate ca nici o informație despre o nouă tranzacție să nu fie disponibilă la viitoarea dată de evaluare și, deși entitatea poate determina nivelul general al ratei dobânzii pe piață, poate să nu cunoască nivelul de credit sau un alt risc de piață pe care participanții l-ar lua în considerare în evaluarea instrumentului la acea dată. Se poate ca o entitate să nu dispună de informații cu privire la ultimele tranzacții pentru a determina marja adecvată de credit a ratei de bază a dobânzii pe care să o utilizeze pentru determinarea unei rate de actualizare pentru calculul valorii curente. Ar fi rezonabil să se presupună, în absența unor dovezi care demonstrează contrariul, că nu au avut loc modificări ale marjei de credit existente la data la care împrumutul a fost contractat. Cu toate acestea, entitatea va trebui să depună eforturi rezonabile pentru a determina dacă există dovezi cu privire la modificarea acestor factori. Atunci când o modificare poate fi dovedită, entitatea va ține cont de efectele modificării în determinarea valorii juste a instrumentului financiar.

11B.11 În aplicarea analizei fluxurilor de trezorerie actualizate, o entitate utilizează una sau mai multe rate de actualizare egale cu ratele preponderente ale rentabilității instrumentelor financiare care au în general aceiași termeni și aceleași caracteristici, inclusiv calitatea de credit a instrumentului, perioada de timp rămasă pentru care este fixată o rată a dobânzii prin contract, perioada de timp rămasă până la rambursarea principalului și moneda în care urmează să fie efectuate plățile. Creanțele și datoriile pe termen scurt fără o rată fixă a dobânzii pot fi evaluate la valoarea inițială de pe factură dacă efectul actualizării nu este semnificativ.

Nici o piață activă: instrumente de capitaluri proprii

11B.12 Valoarea justă a investițiilor evaluată în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preț de piață cotelat pe o piață activă și instrumentele derivate (opțiuni, contracte forward și futures, swap-uri etc.) aferente acestora și care trebuie decontate prin furnizarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotelat poate fi credibil măsurată dacă (a) variabilitatea estimărilor valorii juste rezonabile nu este semnificativă pentru acel instrument sau (b) probabilitățile diferitelor estimări pot fi rezonabil evaluate și utilizate în estimarea valorii juste.

11B.13 Există numeroase situații în care este probabil să nu fie semnificativă variabilitatea estimărilor valorii juste rezonabile ale investițiilor în instrumente de capitaluri proprii care nu au un preț de piață cotelat și derivatele aferente acestora care trebuie decontate prin furnizarea unui astfel de instrument de capitaluri proprii necotelat. În mod normal, se poate estima valoarea justă a unui activ financiar pe care o entitate l-a achiziționat de la o parte externă. Totuși, dacă seria estimărilor valorilor juste rezonabile este semnificativă și probabilitățile diferitelor estimări pot fi rezonabil evaluate, unei entități i se interzice evaluarea unui instrument la valoarea justă.

Aprecieri cu privire la tehnicile de evaluare

11B.14 O tehnică adecvată pentru estimarea valorii juste a unui instrument financiar specific ar include datele observabile de pe piață despre condițiile pieței și alți factori care pot afecta valoarea justă a instrumentului. Valoarea justă a unui instrument financiar va depinde de unul sau mai mulți din factorii de mai jos (și probabil și de alții).

- (a) *Valoarea timp a banilor (adică dobândă la o rată de bază sau la o rată fără risc).* Ratele de bază ale dobânzii pot fi, de obicei, derivate din prețurile obligațiunilor guvernamentale observabile și sunt deseori cotate în publicațiile financiare. Aceste rate variază, de obicei, în funcție de datele previzionate ale fluxurilor de trezorerie proiectate într-o curbă a randamentului ratelor dobânzii pentru diferitele perioade de timp. Din motive practice, o entitate poate utiliza ca rată de referință o rată generală pe deplin acceptată și imediat observabilă, precum LIBOR sau o rată swap. (Pentru că o rată ca LIBOR nu este o rată a dobânzii fără risc, ajustarea adecvată a riscului de credit aferent instrumentului financiar specific este determinată pe baza riscului său de credit în raport cu riscul de credit al ratei de

referință.) În unele țări, obligațiunile emise de guvernul central pot fi purtătoare ale unui risc de credit semnificativ și se poate ca acestea să nu furnizeze o rată a dobânzii de bază de referință pentru instrumentele denumite în acea monedă. Unele entități din aceste țări pot avea o poziționare mai bună a creditului și o rată mai mică a împrumuturilor decât guvernul central. Într-un asemenea caz, ratele de bază ale dobânzii pot fi determinate mai adecvat în raport cu ratele dobânzii obligațiunilor corporative evaluate la cea mai ridicată valoare, emise în moneda acelei jurisdicții.

- (b) *Riscul de credit.* Efectul riscului de credit asupra valorii juste (adică prima ratei dobânzii pentru riscul de credit) poate fi derivat din prețurile de piață observabile pentru instrumentele tranzacționate ale diferitelor valori ale calității creditului sau din ratele observabile ale dobânzii percepute de creditorii pentru împrumuturile cu diferite ratinguri de creditare.
- (c) *Cursurile de schimb valutar.* Piețele active de schimb valutar există pentru majoritatea monedelor, iar prețurile sunt cotate zilnic în publicațiile financiare.
- (d) *Prețurile bunurilor de larg consum.* Există prețuri de piață observabile pentru multe bunuri de larg consum.
- (e) *Prețurile capitalurilor proprii.* Prețurile (și indicii de preț) ale instrumentelor de capitaluri proprii tranzacționate sunt imediat observabile pe unele piețe. Tehnicile care iau în considerare valoarea actualizată pot fi utilizate pentru estimarea prețului de piață curent al instrumentelor de capitaluri proprii pentru care nu există prețuri observabile.
- (f) *Volatilitatea (adică magnitudinea modificărilor viitoare ale prețului instrumentului financiar sau al unui alt element).* Valorile volatilității elementelor activ tranzacționate pot fi, de obicei, estimate în mod rezonabil pe baza datelor istorice de pe piață sau utilizând nivelurile de volatilitate incluse în prețurile de piață curente.
- (g) *Riscul de plată în avans și riscul de răscumpărare.* Tipurile de cheltuieli în avans previzionate pentru activele financiare și modalitățile de răscumpărare a datoriilor financiare pot fi estimate pe baza datelor istorice. (Valoarea justă a unei datorii financiare care poate fi răscumpărată de către partener nu poate fi mai mică decât valoarea actualizată a sumei de răscumpărare.)
- (h) *Costurile de administrare pentru un activ financiar sau pentru o datorie financiară.* Costurile de administrare pot fi estimate prin comparație cu onorariile curente percepute de ceilalți participanți de pe piață. Dacă costurile de administrare ale unui activ financiar sau ale unei datorii financiare sunt semnificative și ceilalți participanți de pe piață ar suporta costuri comparabile, emitentul le va lua în considerare în determinarea valorii juste a activului financiar sau datoriei financiare. Se poate ca valoarea justă la începutul unui drept contractual la onorarii viitoare să fie egală cu costurile inițiale plătite pentru acestea, cu excepția cazului în care onorariile și costurile aferente viitoare nu se încadrează în media comparabilă a pieței.

SECȚIUNEA 12

Stocuri

Arie de aplicabilitate

12.1 Stocurile sunt activele:

- (a) deținute în vederea vânzării în decursul desfășurării normale a activității;
- (b) în curs de producție în scopul unei astfel de vânzări; sau
- (c) sub formă de materii prime sau materiale ce urmează a fi consumate în procesul de producție sau de prestare a serviciilor.

12.2 Această secțiune nu se aplică evaluării stocurilor deținute de către:

- (a) producătorii de produse agricole și forestiere, **producție agricolă** după recoltă și minerale produse mineraliere, în măsura în care acestea sunt evaluate la **valoarea justă** minus costurile aferente vânzării prin intermediul contului de profit și pierdere; sau
- (b) brokerii și dealerii de bunuri de larg consum care își evaluează stocurile la valoarea justă minus costurile aferente vânzării prin intermediul contului de profit și pierdere.

Evaluarea stocurilor

12.3 O entitate va evalua stocurile la cea mai mică valoare dintre cost și prețul de vânzare minus costurile de producție și vânzare

Costul stocurilor

12.3 O entitate va include în costul stocurilor toate costurile de achiziționare, costurile de prelucrare și alte costuri suportate pentru aducerea stocurilor la locația și starea lor actuală.

Costurile de achiziționare

12.5 Costurile de achiziționare a stocurilor includ prețul de achiziție, taxele vamale de import și alte taxe (altele decât cele ulterior recuperabile de către entitate de la autoritățile fiscale), de transport, manipulare și alte costuri direct atribuibile achiziționării de bunuri finite, materiale sau servicii. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt scăzute atunci când se determină costurile de achiziționare.

12.6 O entitate poate achiziționa stocuri cu termene de decontare amânată. Când acordul prevede efectiv un element de finanțare, acel element, de exemplu diferența dintre prețul de achiziție pentru termenele normale de creditare și valoarea plătită, este recunoscut ca o cheltuială cu dobânda pe perioada de finanțare.

Costurile de prelucrare

12.7 Costurile de prelucrare a stocurilor includ costurile direct aferente unităților de producție, precum mâna de lucru propriu-zisă. Acestea includ, de asemenea, o alocare sistematică a regiei fixe și variabile de producție implicate în procesul de prelucrare a materialelor în bunuri finite. Regia fixă de producție reprezintă acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul de producție, precum amortizarea și întreținerea clădirilor fabricii și a echipamentului, și costurile de gestiune și administrare a fabricii. Regia variabilă de producție reprezintă acele costuri indirecte de producție care variază direct sau aproape direct proporțional cu volumul de producție, precum materialele indirecte și mâna de lucru indirectă.

Alocarea regiilor fixe de producție

12.8 O entitate va alocă regii fixe de producție costurilor de prelucrare în funcție de capacitatea normală a facilităților de producție. Capacitatea normală reprezintă producția care se estimează că va fi realizată după anumite perioade sau anotimpuri în circumstanțe normale, ținând seama de scăderea capacității generată de întreținerea planificată. Nivelul real de producție poate fi utilizat dacă acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor fixe de regie alocate fiecărei unități de producție nu va crește ca o consecință a producției scăzute sau a unei uzine nefuncționale. Regiile de producție nealocate sunt

recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt generate. În perioadele în care, în mod neobișnuit, producția este foarte mare, valoarea cheltuielilor fixe de regie alocate fiecărei unități de producție este redusă astfel încât stocurile nu sunt evaluate peste cost. Regiile variabile de producție sunt alocate fiecărei unități de producție în funcție de utilizarea propriu-zisă a facilităților de producție.

Produse complementare și produse secundare

13.7 Un proces de producție poate avea ca rezultat mai multe produse care sunt fabricate simultan. Aceasta se întâmplă când sunt fabricate, de exemplu, produsele complementare sau atunci când se produce un produs principal și un produs secundar. Atunci când costurile de prelucrare ale fiecărui produs nu pot fi determinate separat, o entitate va alocă aceste costuri celor două produse pe o bază rațională și consecventă. Alocarea poate fi făcută, de exemplu, în funcție de valoarea relativă a vânzărilor fiecărui produs, fie în stadiul procesului de producție când produsele pot fi identificate separat, fie la încheierea procesului de producție. Majoritatea produselor secundare, prin natura lor, sunt nesemnificative. În acest caz, entitatea le va evalua la prețul de vânzare minus costurile de producție și vânzare și va deduce această valoare din costul produsului principal. Prin urmare, **valoarea contabilă** a produsului principal nu diferă, în mod semnificativ, de costul acestuia.

Alte costuri incluse în stocuri

12.10 O entitate va include alte costuri în costul stocurilor numai în măsura în care acestea sunt generate în aducerea stocurilor la locația și condiția lor prezentă. De exemplu, poate fi necesară includerea cheltuielilor de regie altele decât cele de producție sau costurile de proiectare a produselor pentru clienții specifici în costul stocurilor. Dacă o entitate alege să capitalizeze costurile îndatorării conform paragrafului 25.2 (b), IAS 23 *Costurile Îndatorării* precizează situațiile limitate în care costurile îndatorării sunt incluse în costul stocurilor.

12.11 Paragraful 11.33(b) al Secțiunii 11 *Active financiare și datorii financiare* prevede că, în anumite circumstanțe, modificarea valorii juste a instrumentului de acoperire împotriva riscului într-o acoperire împotriva riscului aferent unei rate fixe de dobândă sau riscului de preț al unei mărfi deținute ajustează valoarea contabilă a mărfii.

Costuri excluse din stocuri

12.12 Exemple de costuri care nu fac parte din costul stocurilor și sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt generate sunt:

- (a) valorile neobișnuite ale costurilor cu deșeurile, costurilor cu mâna de lucru sau ale altor costuri de producție;
- (b) costurile de depozitare, cu excepția cazului în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție înainte de a se trece la un stadiu viitor al producției;
- (c) cheltuielile administrative de regie care nu contribuie la aducerea stocurilor la locația și condiția lor prezentă; și
- (d) costurile de vânzare.

Costul stocurilor unui furnizor de servicii

12.13 În măsura în care furnizorii de servicii dețin stocuri, aceștia le evaluează la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în principal, în costurile cu mâna de lucru sau alte costuri cu personalul direct angajat în furnizarea serviciului, inclusiv cu personalul de supraveghere și cheltuielile de regie atribuibile. Costurile cu mâna de lucru și alte costuri aferente vânzărilor și personalului administrativ nu sunt incluse, dar sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost generate. Costul stocurilor unui furnizor de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie ne-atribuibile care sunt deseori luate în considerare în prețurile percepute de către furnizorii de servicii.

Costul producției agricole obținute din active biologice

12.14 În Secțiunea 35 *Industrii Specializate*, stocurile care includ producția agricolă pe care o entitate a obținut-o din activele sale biologice sunt evaluate la **recunoașterea** inițială la valoarea lor justă minus costurile estimate la punctul de vânzare la recoltare. Acesta devine costul stocurilor la acea dată, pentru aplicarea acestei secțiuni.

Tehnici de evaluare a costului, precum metoda costului standard și metoda cu amănuntul

12.15 O entitate poate utiliza astfel de tehnici, precum metoda costului standard sau metoda cu amănuntul pentru a evalua costul stocurilor dacă rezultatele aproximează costul. Costurile standard țin cont de cantitățile normale de materii prime și materiale, de mână de lucru, eficiență și capacitatea de utilizare. Acestea sunt revizuite periodic și, dacă este cazul, sunt revizuite din perspectiva condițiilor curente. Metoda cu amănuntul evaluează costul reducând valoarea vânzărilor stocului cu procentul adecvat al marjei brute.

Formule de determinare a costului

12.16 O entitate va determina costul elementelor de stocuri care nu sunt în mod obișnuit, interșanjabile și al bunurilor sau serviciilor produse și destinate separat unor proiecte specifice utilizând o determinare specifică a costurilor lor individuale.

12.17 O entitate va determina costul stocurilor, altele decât cele la care se face referire în paragraful 12.16, utilizând metoda primul intrat, primul ieșit (FIFO) sau formula costului mediu ponderat. O entitate va utiliza aceeași formulă a costului pentru toate stocurile care au o natură și o utilizare asemănătoare pentru entitate. Pentru stocurile de natură și utilizare diferită, pot fi justificate alte formule de determinare a costului. Metoda ultimul intrat, primul ieșit nu este permisă de acest [proiect de] standard.

Deprecierea stocurilor

12.18 Paragrafele 26.2- 26.4 prevăd ca o entitate să evalueze la fiecare dată de raportare dacă există stocuri care sunt depreciate, adică nu sunt recuperabile (de exemplu, din cauza deteriorării, uzurii morale sau scăderii prețurilor de vânzare). Dacă un element (sau grup de elemente) al stocului este depreciat, acele paragrafe cer entității să evalueze stocul la prețul de vânzare minus costurile de producție și de vânzare și să recunoască o pierdere din depreciere. Respectivetele paragrafe cer, de asemenea, în anumite circumstanțe, o reluare a deprecierei recunoscute anterior.

Recunoașterea drept cheltuială

12.19 Atunci când stocurile sunt vândute, entitatea va recunoaște valoarea contabilă a acestor stocuri drept cheltuială în perioada în care sunt recunoscute veniturile aferente.

12.20 Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu, stocurile utilizate ca o componentă a unei imobilizări corporale realizată în regie proprie. Stocurile alocate astfel unui alt activ sunt recunoscute drept cheltuială pe parcursul duratei de viață utilă a acelui activ.

Prezentări de informații

12.21 O entitate va prezenta:

- (a) **Politicile contabile** adoptate în evaluarea stocurilor, inclusiv formula utilizată pentru determinarea costului;
- (b) Valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă în clasificările adecvate ale entității;
- (c) Valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială în timpul perioadei (costul bunurilor vândute);
- (d) Valoarea oricărei depreciări a stocurilor recunoscută drept cheltuială pe parcursul perioadei în conformitate cu paragraful 12.18 și cu paragrafele 26.2-26.4;
- (e) Valoarea oricărei reluări a oricărei depreciări recunoscute pe parcursul perioadei în conformitate cu paragraful 12.18 și cu paragraful 26.4 și o descriere a circumstanțelor sau evenimentele care au dus la o astfel de reluare ;
- (f) Valoarea contabilă a stocurilor depuse drept garanție pentru datorii.

SECȚIUNEA 13

Investiții în entități asociate

Definiția entităților asociate

13.1 O **entitate asociată** este o entitate, inclusiv o entitate care nu are personalitate juridică, de exemplu un parteneriat, asupra căreia investitorul exercită o influență semnificativă și care nu este nici o filială nici un interes într-o asociere în participație.

13.2 Influența semnificativă reprezintă capacitatea de a participa la deciziile privind politicile financiare și de exploatare ale entității asociate dar nu se manifestă ca un **control** sau un **control comun** asupra acestor politici.

- (a) Dacă un investitor deține, direct sau indirect (de exemplu, prin intermediul filialelor), 20 la sută sau mai mult din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că investitorul exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se demonstrează explicit contrariul.
- (b) Dimpotrivă, dacă investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu, prin intermediul filialelor), mai puțin de 20 la sută din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că investitorul nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se demonstrează explicit contrariul.
- (c) O participație substanțială sau majoritară din partea unui alt investitor nu împiedică, neapărat, un investitor să exercite o influență semnificativă.

Evaluarea după recunoașterea inițială – alegerea politicii contabile

13.3 Un investitor va contabiliza investițiile sale în toate entitățile asociate, folosind fie:

- (a) modelul costului din paragraful 13.4;
- (b) metoda punerii în echivalență din paragraful 13.5;
- (c) sau modelul **valorii juste** prin profit și pierdere din paragraful 13.6.

Modelul costului

13.4 Un investitor va evalua investițiile sale în entitățile asociate la cost minus orice pierderi din depreciere acumulate. Investitorul va recunoaște venitul din investiție numai în măsura în care investitorul primește distribuiri din profiturile acumulate ale entității asociate rezultate după data achiziției. Distribuiri primite în plus față de astfel de profituri sunt considerate drept o recuperare a investiției și sunt recunoscute ca o reducere a costului investiției. Investitorul va prezenta informațiile prevăzute de această Secțiune. Investitorul va recunoaște deprecierea în conformitate cu Secțiunea 26 *Deprecierea activelor nefinanciare*.

Metoda punerii în echivalență

13.5 Un investitor va evalua investițiile sale în entitățile asociate prin metoda punerii în echivalență, aplicând prevederile din *IAS 28 Investiții în entitățile asociate*. Investitorul va prezenta, de asemenea, informațiile solicitate de IAS 28.

Modelul valorii juste prin contul de profit și pierdere

13.6 Un investitor va evalua investițiile sale în entitățile asociate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere aplicând prevederile din paragrafele 11.14-11.17 ale Secțiunii 11 *Active financiare și datorii financiare*. Investitorul va prezenta informațiile prevăzute de acea Secțiune. Un investitor nu va utiliza modelul valorii juste prin profit și pierdere pentru nicio investiție într-o entitate asociată a cărei valoare justă nu poate fi evaluată în mod credibil.

Prezentări de informații

13.7 Un investitor într-o entitate asociată va prezenta:

- (a) **politica sa contabilă** pentru investițiile în entitățile asociate;
- (b) valoarea justă a investițiilor în entitățile asociate pentru care sunt publicate cotații de preț;
- (c) un sumar al informațiilor financiare ale entităților asociate, inclusiv valorile agregate ale activelor, datoriilor, veniturilor și profitului sau pierderii, precum și procentajul de participație al investitorului în entitățile asociate;
- și
- (d) natura și amploarea oricăror restricții semnificative (de exemplu care rezultă din acordurile de împrumut sau din cerințele de reglementare) aferente capacității entităților asociate de a transfera fonduri către investitor sub forma dividendelor în numerar sau a rambursării împrumuturilor sau avansurilor.

13.8 În cazul investițiilor în entitățile asociate contabilizate prin metoda punerii în echivalență, un investitor va prezenta separat partea sa de profit sau pierdere în aceste entități asociate, **valoarea contabilă** a acestor investiții și partea sa din orice **activități întrerupte** ale acestor entități asociate.

Prezentarea situațiilor financiare

13.9 Un investitor va clasifica investițiile în entitățile asociate drept active imobilizate.

SECȚIUNEA 14

Investiții în asocierile în participație

Definiția asocierilor în participație

14.1 **Controlul comun** reprezintă divizarea convenită contractual a **controlului** asupra unei activități economice și se manifestă numai atunci când deciziile strategice financiare și de exploatare aferente activității necesită acordul unanim al părților care împart controlul (asociații).

14.2 O **asociere în participație** reprezintă un acord contractual prin care două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică care face obiectul controlului comun. Asocierile în participație pot lua forma unor activități controlate în comun, a unor active controlate în comun sau a unor **entități controlate în comun**.

Activități controlate în comun

14.3 Activitatea unor asocieri în participație presupune utilizarea activelor și a altor resurse ale asociaților, mai degrabă decât înființarea unei corporații, unui parteneriat sau a unei alte entități, sau a unei structuri financiare separate de asociații propriu-zisi. Fiecare asociat își utilizează propriile imobilizări corporale și își înregistrează propriile stocuri. De asemenea, suportă propriile sale cheltuieli și datorii și își procură propria finanțare, care reprezintă propriile sale obligații. Activitățile controlate în comun pot fi desfășurate de către angajații asociatului alături de celelalte activități similare ale asociatului. Acordul de control comun furnizează, de obicei, o modalitate prin care veniturile din vânzarea produsului comun și orice cheltuieli generate în comun sunt împărțite între asociați.

14.4 În funcție de interesele sale în activitățile controlate în comun, un asociat va recunoaște în situațiile sale financiare:

- (a) activele pe care le controlează și datoriile pe care le generează; și
- (b) cheltuielile pe care le suportă și partea sa din venit obținut din vânzarea bunurilor sau serviciilor din asocierea în participație.

Active controlate în comun

14.5 Unele asocieri în participație implică controlul comun, și deseori proprietatea comună, din partea asociaților asupra unuia sau mai multor active pus(e) la dispoziție sau dobândit(e) în scopul asocierii în participație.

14.6 În funcție de interesul său într-un activ controlat în comun, un asociat va recunoaște în situațiile sale financiare:

- (a) partea sa din activele controlate în comun, clasificate conform naturii activelor;
- (b) orice datorii generate;
- (c) partea sa din datoriile generate în comun alături de ceilalți asociați aferente asocierii în participație;
- (d) orice venit din vânzarea sau utilizarea părții sale de contribuții în asocierea în participație, alături de partea sa din orice cheltuieli generate de către asocierea în participație; și
- (e) orice cheltuieli pe care le-a generat ca urmare a interesului său în asocierea în participație.

Entități controlate în comun

15.7 O **entitate controlată în comun** este o asociere în participație care presupune înființarea unei corporații, a unui parteneriat sau a unei alte entități în care fiecare asociat are un interes. Entitatea operează la fel ca și celelalte entități, cu excepția faptului că un acord contractual încheiat între asociați stabilește controlul comun asupra activității economice a entității.

Evaluarea după recunoașterea inițială - alegerea politicii contabile

14.8 Un asociat va contabiliza interesul său în toate entitățile controlate în comun folosind fie:

- (a) modelul costului din paragraful 14.9;
- (b) metoda punerii în echivalență din paragraful 14.10;
- (c) consolidarea proporțională descrisă în paragraful 14.11; sau
- (d) modelul valorii juste prin profit și pierdere din paragraful 14.12.

Modelul costului

14.9 Un asociat va evalua investițiile sale în entitățile controlate în comun la cost minus orice pierderi din deprecieri acumulate. Investitorul va recunoaște venitul din investiție numai în măsura în care investitorul primește distribuiri din profiturile acumulate de către entitatea în care a investit rezultate după data achiziției. Distribuiri primite în plus față de astfel de profituri sunt considerate drept o recuperare a investiției și sunt recunoscute ca o reducere a costului investiției. Asociatul va prezenta informațiile prevăzute de această Secțiune. Asociatul va recunoaște deprecierea în conformitate cu Secțiunea 26 *Deprecierea activelor*.

Metoda punerii în echivalență

14.10 Un asociat va evalua investițiile sale în entitățile controlate în comun prin metoda punerii în echivalență, aplicând prevederile din paragrafele 38-40 ale *IAS 31 Interese în asocierile în participație*, care, la rândul său face referire la *IAS 28 Investiții în entitățile asociate*. Asociatul va prezenta, de asemenea, informațiile prevăzute de IAS 28.

Consolidarea proporțională

14.11 Un asociat va evalua investițiile sale în entitățile controlate în comun prin metoda consolidării proporționale utilizând procedurile din paragrafele 30-37 ale IAS 31. Asociatul va prezenta, de asemenea, informațiile cerute de IAS 31.

Modelul valorii juste prin profit și pierdere

14.12 Un asociat va evalua investițiile sale în entitățile controlate în comun la valoarea justă prin profit și pierdere aplicând prevederile din paragrafele 11.14-11.18 ale Secțiunii 11 *Active financiare și datorii financiare* din acest Standard. Asociatul va prezenta informațiile prevăzute de acea Secțiune. Un investitor nu va utiliza modelul valorii juste prin profit sau pierdere pentru nicio investiție într-o entitate asociată a cărei valoare justă nu poate fi evaluată în mod credibil.

Tranzacțiile dintre un asociat și o asocieră în participație

14.13 Când un asociat pune la dispoziție sau vinde active unei asocieri în participație, recunoașterea oricărui procent de câștig sau pierdere din tranzacție va reflecta fondul economic al tranzacției. Cât timp activele sunt păstrate de către asocieră în participație, și cu condiția ca asociatul să fi transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, asociatul va recunoaște numai procentul din câștig sau pierdere atribuibil intereselor celorlalți asociați. Asociatul va recunoaște întreaga valoare a oricărei pierderi atunci când punerea la dispoziție sau vânzarea oferă dovada unei reduceri pierderi din deprecieri.

14.14 Când un asociat achiziționează active de la o asocieră în participație, asociatul nu va recunoaște partea sa din profiturile asocierii în participație aferentă tranzacției până când nu vinde din nou activele unei părți independente. Un asociat va recunoaște partea sa din pierderile rezultate din aceste tranzacții la fel ca și profiturile, cu excepția că pierderile vor fi recunoscute imediat atunci când acestea reprezintă o pierdere din deprecieri.

Dacă un investitor nu deține controlul în comun

14.15 Un investitor într-o asociere în participație care nu deține controlul comun va contabiliza acea investiție în conformitate cu Secțiunea 11 sau, dacă exercită o influență semnificativă asupra asocierii în participație, în conformitate cu Secțiunea 13 *Investiții în entitățile asociate*.

Prezentarea informațiilor

14.16 Un investitor într-o asociere în participație va prezenta valoarea agregată a următoarelor **datorii contingente**, cu excepția cazului în care pierderea este puțin probabilă, separat de valoarea altor datorii contingente:

- (a) Orice datorii contingente pe care investitorul le-a generat în raport cu interesele sale în asocierile în participație și partea sa din fiecare din datoriile contingente care au fost generate în comun cu ceilalți asociați;
- (b) partea sa din datoriile contingente ale asocierilor în participație propriu-zise pentru care este contingent răspunzător; și
- (c) acele datorii contingente care apar ca urmare a faptului că investitorul este contingent răspunzător de datoriile celorlalți asociați ai unei asocieri în participație.

14.17 Un investitor într-o asociere în participație va prezenta, de asemenea:

- (a) valoarea agregată a angajamentelor sale aferente asocierilor în participație, inclusiv partea sa din angajamentele de capital care au fost suportate în comun cu ceilalți asociați, precum și partea sa din angajamentele de capital ale asocierilor în participație propriu-zise;
- (b) o listă și o descriere a intereselor în asocierile în participație semnificative și proporția participațiilor în capitalurile proprii deținute în entitățile controlate în comun; și
- (c) metoda utilizată în recunoașterea intereselor sale în entitățile controlate în comun.

SECȚIUNEA 15

Investiții imobiliare

Recunoaștere

15.1 **Investiția imobiliară** este imobilizarea (teren sau clădire, sau o parte a unui teren sau a unei clădiri) deținută de către proprietar sau de către locatar în baza unui contract de leasing financiar, utilizată mai degrabă pentru încasarea de chirii sau pentru aprecierea de capital, sau pentru ambele, decât pentru :

- (a) utilizarea în procesul de producere sau furnizare a bunurilor sau serviciilor sau în scopuri administrative; sau
- (b) vânzare, în cursul obișnuit al activității.

15.2 Un interes într-o imobilizare deținut de către un locatar în baza unui contract de leasing operațional poate fi contabilizat drept investiție imobiliară dacă, și numai dacă, imobilizarea ar respecta, în alte împrejurări, definiția unei investiții imobiliare, iar locatarul utilizează modelul valorii juste (a se vedea paragraful 15.4) pentru respectiva investiție imobiliară și pentru toate celelalte imobilizări ale sale clasificate drept investiții imobiliare.

Evaluarea la recunoașterea inițială

15.3 O entitate va evalua investiția imobiliară la costul acesteia la recunoașterea inițială. Costul unei investiții imobiliare achiziționate include prețul său de achiziție și orice alte cheltuieli direct atribuibile acesteia, cum ar fi onorarii juridice și de intermediere, taxe privind transferul de proprietate și alte costuri aferente tranzacției. O entitate va respecta cerințele paragrafelor 16.6-16.10 pentru a determina costul unei investiții imobiliare construite în regie proprie.

Evaluarea ulterioară recunoașterii – alegerea politicii contabile

15.4 O entitate va evalua toate investițiile sale imobiliare ulterior recunoașterii, utilizând fie:

- (a) modelul **valorii juste** din paragraful 15.5; fie
- (b) modelul costului din paragraful 15.6

Modelul valorii juste

15.5 O entitate care alege să utilizeze modelul valorii juste va aplica IAS 40 *Investiții imobiliare* (a se vedea în special paragrafele 33-55) și va prezenta informațiile prevăzute de paragrafele 76-78 din acel Standard.

Modelul costului

15.6 O entitate care alege să utilizeze modelul costului va contabiliza toate investițiile sale imobiliare ca imobilizări corporale în conformitate cu prevederile modelului costului din Secțiunea 16 *Imobilizări corporale* a acestui Standard. Entitatea va prezenta informațiile prevăzute de acea Secțiune.

Transferuri

15.7 O entitate va transfera o proprietate către sau dintr-o investiție imobiliară numai când proprietatea îndeplinește, sau încetează să îndeplinească definiția unei investiții imobiliare.

SECȚIUNEA 16

Imobilizări corporale

Recunoaștere

16.1 **Imobilizările corporale** sunt active corporale care:

- (a) sunt deținute în vederea utilizării în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, în vederea închirierii către alte părți, sau în scopuri administrative, și
- (b) se estimează că vor fi utilizate pentru mai mult de o singură perioadă.

16.2 Piese de schimb și echipamentul administrativ sunt, de obicei, înregistrate ca stocuri și recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt utilizate. Totuși, piesele de schimb importante și echipamentul de rezervă se califică drept imobilizări corporale atunci când o entitate preconizează că le va utiliza pentru mai mult de o singură perioadă. În mod similar, dacă piesele de schimb și echipamentul administrativ pot fi utilizate numai în conexiune cu un element de imobilizări corporale, acestea sunt contabilizate drept imobilizări corporale.

16.3 Părți ale unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale de timp regulate. O entitate va adăuga la **valoarea contabilă** a unui element de imobilizări corporale costul de înlocuire a părții dintr-un astfel de element atunci când costul este generat, dacă se preconizează că partea înlocuită va furniza entității o creștere a beneficiilor viitoare. Valoarea contabilă a acestor părți înlocuite este **derecunoscută** în conformitate cu prevederile aferente derecunoașterii din acest Standard (a se vedea paragrafele 16.24-16.27).

16.4 O condiție a continuării exploatării unui element de imobilizări corporale (de exemplu, un autobuz) poate fi efectuarea de inspecții periodice majore ale defecțiunilor, indiferent dacă părți ale acestuia sunt înlocuite sau nu. Când este efectuată fiecare inspecție majoră, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire dacă sunt respectate criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă aferentă costului inspecției anterioare (distinctă de părțile fizice) este derecunoscută. Aceasta se întâmplă indiferent dacă acel cost al inspecției anterioare a fost determinat pentru tranzacția în care elementul a fost dobândit sau realizat. Dacă este cazul, costul estimat al unei inspecții similare viitoare poate fi utilizat ca indicator al costului componentei inspecției existente care a fost înregistrat atunci când elementul a fost achiziționat sau realizat.

16.5 Terenul și clădirile reprezintă active separabile, iar o entitate le va contabiliza separat, chiar dacă sunt dobândite împreună.

Evaluarea la momentul recunoașterii

16.6 O entitate va evalua un element de imobilizări corporale la recunoașterea inițială la cost.

Elemente ale costului

16.7 Costul unui element de imobilizări corporale cuprinde:

- (a) prețul său de achiziționare, inclusiv onorariile juridice și de intermediere, taxele vamale de import și taxele de achiziționare nerambursabile, după deducerea reducerii comerciale și a rabaturilor.
- (b) orice costuri direct atribuibile aducerii activului la locația și condiția necesară pentru a avea capacitatea de a funcționa așa cum dorește conducerea. Acestea pot include costurile cu amenajarea locației, furnizarea inițială și întreținerea, instalarea și asamblarea, precum și testarea funcționalității.
- (c) estimarea inițială a costurilor de dezasamblare și înlăturare a elementului și restaurarea terenului pe care acesta este situat, o obligație cu care o entitate se confruntă atunci când elementul este achiziționat sau ca o consecință a utilizării elementului pe o perioadă specifică de timp în alte scopuri decât realizarea de stocuri în acea perioadă.

16.8 Următoarele costuri nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale și ar trebui recunoscute drept cheltuială atunci când sunt generate:

- (a) costurile de deschidere a unei noi locații;
- (b) costurile de promovare a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile cu publicitatea și activitățile promoționale);
- (c) costurile desfășurării activității într-o nouă locație sau cu un nou tip de clienți (inclusiv costurile de formare a personalului);
- (d) costurile de administrare și alte cheltuieli generale de regie.

16.9 Venitul și cheltuielile aferente activităților ocazionale din timpul construcției sau elaborării unui element de imobilizări corporale sunt recunoscute în profit sau pierdere dacă acele activități nu sunt necesare aducerii elementului la locația dorită și la condiția de exploatare.

Evaluarea costului

16.10 Costului unui element de imobilizări corporale reprezintă echivalentul prețului în numerar la data recunoașterii. Dacă plata este amânată peste termenele normale de creditare costul este **valoarea actualizată** a tuturor plăților viitoare. Dacă imobilizările corporale sunt achiziționate la schimb cu un activ / active ne-monetar(e), sau o combinație de active monetare și ne-monetare, costul activului achiziționat este evaluat la **valoarea justă**, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu are fond comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit și nici cea a activului cedat nu poate fi credibil evaluată. În acest caz, costul activului este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

Evaluarea după recunoașterea inițială - alegerea politicii contabile

16.11 O entitate va contabiliza toate elementele din aceeași clasă de imobilizări corporale ulterior recunoașterii inițiale, utilizând fie:

- (a) modelul costului din paragraful 16.12; fie
- (b) modelul reevaluării din paragraful 16.13.

Modelul costului

16.12 O entitate va evalua un element de imobilizări corporale la cost minus orice **amortizare** acumulată și orice pierderi din **deprecieri** acumulate.

Modelul reevaluării

16.13 O entitate care alege să utilizeze modelul reevaluării pentru o clasă de elemente de imobilizări corporale va aplica paragrafele 31-42 din IAS 16 *Imobilizări corporale* și va prezenta informațiile prevăzute de paragraful 77 din IAS 16.

Amortizarea

16.14 O entitate va alocă valoarea inițial recunoscută a unui element de imobilizări corporale părților sale semnificative și va amortiza separat fiecare dintre aceste părți. Totuși, dacă o parte semnificativă a unui element de imobilizări corporale are o **durată de viață utilă** și o metodă de amortizare care sunt aceleași cu durata de viață utilă și metoda de amortizare ale unei alte părți semnificative a aceluiași element, acele părți pot fi grupate în determinarea cheltuielii cu amortizarea. Cu anumite excepții, cum ar fi carierele de piatră și locurile de depozitare a deșeurilor, terenul are o durată de viață utilă nelimitată și, deci, nu este amortizat.

16.15 Cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă va fi recunoscută în profit sau pierdere dacă nu este inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ. De exemplu, amortizarea producției de imobilizări corporale este inclusă în costurile stocurilor (a se vedea Secțiunea 12 *Stocuri*).

Valoarea amortizabilă și perioada de amortizare

16.16 O entitate va aloca **valoarea amortizabilă** a unui activ potrivit unei baze sistematice pe parcursul duratei sale de viață utilă.

16.17 O entitate va revizui **valoarea reziduală** și **durata de viață utilă** a unui activ cel puțin la sfârșitul fiecărui **exercițiu financiar** și, dacă așteptările diferă de estimările anterioare, va modifica valoarea reziduală sau durata de viață utilă. Entitatea va contabiliza modificarea valorii reziduale sau a duratei de viață utile ca o modificare a unei **estimări contabile** în conformitate cu paragrafele 10.13-10.17

16.18 Amortizarea unui activ începe atunci când acesta este disponibil pentru utilizare, adică atunci când se află la locația și în condiția necesare pentru a putea funcționa așa cum dorește conducerea. Amortizarea unui activ încetează la prima dintre data la care activul este clasificat drept deținut pentru vânzare sau este inclus într-un grup destinat cedării care este clasificat drept deținut pentru vânzare în conformitate cu paragrafele 36.5-36.8 și data la care activul este derecunoscut. Amortizarea nu încetează atunci când activul devine inactiv sau este retras din utilizarea activă, cu excepția cazului în care activul este complet amortizat. Totuși, potrivit metodelor de utilizare a amortizării, cheltuiala cu amortizarea poate fi zero atât timp cât nu există producție.

16.19 O entitate va lua în considerare toate elementele următoare în determinarea duratei de viață utilă a unui activ:

- (a) utilizarea preconizată a activului. Utilizarea este evaluată în raport cu capacitatea preconizată a activului sau producția fizică;
- (b) uzura fizică preconizată, care depinde de factori operaționali precum numărul de ture în care activul urmează să fie utilizat și programul de reparații și întreținere, și îngrijirea și întreținerea activului atunci când acesta este inactiv;
- (c) uzura morală, tehnică sau comercială, cauzată de modificări sau îmbunătățiri de producție, sau cauzată de o modificare în cererea pieței cu privire la produsul sau serviciul furnizat de activ; și
- (d) limite impuse de lege sau similare ale utilizării activului, precum datele de expirare ale contractelor de leasing aferente.

Metoda de amortizare

16.20 O entitate va alege o metodă de amortizare care să reflecte modul în care estimează să consume beneficiile economice viitoare ale activului. Metodele de amortizare posibile includ metoda liniară, metoda amortizării degresive și metoda unităților de producție.

16.21 O entitate va revizui metoda de amortizare cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. Dacă se înregistrează o modificare semnificativă în modul în care entitatea preconizează să consume beneficiile economice viitoare ale activului, entitatea va schimba metoda pentru a reflecta noua situație. Entitatea va contabiliza modificarea ca o modificare a unei estimări contabile în conformitate cu Secțiunea 10 *Politici contabile, estimări contabile și erori*.

Deprecierea

16.22 La sfârșitul fiecărei **perioade de raportare**, o entitate va aplica Secțiunea 26 *Deprecierea activelor nefinanciare* pentru a determina dacă un element sau un grup de imobilizări corporale este depreciat și, dacă acesta este cazul, cum să recunoască și să evalueze pierderea din depreciere. Acea secțiune explică cum și când o entitate revizuieste valoarea contabilă a activelor sale, cum determină valoarea justă minus costurile generate de vânzare și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

Compensații pentru depreciere

16.23 O entitate va include în profit și pierdere compensațiile de la părțile terțe pentru elementele de imobilizări corporale care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat numai atunci când compensațiile devin creanțe.

Derecunoașterea

16.24 O entitate va derecunoaște un element de imobilizări corporale:

- (a) în momentul cedării; sau

(b) atunci când nu mai sunt așteptate beneficii economice viitoare de pe urma utilizării sau cedării.

16.25 O entitate va recunoaște câștigul sau pierderea aferent(ă) derecunoașterii unui element de imobilizări corporale în profit sau pierdere când elementul este derecunoscut (cu excepția cazului în care Secțiunea 19 *Contracte de leasing* nu prevede altfel în momentul unei vânzări sau al unui leaseback). Entitatea nu va clasifica aceste câștiguri drept venituri.

16.26 În determinarea datei de cedare a unui element, o entitate va aplica criteriile din Secțiunea 22 *Venituri* pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea de bunuri. Secțiunea 19 se referă la cedarea prin vânzare sau leaseback.

16.27 O entitate va determina câștigul sau pierderea rezultat(ă) din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale drept diferența dintre încasările nete din cedare și, dacă există, valoarea contabilă a elementului. [IAS 16.71]

Imobilizări corporale deținute pentru vânzare

16.28 Paragrafele 36.5-36.7 prezintă cerințele privind imobilizările corporale și a alte active imobilizate deținute pentru vânzare.

Prezentarea informațiilor

16.29 O entitate va prezenta, pentru fiecare clasă de imobilizări corporale:

- (a) bazele de evaluare utilizate pentru determinarea valorii contabile brute;
- (b) metodele de amortizare folosite;
- (c) duratele de viață utilă sau ratele de amortizare utilizate;
- (d) valoarea contabilă brută și amortizarea acumulată (cumulată cu pierderile din depreciere acumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei; și
- (e) o reconciliere între valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei, ilustrând:
 - (i) suplimentările;
 - (ii) cedările, inclusiv activele clasificate drept deținute pentru vânzare sau incluse într-un grup destinat cedării clasificat drept deținut pentru vânzare;
 - (iii) achizițiile obținute prin **combinări de întreprinderi**;
 - (iv) pierderile din depreciere recunoscute sau reluate în profit sau pierdere în conformitate cu Secțiunea 26;
 - (v) amortizarea;
 - (vi) diferențele nete de schimb valutar rezultate din conversia **situațiilor financiare din moneda funcțională** într-o **monedă de prezentare** diferită, inclusiv din conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare (a se vedea Secțiunea 30 *Conversia valutara*); și
 - (vii) alte modificări. [IAS 16.73]

16.30 Entitatea va prezenta, de asemenea:

- (a) existența și valorile restricțiilor titlurilor și asupra imobilizărilor corporale depuse drept garanție pentru datorii;
- (b) valoarea angajamentelor contractuale aferente achiziției de imobilizări corporale; și
- (c) dacă nu este prezentată separat în contului de profit și pierdere propriu-zis, valoarea compensației primite de la părțile terțe pentru elementele de imobilizări corporale care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat, compensație care este inclusă în profit sau pierdere.

17.32 O entitate va prezenta imobilizările corporale deținute pentru vânzare separat de alte active din bilanț. Entitatea va prezenta orice datorii aferente imobilizărilor corporale care sunt deținute pentru vânzare separat de alte datorii din bilanț.

SECȚIUNEA 17

Imobilizările necorporale, altele decât fondul comercial

17.1 O **imobilizare necorporală** este un activ ne-monetar identificabil, fără formă fizică. Un astfel de activ este identificabil atunci când:

- (a) este separabil, adică poate fi separat sau divizat de către entitate și poate fi vândut, transferat, vândut ca licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un contract, activ sau datorie conexă; sau
- (b) apare din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, indiferent dacă aceste drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații .

Recunoaștere

Principiul general pentru recunoașterea imobilizărilor necorporale

17.2 O entitate va aplica criteriile de recunoaștere din paragraful 2.24 pentru a determina dacă este cazul sau nu să recunoască o imobilizare necorporală. Așadar, entitatea recunoaște o imobilizare necorporală drept activ numai dacă:

- (a) este **probabil** ca beneficiile economice viitoare preconizate care sunt atribuibile activului să revină entității; și
- (b) costul sau valoarea activului poate fi evaluat(ă) credibil.

17.3 O entitate va aprecia probabilitatea beneficiilor economice viitoare preconizate folosind presupuneri rezonabile și care pot fi susținute, care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii privind condițiile economice care vor exista pe parcursul duratei de viață utile a activului .

17.4 O entitate utilizează raționamentul pentru a aprecia nivelul de certitudine aferent fluxului de beneficii economice viitoare care sunt atribuibile utilizării activului, pe baza probelor disponibile la momentul recunoașterii inițiale, acordând o pondere mai mare probelor externe.

17.5 Criteriul de recunoaștere al probabilității din paragraful 17.2 (a) este considerat ca fiind întotdeauna respectat pentru imobilizările necorporale dobândite separat.

Achiziția ca parte a unei combinări de întreprinderi

17.6 O imobilizare necorporală dobândită în **combinări de întreprinderi** este, în general, recunoscută drept activ deoarece **valoarea sa justă** poate fi evaluată suficient de credibil. Totuși, o imobilizare necorporală dobândită într-o combinație de întreprinderi nu este recunoscută atunci când provine din drepturi legale sau din alte drepturi contractuale, iar valoarea sa justă nu poate fi evaluată credibil deoarece activul fie:

- (a) nu este separabil de **fondul comercial**; fie
- (b) este separabil de fondul comercial, dar nu există un istoric sau probe privind tranzacțiile de schimb pentru același activ sau active similare, iar estimarea în alt mod a valorii juste depinde de variabile ne-evaluabile .

Evaluarea inițială

17.7 O entitate va evalua inițial o imobilizare necorporală la cost.

Achiziția separată

17.8 Costul unei imobilizări necorporale dobândite separat cuprinde:

- (a) prețul său de achiziție, inclusiv taxele de import și taxele de achiziție nereturnabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor; și
- (b) orice cost direct atribuibil aferent pregătirii activului pentru scopul său.

Achiziția ca parte a unei combinații de întreprinderi

17.9 Dacă o imobilizare necorporală este achiziționată într-o combinație de întreprinderi, costul acelei imobilizări necorporale este **valoarea sa justă** la data achiziției.

Achiziția prin intermediul unei subvenții guvernamentale

17.10 Secțiunea 23 *Subvenții guvernamentale* stipulează modalitatea de contabilizare a imobilizărilor necorporale achiziționate prin intermediul subvențiilor guvernamentale.

Schimbul de active

17.11 Una sau mai multe imobilizări necorporale pot fi dobândite în schimbul unui activ sau al unor active ne-monetare sau al unei combinații de active monetare și nemonetare. O entitate va evalua costul unei astfel de imobilizări necorporale la valoarea sa justă, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu are o natură comercială; sau (b) nici valoarea justă a activului primit și nici a celui cedat nu sunt evaluabile în mod credibil. [IAS 38.45]

17.12 Dacă o entitate poate să determine în mod credibil valoarea justă fie a activului primit, fie a celui cedat, atunci valoarea justă a activului cedat este utilizată pentru a evalua costul, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este mai clară.

17.13 Dacă entitatea nu poate determina în mod credibil valoarea justă a activului dobândit, atunci costul acestuia este evaluat la **valoarea contabilă** a activului cedat.

Imobilizări necorporale generate intern, altele decât fondul comercial – selectarea politicii contabile

17.14 Crearea imobilizărilor necorporale generate intern, altele decât fondul comercial, presupune o fază de **cercetare** și una de **dezvoltare**. O entitate va alege drept **politică de contabilitate** pentru costurile generate de activitatea de cercetare și dezvoltare fie modelul cheltuielilor din paragraful 17.15, fie modelul capitalizării din paragraful 17.16.

Modelul cheltuielilor

17.15 O entitate va recunoaște toate costurile generate de activitatea de cercetare și dezvoltare drept cheltuieli atunci când acestea se produc.

Modelul capitalizării

17.16 Conform modelului capitalizării, toate costurile generate de activitatea de cercetare sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt generate. Costurile generate de activitatea de dezvoltare sunt, de asemenea, recunoscute drept cheltuieli, cu excepția acelor costuri de dezvoltare care sunt generate ulterior respectării unor criterii specifice, care sunt recunoscute drept costuri ale unei imobilizări necorporale. O entitate care alege metoda capitalizării drept politică de contabilitate va respecta cerințele din paragrafele 51-67 ale IAS 38 *Imobilizări necorporale*.

Recunoașterea drept cheltuieli

17.17 O entitate va recunoaște costurile cu o imobilizare necorporală drept cheltuieli atunci când acestea sunt generate, cu excepția cazului în care acestea fac parte din costul unei imobilizări necorporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere din paragrafele 17.2-17.16.

17.18 O entitate va recunoaște costurile cu următoarele elemente drept cheltuieli și nu va recunoaște aceste costuri drept imobilizări necorporale:

- (a) mărci, titluri de reviste, titluri de publicații, liste de clienți și elemente de natură similară, generate intern;
- (b) costurile cu activitățile de constituire (costurile de înființare), cu excepția cazului în care acestea sunt incluse în costul unui element de imobilizări corporale, în conformitate cu Secțiunea 16 *Imobilizări corporale*. Costurile de înființare pot fi alcătuite din costuri precum cele juridice și de secretariat generate în cursul înființării unei entități juridice, din cheltuieli cu deschiderea unei noi locații sau începerea unei noi activități (costuri înainte de deschidere) sau cheltuieli pentru demararea unor noi operațiuni sau pentru lansarea unor noi produse sau procese (costuri pre-exploatare);
- (c) cheltuieli cu activitățile de formare;
- (d) cheltuieli cu publicitatea și activitățile promoționale; și
- (e) cheltuieli cu relocarea sau reorganizarea unei părți sau a întregii entități.

17.19 Paragraful 17.18 nu împiedică recunoașterea unei plăți în avans drept activ atunci când plata pentru livrarea bunurilor sau serviciilor a fost făcută înaintea livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

Cheltuieli anterioare ce nu sunt recunoscute drept active

17.20 Cheltuielile cu un element necorporal care a fost inițial recunoscut drept cheltuială nu vor fi recunoscute ca parte a costului unei imobilizări necorporale, la o dată ulterioară.

Evaluarea după recunoaștere – selectarea politicii contabile

17.21 O entitate va contabiliza fiecare clasă de imobilizări necorporale, ulterior recunoașterii inițiale, utilizând fie:

- (a) modelul costului din paragraful 17.22; fie
- (b) modelul reevaluării din paragraful 17.23.

Modelul costului

17.22 O entitate va evalua o imobilizare necorporală la cost minus orice **amortizare** acumulată și orice pierderi din **deprecieri** acumulate. Cerințele privind amortizarea sunt prezentate în această Secțiune. Cerințele privind recunoașterea deprecierii sunt prezentate în Secțiunea 26 *Deprecierea activelor nefinanciare*.

Modelul reevaluării

17.23 O entitate va aplica paragrafele de la 75-87 din IAS 38 și va prezenta informațiile solicitate în paragrafele 124 și 125 ale IAS 38.

Durata de viață utilă

17.24 O entitate va aprecia dacă durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale este finită sau nedefinită și, dacă este finită, care este durata acesteia sau care este numărul de unități de producție sau similare care constituie respectiva durată de viață utilă. O imobilizare necorporală va fi considerată de către entitate ca având o durată utilă de viață nedefinită atunci când, pe baza analizei tuturor factorilor relevanți, nu există o limită previzibilă a perioadei pe care se preconizează că activul va genera intrări nete de numerar în entitate.

17.25 Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale care provine din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale nu va depăși acea perioadă a drepturilor contractuale sau a altor drepturi legale, dar poate fi mai scurtă, în funcție de perioada pe parcursul căreia entitatea preconizează că va utiliza activul. Dacă drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt acordate pe un termen limitat, care poate fi reînnoit, durata de viață utilă a imobilizării necorporale va include perioada /

perioadele de reînnoire numai dacă există probe care să sprijine ipoteza reînnoirii de către entitate fără suportarea unui cost important.

Imobilizări necorporale cu durate de viață utilă finită

Perioada de amortizare și metoda de amortizare

17.26 O entitate va alocă valoarea depreciable a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă finită pe o bază sistematică, pe toată durata sa de viață utilă. Amortizarea va începe atunci când activul este disponibil pentru utilizare, adică atunci când are localizarea și condițiile necesare pentru a putea funcționa în modul dorit de către conducere. Amortizarea va înceta la prima dintre data la care activul este clasificat ca fiind deținut pentru vânzare (sau este inclus într-un grup de cedare care este clasificat ca fiind deținut pentru vânzare), în conformitate cu paragrafele 36.5-36.7, și data la care activul este derecunoscut. Entitatea va alege o metodă de amortizare care reflectă modelul conform căruia se așteaptă să consume beneficiile economice viitoare ale activului. Dacă entitatea nu poate determina în mod credibil acest model, atunci ea va utiliza metoda liniară. Entitatea va recunoaște cheltuiala cu amortizarea pentru fiecare perioadă în profit sau pierdere, cu excepția cazurilor în care acest [proiect de] Standard permite sau impune ca aceasta să fie inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ.

Valoarea reziduală

17.27 O entitate va presupune că valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale cu o durată de viață utilă este zero, cu excepția cazurilor în care:

- (a) există un angajament din partea unei terțe părți de a achiziționa activul la sfârșitul duratei sale de viață utile; sau
- (b) există o piață activă pentru activ și:
 - (i) valoarea reziduală poate fi determinată prin referire la respectiva piață; și
 - (ii) este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul duratei de viață utile a activului.

Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare

17.28 O entitate va revizui perioada de amortizare și metoda de amortizare pentru o imobilizare necorporală cu o durată de viață finită cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar. Dacă durata de viață utilă preconizată a activului este diferită de estimările anterioare, entitatea va modifica, în consecință, perioada de amortizare. Dacă a existat o modificare a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activ, entitatea va modifica metoda de amortizare pentru a reflecta modificarea modelului. Entitatea va contabiliza acest tip de modificări drept modificări ale **estimărilor contabile**, în conformitate cu Secțiunea 11 *Politici contabile, estimări și erori*.

Imobilizări necorporale cu durată de viață nedefinită

Fără amortizare

17.29 O entitate nu va amortiza o imobilizare necorporală cu o durată de viață utilă nedefinită.

Recuperabilitatea valorii contabile – pierderi din depreciere

17.30 Pentru a determina dacă o imobilizare necorporală este depreciată sau nu, o entitate va aplica Secțiunea 26 *Deprecierea activelor*. Respectiva secțiune explică când și cum o entitate revizuieste valoarea contabilă a activelor sale, cum determină valoarea justă minus costul aferentă unui activ și când recunoaște sau reia o pierdere din depreciere.

Retrageri și cedări

17.31 O entitate va recunoaște o imobilizare necorporală și va recunoaște un câștig sau o pierdere în profit sau pierdere:

- (a) la cedare; sau
- (b) când nu se mai așteaptă beneficii economice viitoare din utilizarea sau din cedarea sa.

Prezentări de informații

17.32 O entitate va prezenta următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincția între imobilizările necorporale generate intern și alte imobilizări necorporale:

- (a) dacă duratele de viață utilă sunt finite sau nedefinite și, dacă sunt finite, duratele de viață utilă sau ratele de amortizare utilizate;
- (b) metodele de amortizare utilizate pentru imobilizări necorporale cu durate de viață utilă finite;
- (c) valoarea contabilă brută și orice amortizare acumulată (agregată cu pierderile acumulate din deprecieri) la începutul și la sfârșitul perioadei;
- (d) elementul (elementele) rând din contul de profit și pierdere în care este inclusă amortizarea imobilizărilor necorporale;
- (e) o reconciliere a valorii contabile la începutul și la sfârșitul perioadei, indicând separat suplimentările, cedările, amortizările, pierderile din deprecieri și alte modificări.

17.33 O entitate va prezenta, de asemenea:

- (a) pentru o imobilizare necorporală care s-a determinat că are o durată de viață utilă nedefinită, valoarea contabilă a respectivului activ și motivele care susțin determinarea unei durate de viață utile nedefinite. Atunci când se dau aceste motive, entitatea va descrie factorul / factorii care au avut un rol semnificativ în determinarea faptului că activul are o durată de viață utilă nedefinită.
- (b) descrierea, valoarea contabilă și perioada de amortizare rămasă pentru orice imobilizare necorporală individuală care este **semnificativă** pentru **situațiile financiare** ale entității.
- (c) pentru imobilizările necorporale dobândite prin intermediul unei subvenții guvernamentale și recunoscute inițial la valoarea justă (a se vedea paragraful 17.10):
 - (i) valoarea justă recunoscută inițial pentru aceste active;
 - (ii) valoarea lor contabilă; și
 - (iii) dacă acestea sunt evaluate după recunoaștere conform modelului costului sau conform modelului reevaluării.
- (d) existența și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale al căror titlu este restricționat și valorile contabile ale imobilizărilor necorporale depuse drept garanție pentru datorii.
- (e) valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziționarea imobilizărilor necorporale.

17.34 O entitate va prezenta informații privind valoarea agregată a cheltuielilor cu cercetarea și dezvoltarea recunoscute drept cheltuieli în decursul perioadei.

SECȚIUNEA 18

Combinările de întreprinderi și fondul comercial

- 18.1 O **combinare de întreprinderi** reprezintă punerea în comun a entităților separate sau a afacerilor separate, într-o singură entitate raportoare. Rezultatul majorității combinărilor de întreprinderi este acela că o entitate, dobânditorul, obține controlul asupra uneia sau mai multor afaceri, entitatea achiziționată. Data achiziției este data la care dobânditorul obține controlul efectiv al entității achiziționate.
- 18.2 O combinare de întreprinderi poate fi structurată în diverse moduri, din motive juridice, fiscale sau din alte motive. Aceasta poate presupune achiziționarea de către o entitate a capitalului propriu al unei alte entități, achiziționarea tuturor activelor nete ale unei alte entități, preluarea datoriilor unei alte entități sau achiziționarea unei părți din activele nete ale unei alte entități care, împreună, alcătuiesc una sau mai multe **afaceri**.
- 18.3 O combinare de întreprinderi poate fi realizată prin emiterea de instrumente de capitaluri proprii, prin transferul de numerar sau de **echivalente de numerar** sau prin transferul altor active, sau o combinație a celor de mai sus. Tranzacția se poate realiza între acționarii entităților care se combină sau între o entitate și acționarii celeilalte entități. Aceasta poate presupune înființarea unei noi entități care să controleze entitățile care s-au combinat sau activele nete transferate sau poate presupune restructurarea uneia sau mai multora dintre entitățile care se combină.
- 18.4 Această Secțiune specifică modalitatea de contabilizare a tuturor combinărilor de întreprinderi cu excepția combinărilor de entități sau afaceri care se află sub **control** comun. Controlul comun înseamnă că toate entitățile sau afacerile care se combină sunt, în final, controlate de către aceeași parte, atât înainte cât și după combinarea de întreprinderi, iar acest control nu este temporar.

Contabilizarea

- 18.5 Toate combinările de întreprinderi vor fi contabilizate prin aplicarea metodei de cumpărare.
- 18.6 Aplicarea metodei de cumpărare presupune următoarele etape:
- (a) identificarea unui dobânditor;
 - (b) evaluarea costului combinării de întreprinderi; și
 - (c) alocarea, la data achiziției, a costului combinării de întreprinderi între activele dobândite și datorii, și datoriile contingente preluate.

Identificarea dobânditorului

- 18.7 Pentru toate combinările de întreprinderi va fi identificat un dobânditor. Dobânditorul este entitatea din combinarea de întreprinderi care obține controlul unei alte entități sau afaceri din combinarea de întreprinderi.
- 18.8 Controlul reprezintă puterea de a guverna politicile financiare și de exploatare ale unei entități sau afaceri astfel încât să se obțină beneficii din activitățile sale. Controlul unei entități de către o altă entitate este descris în Secțiunea 9 *Situații financiare separate și consolidate*.
- 18.9 Deși uneori poate fi dificil să se identifice un dobânditor, de obicei există indicatori ai existenței unuia. De exemplu:
- (a) dacă **valoarea justă** a uneia din entitățile din combinările de întreprinderi este cu mult mai mare decât valoarea celeilalte entități din combinarea de întreprinderi, este probabil că entitatea cu valoare justă mai mare să fie dobânditorul;

(b) dacă o combinaire de întreprinderi este realizată printr-un schimb de instrumente de capitaluri proprii cu drept de vot contra numerar sau alte active, este probabil ca entitatea care cedează numerar sau active să fie dobânditorul; și

(c) dacă o combinaire de întreprinderi conduce la situația în care conducerea uneia dintre entitățile din combinaire poate să domine selecția echipei de conducere a entității care a rezultat din combinaire, atunci este probabil ca entitatea a cărei conducere domină să fie dobânditorul.

Costul unei combinări de întreprinderi

18.10 Dobânditorul va evalua costul unei combinări de întreprinderi ca fiind valoarea totală a:

(a) valorilor juste, la data schimbului, ale activelor cedate, datoriilor generate sau preluate și ale instrumentelor de capitaluri proprii emise de către dobânditor în schimbul controlului entității dobândite; plus

(b) orice costuri direct atribuibile combinării de întreprinderi.

Ajustarea contingentă de evenimente viitoare a costului unei combinări de întreprinderi

18.11 Când un acord de combinaire de întreprinderi prevede o ajustare contingentă de evenimente viitoare a costului unei combinări de întreprinderi, dobânditorul va include valoarea ajustării în costul combinării la data achiziției, dacă ajustarea este **probabilă** și poate fi evaluată credibil.

18.12 Totuși, dacă ajustarea potențială nu este recunoscută la data achiziției, dar ulterior devine probabilă și poate fi evaluată credibil, valoarea suplimentară va fi tratată ca o ajustare a costului combinării.

Alocarea costului unei combinări de întreprinderi între activele dobândite, pe de o parte și datoriile și datoriile contingente asumate, pe de altă parte

18.13 Dobânditorul va alocă la data achiziției costul unei combinări de întreprinderi prin recunoașterea activelor identificabile, datoriilor și datoriilor contingente ale entității dobândite care respectă criteriile de recunoaștere din paragraful 18.18, la valorile lor juste la data respectivă, cu excepția activelor imobilizate (sau grupurilor de cedare) care sunt clasificate ca fiind deținute pentru vânzare și care vor fi recunoscute la valoarea justă minus costurile vânzării. Orice diferență între costul combinării de întreprinderi și interesul dobânditorului în valoarea justă netă a activelor identificabile, a datoriilor și a datoriilor contingente astfel recunoscute va fi contabilizată în conformitate cu paragrafele 18.20-18.22.

18.14 Dobânditorul va recunoaște separat activele identificabile, datoriile și datoriile contingente ale entității dobândite, la data achiziției, numai dacă acestea respectă la acea dată următoarele criterii:

(a) în cazul unui activ, altul decât o imobilizare necorporală, este probabil ca orice beneficii economice viitoare asociate să revină dobânditorului, iar valoarea justă a activului poate fi evaluată credibil;

(b) în cazul unei datorii, alta decât o datorie contingentă, este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a stinge datoria, iar valoarea sa justă poate fi evaluată credibil;

(c) în cazul unei imobilizări necorporale sau a unei datorii contingente, valoarea sa justă poate fi evaluată credibil.

18.15 Contul de profit și pierdere al dobânditorului va încorpora profiturile și pierderile entității dobândite după data achiziției, incluzând și veniturile și cheltuielile entității achiziționate pe baza costului combinării de întreprinderi suportat de dobânditor. De exemplu, cheltuielile cu amortizarea aferentă activelor amortizabile ale entității dobândite inclusă după data achiziției în contul de profit și pierdere al dobânditorului vor avea la bază valorile juste ale acelor active amortizabile la data achiziției, adică costul lor pentru dobânditor.

18.16 Aplicarea metodei achiziției începe de la data achiziției, care este data la care dobânditorul obține efectiv controlul entității dobândite. Deoarece controlul reprezintă puterea de a guverna

politicile financiare și de exploatare ale unei entități sau afaceri astfel încât să se obțină beneficii din activitățile sale, nu este necesar ca o tranzacție să fie realizată sau finalizată din punct de vedere juridic înainte ca dobânditorul să obțină controlul. Atunci când se apreciază care este momentul în care dobânditorul a obținut controlul vor fi luate în considerare toate faptele și circumstanțele pertinente.

- 18.17 În conformitate cu paragraful 18.13, dobânditorul recunoaște separat, numai activele identificabile, datoriile și datoriile contingente ale entității dobândite care existau la data achiziției și care respectă criteriile de recunoaștere din paragraful 18.14. Așadar:
- (a) dobânditorul va recunoaște datoriile pentru încheierea sau reducerea activităților entității dobândite ca parte a alocării costului combinării numai atunci când entitatea dobândită are, la data achiziției, o datorie existentă pentru restructurare, în conformitate cu Secțiunea 21 *Provizioane și contingente*; și
 - (b) atunci când alocă costul combinării, dobânditorul nu va recunoaște datorii aferente pierderilor viitoare sau alte costuri care se preconizează că se vor produce ca rezultat al combinării de întreprinderi.

Datorii contingente

- 18.18 Paragraful 18.14 menționează că dobânditorul recunoaște separat o datorie contingentă a entității dobândite, numai dacă valoarea justă a acesteia poate fi evaluată credibil. Dacă această valoare justă nu poate fi evaluată credibil:
- (a) există un efect în consecință asupra valorii recunoscute drept fond comercial sau contabilizate în conformitate cu paragraful 18.22; și
 - (b) dobânditorul va prezenta informațiile privind respectiva datorie contingentă solicitate pentru prezentare în Secțiunea 20
- 18.19 După recunoașterea lor inițială, dobânditorul trebuie să evalueze datoriile contingente care sunt recunoscute separat, în conformitate cu paragraful 18.13, la cea mai mare valoare dintre:
- (a) valoarea care ar fi recunoscută în conformitate cu Secțiunea 20; și
 - (b) valoarea inițial recunoscută minus, atunci când este cazul, **amortizarea** cumulată recunoscută în conformitate cu Secțiunea 28 *Venituri din*

Fondul comercial

- 18.20 Dobânditorul, la data achiziției, trebuie:
- (a) să recunoască drept activ **fondul comercial** dobândit într-o combinație de întreprinderi; și
 - (b) să evalueze inițial acel fond comercial la costul său, reprezentat de diferența pozitivă dintre costul combinării de întreprinderi și participarea dobânditorului în valoarea justă netă a activelor identificabile, datoriilor și datoriilor contingente, recunoscute în conformitate cu paragraful 18.13.
- 18.21 După recunoașterea inițială, dobânditorul va evalua fondul comercial dobândit într-o combinație de întreprinderi la cost minus pierderile acumulate din depreciere. . Secțiunea 26 *Deprecierea activelor nefinanciare* specifică principiile de recunoaștere și evaluare pentru deprecierea fondului comercial.

Diferența pozitivă dintre participarea dobânditorului în valoarea justă netă a activelor identificabile, datoriilor și datoriilor contingente ale entității dobândite, pe de o parte și cost, pe de altă parte.

- 18.22 Dacă participarea dobânditorului în valoarea justă netă a activelor identificabile, datoriilor și datoriilor contingente recunoscute în conformitate paragraful 18.13 depășește costul combinării de întreprinderi (uneori denumit și „fond comercial negativ”), dobânditorul:
- (a) va reevalua identificarea și evaluarea activelor identificabile, datoriilor și datoriilor contingente ale entității dobândite, precum și evaluarea costului combinării; și

(b) va recunoaște imediat în profit sau pierdere orice diferență pozitivă rezultată după această re-apreciere.

Prezentarea informațiilor

Pentru combinări de întreprinderi realizate în decursul perioadei

- 18.23 Pentru fiecare combinare de întreprinderi care a fost realizată în decursul perioadei (sau pentru fiecare grup de combinări de întreprinderi care, individual, sunt nesemnificative), dobânditorul va prezenta următoarele informații:
- (a) denumirea și descrierea entităților sau afacerilor din combinare;
 - (b) data achiziției;
 - (c) procentul de instrumente de capitaluri proprii cu drept de vot achiziționate;
 - (d) costul combinării și o descriere a componentelor respectivului cost, inclusiv orice costuri direct atribuibile combinării. Atunci când sunt emise instrumente de capitaluri proprii sau acestea pot fi emise ca parte a costului, vor fi prezentate și următoarele informații:
 - (i) numărul instrumentelor de capitaluri proprii emise sau care pot fi emise; și
 - (ii) valoarea justă a respectivelor instrumente, precum și baza pentru determinarea respectivei valori juste;
 - (e) detalii privind orice operațiuni pe care entitatea a decis să le cedeze în urma combinării;
 - (f) valorile recunoscute la data achiziției pentru fiecare clasă de active, datorii și datorii contingente aparținând entității achiziționate, inclusiv fondul comercial;
 - (g) valoarea oricărei diferențe pozitive recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu paragraful 18.22, precum și elementul rând din contul de profit și pierdere în care este recunoscută această diferență;
 - (h) o descriere a factorilor care au contribuit la un cost care conduce la recunoașterea fondului comercial – o descriere a fiecărei imobilizări necorporale care nu a fost recunoscută separat de fondul comercial, precum și o explicație a motivului pentru care valoarea justă a imobilizării necorporale nu a putut fi evaluată credibil – sau o descriere a naturii oricărei diferențe pozitive recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu paragraful 18.22;
 - (i) valoarea profitului sau pierderii entității dobândite de la data achiziției, valoare care este inclusă în profitul sau pierderea dobânditorului pentru respectiva perioadă, cu excepția cazului în care este **imposibil** să se prezinte aceste informații. Dacă este imposibil să se prezinte aceste informații, acest fapt va fi prezentat, împreună cu o explicație a motivului pentru care prezentarea este imposibilă.

Pentru combinări de întreprinderi realizate după sfârșitul perioadei de raportare, dar înainte de autorizarea spre emitere a situațiilor financiare

- 18.24 Pentru fiecare combinare de întreprinderi care a fost realizată după sfârșitul **perioadei de raportare**, dar înainte ca **situațiile financiare** să fie autorizate pentru emitere, dobânditorul va prezenta informațiile solicitate în paragraful 18.23, cu excepția cazului în care este imposibil să se prezinte aceste informații. Dacă este imposibil să se prezinte aceste informații, acest fapt va fi prezentat, împreună cu o explicație a motivului pentru care prezentarea este imposibilă.

Pentru toate combinările de întreprinderi

- 18.25 Un dobânditor va prezenta o reconciliere a **valorii contabile** a fondului comercial la începutul și la sfârșitul perioadei, indicând separat modificările care provin din noi combinări de întreprinderi, pierderi din **depreciere**, cedarea afacerilor achiziționate anterior, precum și alte modificări. Un dobânditor va prezenta, de asemenea, valoarea brută și cea cumulată a pierderilor din depreciere, la sfârșitul perioadei.

SECȚIUNEA 19

Contracte de leasing

19.1 Această secțiune se va aplica pentru contabilizarea tuturor contractelor de leasing, altele decât:

- (a) contractele de leasing pentru explorarea sau utilizarea minerelelor, petrolului, gazelor naturale și altor resurse ne-regenerabile similare (a se vedea Secțiunea 35 *Industrii specializate*);
- (b) acorduri de licență pentru elemente precum filme artistice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, patente și drepturi de autor (a se vedea Secțiunea 17 *Imobilizări necorporale, altele decât fondul comercial*);
- (c) proprietățile deținute de către utilizatori contabilizate drept **investiții imobiliare** (a se vedea Secțiunea 15 *Investiții imobiliare*); și
- (d) investițiile imobiliare oferite de către locatori în cadrul contractelor de leasing operațional (a se vedea Secțiunea 15); și
- (e) contracte de leasing care ar putea genera o pierdere pentru locator sau utilizator ca rezultat a termenilor contractuali care nu au legătură cu modificări aferente prețului activului în leasing, modificări ale ratelor de schimb valutar sau ne-onorarea obligațiilor de către una din părți (a se vedea paragraful 11.3(e) din Secțiunea 11 *Active financiare și datorii financiare*)

19.2 Această Secțiune se aplică acordurilor care transferă dreptul de a utiliza activele, chiar dacă sunt necesare servicii importante din partea locatorului privind funcționarea sau întreținerea unor astfel de active. Această secțiune nu se aplică acordurilor care sunt contracte pentru servicii care nu transferă dreptul de a utiliza activele de la o parte contractantă la alta.

Clasificarea contractelor de leasing

19.3 Un contract de leasing este clasificat drept **contract de leasing financiar** dacă transferă aproape toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate. Un contract de leasing este clasificat drept **contract de leasing operațional** dacă nu transferă aproape toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate.

19.4 Dacă un contract de leasing este un contract de leasing financiar sau un contract de leasing operațional depinde mai degrabă de natura tranzacției decât de forma contractului. Exemple de situații care individual sau în combinație ar duce, în mod normal, la clasificarea unui contract de leasing drept leasing financiar sunt:

- (a) contractul de leasing transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra activului până la sfârșitul perioadei de leasing;
- (b) utilizatorul are opțiunea de a achiziționa activul la un preț care se preconizează că va fi suficient de redus față de **valoarea justă** la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul perioadei de leasing să fie rezonabil de sigur faptul că opțiunea va fi exercitată;
- (c) perioada de leasing acoperă cea mai mare parte a duratei de viață economică a activului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat.
- (d) la începerea contractului de leasing **valoarea actualizată** a plăților minime aferente contractului de leasing se ridică la cel puțin toată valoarea justă a activului care face obiectul contractului de leasing; și
- (e) activele care fac obiectul contractului de leasing au o natură atât de specializată încât ele pot fi utilizate doar de utilizator fără modificări majore.

19.5 Indicatorii situațiilor care individual sau în combinație ar putea, de asemenea, să ducă la clasificarea unui contract de leasing ca fiind de leasing financiar sunt:

- (f) dacă utilizatorul poate anula contractul de leasing, pierderile locatorului asociate acestei anulări sunt suportate de către utilizator;

- (g) câștigurile sau pierderile din fluctuația **valorii reziduale** a activului dat în leasing cad în sarcina utilizatorului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei care egalizează cea mai mare parte a încasărilor din vânzări la sfârșitul contractului de leasing); și
- (h) utilizatorul are posibilitatea de a continua leasingul pentru o perioadă ulterioară, la un nivel al chiriei care este mult mai redus decât chiria pe piață.

19.6 Exemplele și indicatorii din paragrafele 19.4 și 19.5 nu sunt întotdeauna concludente. Dacă, din alte surse, este clar că prin contractul de leasing nu se transferă cea mai mare parte a riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate, contractul de leasing este clasificat drept leasing operațional. De exemplu, acesta este cazul atunci când dreptul de proprietate asupra unui activ se transferă la sfârșitul perioadei de leasing în schimbul unei plăți variabile, egală cu valoarea justă a activului la respectivul moment, sau dacă există chirii contingente, ca urmare a cărora utilizatorul nu preia aproape toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate.

19.7 Clasificarea contractelor de leasing este făcută la începutul contractelor de leasing și nu se modifică pe parcursul termenului de leasing, cu excepția cazului în care utilizatorul și locatorul sunt de acord să modifice prevederile contractului de leasing (altfel decât prin simpla reînnoire a contractului de leasing), caz în care clasificarea contractului de leasing trebuie reevaluată.

Situațiile financiare ale utilizatorului – contracte de leasing financiar

Recunoașterea inițială

19.8 La începutul termenului de leasing, utilizatorii recunosc drepturile și obligațiile aferente contractelor de leasing financiar drept active și datorii în bilanț, la valori egale cu valoarea justă a bunului închiriat, determinată la începutul contractului de leasing. Orice costuri directe inițiale ale utilizatorului (costuri marginale care sunt direct atribuibile negocierii și încheierii contractului de leasing) sunt adăugate la valoarea recunoscută ca activ.

Evaluarea ulterioară

19.9 Un utilizator va repartiza plata minimă de leasing între cheltuiala financiară și reducerea datoriei de plată. Utilizatorul va alocă cheltuiala financiară fiecărei perioade din timpul contractului de leasing, astfel încât să rezulte o rată constantă periodică de dobândă pentru soldul datoriei rămas de plată. Un utilizator va înregistra chiriile contingente drept cheltuieli în perioadele în care acestea sunt generate.

19.10 În alocarea cheltuielilor financiare pentru perioadele din timpul contractului de leasing, un utilizator poate să utilizeze o modalitate de aproximare pentru simplificarea calculelor.

19.11 Un utilizator va amortiza un activ închiriat conform unui contract de leasing financiar în conformitate cu Secțiunea 16 *Imobilizări corporale*. Dacă nu există o siguranță rezonabilă că utilizatorul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul contractului de leasing, activul va fi complet amortizat pe cea mai scurtă perioadă dintre sfârșitul contractului de leasing și durata sa de viață utilă.

Prezentări de informații

19.12 Utilizatorii vor face pentru contractele de leasing financiar următoarele prezentări de informații:

- (a) pentru fiecare **clasă de active**, valoarea contabilă netă la sfârșitul **perioadei de raportare**;
- (b) valoarea totală a plăților minime de leasing viitoare la sfârșitul perioadei de raportare, pentru fiecare an viitor;
- (c) chiriile contingente recunoscute drept cheltuieli în cursul perioadei;
- (d) valoarea totală a plăților minime de sub-închiriere viitoare ce se preconizează că vor fi primite conform acordurilor de sub-închiriere care nu pot fi anulate, la sfârșitul perioadei de raportare;
- (e) o descriere generală a acordurilor de leasing ale utilizatorului, incluzând, dar fără a se limita la următoarele:

- (i) baza pe care este determinată chiria contingentă de plată;
- (ii) existența și termenii de reînnoire sau opțiunile de achiziționare și clauzele de indexare; și
- (iii) restricții impuse de acordurile de leasing, cum ar fi cele privind dividendele, datoriile suplimentare și alte leasinguri.

Situațiile financiare ale utilizatorilor – contractul de leasing operațional

Recunoaștere și evaluare

19.13 Un utilizator va recunoaște plățile de leasing pentru contractele de leasing operațional (exclusiv costurile pentru servicii cum ar fi asigurarea și întreținerea) drept cheltuieli, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru modelul temporal al beneficiului utilizatorului, chiar dacă plățile nu sunt realizate pe acea bază.

Prezentări de informații

19.14 Utilizatorii vor face următoarele prezentări de informații pentru contractele de leasing operațional:

- (a) valoarea totală a plăților minime de leasing viitoare pentru contracte de leasing operațional care nu pot fi anulate, pentru fiecare an viitor;
- (b) valoarea totală a plăților minime de sub-închiriere viitoare ce se preconizează că vor fi primite conform acordurilor de sub-închiriere care nu pot fi anulate, la sfârșitul perioadei de raportare;
- (c) valoarea plăților de leasing și sub-închiriere recunoscute drept cheltuieli în decursul perioadei, cu valori separate pentru plățile minime de leasing, chiriile contingente și plățile de sub-închiriere;
- (d) o descriere generală a acordurilor de leasing semnificative ale utilizatorului, incluzând, dar fără a se limita la următoarele:
 - (i) baza pe care este determinată chiria contingentă de plată;
 - (ii) existența și termenii de reînnoire sau opțiunile de achiziționare și clauzele de indexare; și
 - (iii) restricții impuse de acordurile de leasing, cum ar fi cele privind dividendele, datoriile suplimentare și alte leasinguri.

Situațiile financiare ale locatorilor: contracte de leasing financiar

19.15 Un locator dintr-un contract de leasing financiar va aplica paragrafele de la 36 la 46 ale IAS 17 *Contracte de Leasing* și va prezenta informațiile solicitate de paragraful 47 din IAS 17.

Situațiile financiare ale locatorilor: contracte de leasing operațional

Recunoaștere și evaluare

19.16 Un locator va prezenta activele care fac obiectul contractelor de leasing operațional în bilanțul său în conformitate cu natura activului.

19.17. Un locator va recunoaște venituri de leasing din contracte de leasing operațional în profit sau pierdere, pe o bază liniară pe perioada de leasing, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru modelul temporal al modului în care beneficiul de utilizare derivat din activul închiriat este diminuat.

19.18. Un locator va recunoaște drept cheltuieli costurile, inclusiv amortizarea, care au fost generate în cursul obținerii venitului din contractul de leasing. Un locator va recunoaște venitul din contracte de leasing (mai puțin încasările pentru servicii furnizate cum sunt asigurarea și întreținerea) pe o bază liniară pe perioada de leasing, chiar dacă încasările nu sunt pe o astfel de bază, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru modelul temporal al modului în care beneficiul de utilizare derivat din activul închiriat este diminuat.

19.19. Un locator va adăuga la valoarea contabilă a activului închiriat orice costuri directe inițiale pe care le suportă în negocierea și încheierea unui contract de leasing operațional și va recunoaște aceste costuri drept cheltuială pe perioada de leasing, pe aceeași bază ca și venitul din contractul de leasing.

19.20. Politica de amortizare pentru active închiriate amortizabile va fi consecventă cu politica normală de amortizare a locatorului pentru active similare, iar amortizarea va fi calculată în conformitate cu Secțiunea 16 și IAS 38 *Imobilizări necorporale*.

19.21 Pentru a determina dacă un activ închiriat a fost depreciat, un locator va aplica Secțiunea 26 *Deprecierea activelor nefinanciare*.

19.22 Un locator producător sau distribuitor nu recunoaște nici un profit din vânzare atunci când încheie un contract de leasing operațional deoarece acesta nu este echivalentul unei vânzări.

Prezentarea informațiilor

19.23 Locatorii trebuie să prezinte următoarele informații privind contractele de leasing operațional:

- (a) valoarea totală și pentru fiecare an viitor a plăților viitoare minime de leasing, conform contractelor de leasing operațional care nu pot fi anulate;
- (b) chiriile contingente totale recunoscute drept venit în decursul perioadei; și
- (c) o descriere generală a acordurilor de leasing ale locatorului.

Tranzacții de vânzare și leaseback

19.24 O tranzacție de vânzare și leaseback presupune vânzarea unui activ și luarea înapoi cu chirie a aceluiași activ. Plata de leasing și prețul de vânzare sunt, de obicei, interdependente, deoarece sunt negociate ca pachet. Tratatamentul contabil al unei tranzacții de vânzare cu leaseback depinde de tipul de leasing implicat.

Tranzacție de vânzare și leaseback care conduce la un contract de leasing financiar

19.25 Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback conduce la un contract de leasing financiar, vânzătorul utilizator nu va recunoaște imediat, ca venit, orice diferență pozitivă dintre încasările din vânzare și valoarea contabilă. În schimb, vânzătorul utilizator va amâna această diferență pozitivă și o va amortiza pe durata contractului de leasing.

Tranzacție de vânzare și leaseback care conduce la un contract de leasing operațional

19.26 Dacă o tranzacție de vânzare și leaseback conduce la un contract de leasing operațional și este clar că tranzacția a fost stabilită la **valoarea justă**, vânzătorul utilizator va recunoaște imediat orice profit sau pierdere. Dacă prețul de vânzare este sub valoarea justă, vânzătorul utilizator va recunoaște imediat orice profit sau pierdere, cu excepția cazului în care pierderea este compensată prin plăți viitoare de leasing sub nivelul pieței, atunci vânzătorul utilizator va amâna și amortiza o astfel de pierdere proporțional cu plățile de leasing din perioada în care se preconizează că activul va fi utilizat. Dacă prețul de vânzare este mai mare decât valoarea justă, vânzătorul utilizator va amâna diferența pozitivă dintre valoarea justă și prețul de vânzare și o va amortiza pe perioada pentru care se preconizează că activul va fi utilizat.

Prezentarea informațiilor

19.27 Cerințele de prezentare a informațiilor pentru utilizatori și locatori se aplică în egală măsură și tranzacțiilor de vânzare și leaseback. Descrierea solicitată pentru angajamentele semnificative de leasing duce la prezentarea prevederilor unice sau neobișnuite ale acordului sau a termenilor tranzacțiilor de vânzare și leaseback.

SECȚIUNEA 20

PROVIZIOANE ȘI CONTINGENȚE

- 20.1. Un **provizion** reprezintă o datorie cu scadență și valoare nesigure.
- 20.2. Cerințele din această secțiune nu se aplică provizioanelor care sunt acoperite de alte secțiuni ale acestui [proiect] Standard. Acestea includ:
- (a) contracte de leasing (Secțiunea 19 *Contracte de leasing*);
 - (b) contracte de construcție (Secțiunea 22 *Venit*);
 - (c) obligațiile privind beneficiile angajaților (Secțiunea 27 *Beneficiile angajaților*); și
 - (d) impozitul pe profit (Secțiunea 28 *Impozitul pe profit*).
- 20.3. Cuvântul „provizion” este uneori utilizat în contextul elementelor precum amortizarea, deprecierea activelor și creanțele irecuperabile. Acestea reprezintă, mai degrabă, ajustări ale **valorilor contabile** ale activelor decât recunoașterea unor datorii și, deci, nu sunt acoperite de această Secțiune.

Recunoașterea inițială

- 20.4. O entitate va recunoaște un provizion numai atunci când:
- (a) entitatea are o obligație prezentă ca rezultat al unui eveniment anterior; și
 - (b) este **probabil** (adică mai mult posibil decât imposibil) că entitatea va trebui să transfere beneficii economice pentru decontare; și
 - (c) valoarea obligației poate fi credibil estimată.
- 20.5. În cazuri rare nu este clar dacă există o obligație prezentă. În aceste cazuri, un eveniment anterior se consideră că va da naștere unei obligații prezente dacă, luând în calcul toate probele disponibile, este probabil ca o obligație prezentă să existe la **data raportării**.
- 20.6. Entitatea va recunoaște provizionul drept datorie în bilanț și va recunoaște valoarea provizionului drept cheltuială în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care (a) acesta face parte din costul producerii stocurilor (a se vedea paragraful 12.4) sau (b) este inclus în costul imobilizărilor corporale în conformitate cu paragraful 16.7.
- 20.7 Condiția din paragraful 20.4 (a) (o obligație prezentă rezultată dintr-un eveniment anterior) înseamnă că entitatea nu are o altă alternativă realistă de decontare a obligației. Această situație se poate întâlni atunci când obligația poate fi impusă de lege sau atunci când entitatea are o **obligație constructivă** deoarece evenimentul anterior a creat așteptări valabile ale altor părți că entitatea va onora obligația. Obligațiile care vor apărea din acțiunile viitoare ale entității (adică desfășurarea viitoare a activității) nu satisfac condiția din paragraful 20.4 (a), indiferent cât de probabilă este producerea lor și chiar dacă sunt contractuale. Pentru a ilustra, datorită presiunilor comerciale sau cerințelor legale, o entitate poate intenționa sau poate fi nevoită să facă cheltuieli pentru a opera într-un anumit mod în viitor (de exemplu, prin instalarea filtrelor de fum într-un anumit tip de fabrică). Deoarece entitatea poate evita cheltuielile viitoare prin acțiunile sale viitoare, de exemplu prin schimbarea metodei sale de operare, nu are nici o obligație prezentă pentru acea cheltuială viitoare și nu se recunoaște nici un provizion.

Evaluarea inițială

- 20.8. O entitate va evalua un provizion ca cea mai bună estimare a cheltuielii care va fi necesară pentru a deconta obligația, la data bilanțului.
- (a) Atunci când provizionul presupune o populație mare de elemente, estimarea cheltuielii reflectă ponderarea tuturor rezultatelor posibile cu probabilitățile asociate lor.
 - (b) Atunci când provizionul provine dintr-o singură obligație, rezultatul individual cel mai probabil poate fi cea mai bună estimare a cheltuielii necesare pentru a deconta obligația. Totuși, chiar și în astfel de cazuri, entitatea consideră și alte rezultate posibile. Acolo unde alte rezultate posibile sunt fie mai mult fie mai puțin probabile decât cel mai probabil rezultat, cea mai bună estimare va fi o valoare mai mare sau mai mică.

Atunci când efectul valorii timp a banilor este **semnificativ**, valoarea unui provizion va fi **valoarea actualizată** a cheltuielilor preconizate a fi necesare pentru a deconta obligația. Rata (sau ratele) de actualizare va fi (vor fi) o rată (sau rate) înainte de impozitare care reflectă evaluarea curentă a pieței pentru valoarea timp a banilor. Riscurile specifice datoriei trebuie reflectate fie în rata de actualizare utilizată, fie în estimarea sumelor necesare pentru a deconta obligația, dar nu ambele.

20.9. Atunci când o parte sau toate cheltuielile necesare pentru a deconta provizionul pot fi rambursate de către o altă parte (de exemplu, prin apelul la asigurări), entitatea va recunoaște rambursarea drept un activ distinct numai atunci când este aproape sigur că entitatea va primi rambursarea la decontarea obligației. Creanța de rambursare va fi prezentată în bilanț ca activ și nu va fi compensată cu provizionul. În contul de profit și pierdere, entitatea poate compensa orice rambursare de la o altă parte cu cheltuiala aferentă provizionului. O entitate va exclude din evaluarea provizionului câștigurile din cedarea preconizată a activului.

Evaluarea ulterioară

20.10. O entitate va înregistra în contrapartida unui provizion numai acele cheltuieli pentru care provizionul a fost recunoscut inițial.

20.11. O entitate va revizui provizioanele la fiecare dată de raportare și le va ajusta pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă a cheltuielii care ar fi necesară pentru a deconta obligația la acea dată a raportării. Orice ajustare a valorilor recunoscute anterior va fi recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care provizionul a fost inițial recunoscut ca parte a costului stocurilor sau a costului imobilizărilor corporale (a se vedea paragraful 20.6). Atunci când un provizion este evaluat la valoarea actualizată a cheltuielii ce se preconizează că va fi necesară pentru a deconta obligația, evoluția actualizării va fi prezentată drept costuri ale îndatorării.

Datorii contingente

20.12. O **datorie contingentă** reprezintă fie o obligație posibilă dar nesigură fie o obligație prezentă care nu este recunoscută deoarece nu îndeplinește una sau ambele condiții (b) și (c) din paragraful 20.4.. O entitate nu va recunoaște o datorie contingentă drept datorie, cu excepția datoriilor contingente ale unei entități dobândite într-o combinație de întreprinderi (a se vedea paragrafele 18.18 și 18.19). Prezentarea informațiilor ar putea fi necesară conform paragrafului 20.15.

Active contingente

20.13. O entitate nu va recunoaște un **activ contingent** drept activ. Prezentarea informațiilor ar putea fi necesară conform paragrafului 20.16.

Prezentări de informații

Prezentări de informații privind provizioanele

20.14. Pentru fiecare clasă de provizioane, o entitate va prezenta următoarele informații:

- (a) valoarea contabilă la începutul și la sfârșitul perioadei.
- (b) provizioanele suplimentare create în decursul perioadei, inclusiv suplimentarea provizioanelor existente.
- (c) sumele utilizate (adică generate și înregistrate în contrapartida provizionului) în decursul perioadei.
- (d) valorile neutilizate reluate în decursul perioadei.
- (e) creșterea, în decursul perioadei, a valorii actualizate care provine din trecerea timpului și din efectul oricărei modificări a ratei de actualizare.
- (f) o descriere sumară a naturii obligației și a momentului preconizat pentru orice ieșiri de beneficii economice.
- (g) un indiciu privind incertitudinile aferente valorii sau momentului de realizare a respectivelor ieșiri.

- (h) valoarea oricărei rambursări preconizate, prezentând valoarea oricărui activ care a fost recunoscut pentru respectiva rambursare preconizată.

Nu sunt necesare informații comparative.

Prezentări de informații privind datoriile contingente

20.15. Cu excepția cazului în care posibilitatea unei ieșiri pentru decontare este îndepărtată, o entitate va prezenta pentru fiecare clasă de datorii contingente, la data bilanțului, o scurtă descriere a naturii datoriei contingente și, atunci când este posibil:

- (a) o estimare a efectului său financiar, evaluat conform paragrafelor de la 20.8 la 20.11;
- (b) un indiciu privind incertitudinile aferente valorii sau momentului de realizare a respectivelor ieșiri; și
- (c) posibilitatea oricărei rambursări.

Dacă este **imposibil** să se prezinte una sau mai multe din aceste informații, acest fapt va fi prezentat.

Prezentări de informații privind activele contingente

20.16. Dacă o intrare de beneficii economice este probabilă (mai mult posibilă decât imposibilă), dar nu este aproape sigură, o entitate va prezenta o descriere a naturii **activelor contingente** la sfârșitul **perioadei de raportare** și, atunci când este posibil, o estimare a efectului lor financiar, evaluat utilizând principiile din paragrafele 20.8 la 20.11. Dacă este imposibil să se prezinte aceste informații, acest fapt va fi prezentat.

Prezentări de informații ce pot aduce prejudicii

20.17. În cazuri extrem de rare, se preconizează că prezentarea unora sau a tuturor informațiilor solicitate de paragrafele de la 20.14 la 20.16 să prejudicieze serios poziția entității într-un litigiu cu alte părți pe tema provizionului, datoriei contingente sau activului contingent. În astfel de cazuri, o entitate nu este obligată să prezinte informațiile, dar va prezenta natura generală a litigiului, împreună cu faptul că, și motivul pentru care, informațiile nu au fost prezentate.

Anexa Secțiunii 20

Îndrumări pentru implementarea Secțiunii 20

Această Anexă însoțește dar nu face parte din Secțiunea 20. Ea oferă îndrumări pentru aplicarea cerințelor Secțiunii 20 cu privire la recunoașterea și evaluarea provizioanelor.

Exemplul 1 Pierderi viitoare din exploatare

20A.1. O entitate determină că este probabil ca un segment din activitatea sa să genereze pierderi viitoare din exploatare pentru câțiva ani.

Obligația prezentă ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – Nu există nici un eveniment anterior care să oblige entitatea să plătească resurse.

Concluzie – Entitatea nu recunoaște un provizion pentru pierderi viitoare din exploatare. Pierderile viitoare preconizate nu respectă definiția unei datorii. Preconizarea unor pierderi viitoare din exploatare poate fi un indiciu că unul sau mai multe active sunt depreciate – a se vedea Secțiunea 26 *Deprecierea activelor nefinanciare*.

Exemplul 2 Contracte cu titlu oneros

20A.2. Un contract cu titlu oneros este un contract în care costurile inevitabile ale îndeplinirii obligațiilor contractuale depășesc beneficiile economice ce se preconizează a fi primite conform acestuia. De exemplu, o entitate poate fi obligată, conform unui contract de leasing operațional, să plătească chiria unui activ pe care nu-l mai utilizează.

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – Entitatea este obligată prin contract să plătească resurse pentru care nu va primi beneficii comparabile.

Concluzie – Dacă o entitate are un contract cu titlu oneros, entitatea recunoaște și evaluează obligația actuală aferentă contractului ca și un provizion.

Exemplul 3 Restructurări

20A.3. O restructurare este un program care este planificat și controlat de conducere și modifică semnificativ fie:

- (a) aria unei activități desfășurate de către o entitate; fie
- (b) modul în care respectiva activitate este desfășurată.

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – O obligație constructivă de a restructura apare numai atunci când o entitate:

- (a) are un plan detaliat de restructurare care identifică cel puțin:
 - (i) activitatea sau partea din activitate vizată;
 - (ii) principalele locații afectate;
 - (iii) locația, funcția și numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încheierea serviciului;
 - (iv) cheltuielile care vor fi angajate; și
 - (v) momentul în care va fi implementat planul; și
- (b) a generat o așteptare valabilă pentru cei afectați că va realiza restructurarea începând să implementeze respectivul plan sau anunțând principalele caracteristici ale acestuia celor care sunt afectați de el.

Concluzie – O entitate recunoaște un provizion pentru costuri de restructurare numai atunci când are o obligație legală sau constructivă de a realiza restructurarea.

Exemplul 4 Garanții

20A.4. Un producător oferă garanții la momentul vânzării către cumpărătorii produsului său. Conform termenilor contractului de vânzare, producătorul se angajează să remedieze, prin reparare sau înlocuire, defectele de producție care devin evidente în termen de trei ani de la data vânzării. Conform experienței anterioare, este probabil (adică mai mult posibil decât imposibil) că vor exista unele solicitări de garanție.

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – Evenimentul care generează obligația este vânzarea produsului cu o garanție, ceea ce dă naștere unei obligații legale.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice pentru decontare – Probabilă pentru garanții în întregime.

Concluzie – Entitatea recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor de reparare în garanție a produselor vândute înainte de data bilanțului.

Exemplificarea calculelor:

În 20X0, sunt vândute bunuri în valoare de 1.000.000. Pe baza experienței, 90% din produsele vândute nu necesită reparații în garanție; 6% din produsele vândute necesită reparații minore în valoare de 30% din prețul de vânzare; și 4% din produsele vândute necesită reparații majore sau înlocuire în valoare de 70% din prețul de vânzare. Așadar, costurile estimate cu garanțiile sunt:

1.000.000. x 90% x 0 =	0
1.000.000. x 6% x 30% =	18.000
1.000.000. x 4% x 70% =	<u>28.000</u>
Total	<u>46.000</u>

Cheltuielile cu reparațiile și înlocuirile în garanție pentru produsele vândute în 20X0 se preconizează că vor fi realizate 60% în 20X1, 30% în 20X2 și 10% în 20X3. Deoarece fluxurile de trezorerie estimate reflectă deja probabilitatea ieșirilor de numerar, și presupun că nu există alte riscuri sau incertitudini care trebuie reflectate, pentru a determina valoarea actualizată a acelor fluxuri de trezorerie, entitatea utilizează o rată de actualizare „fără risc” pe baza obligațiunilor guvernamentale cu aceeași scadență ca și ieșirile de numerar preconizate (6% pentru obligațiunile pe un an și 7% pentru obligațiunile pe 2 ani și pe 3 ani). Calcularea valorii actualizate, la sfârșitul anului 20X0, a fluxurilor de trezorerie estimate aferente garanțiilor pentru produsele vândute în 20X0, este după cum urmează:

An	Plăți preconizate în numerar	Rata de actualizare	Factorul de actualizare	Valoarea actualizată
1	60% x 46.000 27.600	6%	0,9434 (la 6% pentru 1 an)	26.038
2	30% x 46.000 13.800	7%	0,8734 (la 7% pentru 2 ani)	12.053
3	10% x 46.000 4.600	7%	0,8163 (la 7% pentru 3 ani)	3.755
Total				41.846

Entitatea va recunoaște o obligație privind garanțiile în valoare de 41.846 la sfârșitul anului 20X0 pentru produsele vândute în 20X0.

Exemplul 5 Politica de rambursare

20A.5. Un magazin en-detail are politica de a rambursa valoarea cumpărăturilor clienților nemulțumiți, chiar dacă nu are nici o obligație legală de a face acest lucru. Politica sa de rambursare este bine cunoscută.

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – Evenimentul care generează obligația este vânzarea unui produs, care dă naștere unei obligații constructive deoarece conduita magazinului a creat o așteptare valabilă din partea clienților că magazinul va rambursa valoarea cumpărăturilor.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice pentru decontare – Este probabil ca o parte din bunuri să fie returnate pentru rambursarea valorii.

Concluzie – Entitatea recunoaște un provizion pentru cea mai bună estimare a costurilor rambursării.

Exemplul 6 Închiderea unei secții – nu se implementează înainte de sfârșitul perioadei de raportare

20A.6. Pe 12 decembrie 20X0 consiliul de administrație al unei entități a decis să închidă o secție. Înainte de sfârșitul perioadei de raportare (31 decembrie 20X0) decizia nu a fost comunicată celor afectați și nu au fost luate alte măsuri pentru implementarea deciziei.

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment trecut care generează obligații – Nu a avut loc nici un eveniment care să genereze o obligație, deci nu există o obligație.

Concluzie – Entitatea nu recunoaște un provizion

Exemplul 6 Închiderea unei secții – comunicare și implementare înainte de sfârșitul perioadei de raportare

20A.7. Pe 12 decembrie 20X0, consiliul de administrație al unei entități a decis să închidă o secție care producea un anumit produs. Pe 20 decembrie 20X0 consiliul de administrație a adoptat un plan detaliat pentru închiderea secției; au fost trimise scrisori clienților îndemnându-i să caute o sursă alternativă de aprovizionare și au fost trimise preavize personalului din secție.

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – Evenimentul care generează obligația este comunicarea deciziei către clienți și angajați, ceea ce dă naștere unei obligații constructive cu începere de la acea dată, deoarece creează o așteptare valabilă că respectiva secție va fi închisă.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice pentru decontare – este probabilă.

Concluzie – Entitatea recunoaște un provizion la 31 decembrie 20X0 pentru cea mai bună estimare a costului închiderii secției la data raportării.

Exemplul 8 Re-formarea personalului ca urmare a modificării sistemului de impozit pe venit

20A.8. Guvernul introduce un număr de modificări ale sistemului de impozit pe venit. Ca urmare a acestor modificări, o entitate din sectorul serviciilor financiare va trebui să re-formeze o mare parte a forței sale de muncă din domeniul administrativ și de vânzări pentru a asigura conformitatea continuă cu reglementările privind serviciile financiare. La sfârșitul perioadei de raportare, nu a avut loc re-formarea personalului.

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – Nu a avut loc nici un eveniment (re-formare) care să genereze o obligație, deci nu există o obligație.

Concluzie – Entitatea nu recunoaște un provizion

Exemplul 9 Un caz în justiție

20A.9. Un client a dat în judecată Entitatea X, cerând daune pentru răni pe care clientul susține că le-a suferit în urma utilizării produsului vândut de Entitatea X. Entitatea X refuză răspunderea pe motiv că acel client nu a urmat instrucțiunile de utilizare ale produsului. Până la data la care consiliul de administrație a autorizat spre emitere situațiile financiare ale anului ce se încheie la 31 decembrie 20X1, avocații entității sunt de părere că entitatea nu va fi găsită răspunzătoare. Totuși, când entitatea întocmește situațiile financiare ale anului ce se încheie la 31 decembrie 20X2, avocații sunt de părere ca, în urma ultimelor evoluții ale cazului, este acum probabil ca entitatea să fie găsită răspunzătoare.

(a) La 31 decembrie 20X1

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment trecut care generează obligații – Pe baza probelor disponibile la momentul aprobării situațiilor financiare, nu există nici o obligație ca rezultat al unui eveniment anterior.

Concluzie – Nu este recunoscut nici un provizion. Problema este prezentată drept o datorie contingentă, cu excepția cazului în care probabilitatea oricărei ieșiri este considerată îndepărtată.

(b) La 31 decembrie 20X2

Obligația actuală ca rezultat a unui eveniment anterior care generează obligații – Pe baza probelor disponibile, există o obligație prezentă.

O ieșire de resurse care încorporează beneficii economice pentru decontare – este probabilă.

Concluzie – Un provizion este recunoscut pentru cea mai bună estimare a valorii necesare pentru decontarea obligației la data raportării.

SECȚIUNEA 21

Capitalul propriu

- 21.1. **Capitalul propriu** reprezintă interesul rezidual în activele entității după deducerea tuturor datoriilor sale. Capitalul propriu include investițiile realizate de către proprietarii unei entități, plus valorile suplimentare față de respectivele investiții, câștigate prin intermediul operațiunilor profitabile și păstrate pentru utilizare în operațiunile entității, minus reducerile investițiilor proprietarilor ca urmare a operațiunilor neprofitabile și a distribuțiilor către proprietari. Această Secțiune se referă la contabilizarea emisiunilor de instrumente de capitaluri proprii către indivizi sau alte părți, acționând în calitatea lor de investitori în instrumente de capitaluri proprii. Secțiunea 25 *Plata pe bază de acțiuni* se referă la contabilizarea tranzacțiilor în care o entitate primește bunuri sau servicii (inclusiv servicii din partea angajaților) drept contra-prestație pentru instrumentele sale de capital propriu (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni) din partea angajaților și a altor furnizori care acționează în calitatea lor de furnizori de bunuri și servicii.

Emisiunea inițială de acțiuni

- 21.2. O entitate va recunoaște emisiunea de acțiuni drept capital propriu atunci când emite respectivele acțiuni iar o altă parte este obligată să ofere numerar sau alte resurse entității, în schimbul acțiunilor.
- (a) Dacă acțiunile sunt emise înainte ca numerarul sau celelalte resurse să fie furnizate, entitatea va prezenta valoarea de primit ca o compensare în secțiunea de capitaluri proprii a bilanțului său, și nu ca activ.
- (b) Dacă numerarul sau celelalte resurse sunt primite înainte ca acțiunile să fie emise, iar entității nu i se poate cere să ramburseze numerarul sau celelalte resurse primite, entitatea va recunoaște creșterea aferentă în capitalul propriu, în proporție cu contra-prestația primită.
- (c) În măsura în care acțiunile au fost subscrise, dar numerarul sau celelalte resurse nu au fost încă livrate, nu va fi recunoscută o creștere a capitalului propriu.
- 21.3. O entitate va evalua capitalul propriu la valoarea justă a numerarului sau a celorlalte resurse primite sau de primit, net de costurile directe ale emiterii acțiunilor de capital. Dacă plata este amânată, iar valoarea timp a banilor este importantă, evaluarea inițială va fi făcută pe baza **valorii actualizate**.
- 21.4. Clasificarea în bilanț a creșterii capitalului propriu provenită din emiterea de noi acțiuni este determinată de legislația aplicabilă. De exemplu, valoarea nominală a acțiunilor și valoarea plătită în plus față de valoarea nominală pot fi prezentate în clasificări separate.

Vânzarea opțiunilor, drepturilor și warrantelor

- 21.5. O entitate va aplica principiile din paragrafele 21.2 și 21.3 capitalului propriu emis prin vânzarea opțiunilor, drepturilor și warrantelor și instrumentelor similare de capital propriu.

Capitalizarea sau emisiunile de acțiuni gratuite și divizarea acțiunilor

- 21.6. O capitalizare sau o emisiune gratuită de acțiuni (uneori denumită și dividende în acțiuni) este emisiunea de noi acțiuni pentru acționari în raport cu participarea lor. De exemplu, o entitate poate oferi acționarilor un dividend sau o acțiune gratuită pentru fiecare cinci acțiuni deținute. O divizare a acțiunilor (uneori denumită și fracționarea acțiunilor) reprezintă divizarea unei acțiuni existente a unei entități în mai multe acțiuni. De exemplu, la o divizare 2-la-1, fiecare acționar primește o acțiune suplimentară pentru fiecare acțiune deținută. În unele cazuri, acțiunile care au fost, anterior, în circulație sunt anulate și înlocuite de noi acțiuni. Capitalizarea și emisiunile de acțiuni cu titlu gratuit și divizarea acțiunilor nu modifică totalul capitalului propriu. O entitate va reclasifica valorile din capitalul propriu în conformitate cu cerințele legislației aplicabile.

Emisiunea instrumentelor financiare compuse

- 21.7. La emisiunea unor instrumente de datorie convertibilă sau de **instrumente financiare** compuse care conțin și o componentă de **datorie** și una de capitaluri proprii, o entitate va alocă încasările între componenta de datorie și ce a de capitaluri proprii. Pentru a face această alocare, entitatea va determina mai întâi valoarea componentei de datorie ca fiind valoarea justă a unei datorii similare care nu are asociată o componentă de capital propriu. Entitatea va alocă valoarea reziduală componentei de capital propriu.
- 21.8. Entitatea nu va revizui alocarea într-o perioadă ulterioară.
- 21.9. În perioadele de după emisiune, entitatea va recunoaște sistematic orice diferență între componenta de datorie și valoarea de plată la scadență a principalului, ca fiind cheltuieli suplimentare cu dobânda, utilizând **metoda dobânzii efective**.

Acțiuni de trezorerie

- 21.10. **Acțiunile de trezorerie** sunt instrumentele de capital propriu ale unei entități care au fost achiziționate sau re-achiziționate de către entitate. O entitate va scădea valoarea justă a contra-prestației plătite pentru acțiunile de trezorerie din capitalul propriu. Entitatea nu va recunoaște un câștig sau o pierdere în profit sau pierdere la achiziționarea, vânzarea, emisiunea sau anularea acțiunilor de trezorerie.

Interese minoritare și tranzacții cu acțiunile unei filiale consolidate

- 21.11. În situațiile financiare consolidate, un **interes minoritar** (adică care nu presupune control) în activele nete ale unei filiale este inclus în capitalul propriu. Modificările în interesul care presupune control al unei entități-mamă într-o filială care nu conduce la pierderea **controlului** trebuie tratate drept tranzacții cu deținătorii capitalului propriu în calitatea lor de deținători ai capitalului propriu. Nu se va recunoaște un câștig sau o pierdere aferentă acestor modificări în contul consolidat de profit și pierdere. De asemenea, nu va fi recunoscută nici o modificare a **valorilor contabile** ale activelor (inclusiv fondul comercial) sau ale datoriilor ca urmare a unor astfel de tranzacții.

Prezentarea informațiilor

- 21.12. Paragraful 4.13 (a)(iv) solicită ca o entitate cu capital pe acțiuni să prezinte, fie în bilanțul propriu-zis, fie în note, pentru fiecare clasă de capital pe acțiuni, o reconciliere a numărului de acțiuni în circulație (sau o altă măsură cantitativă) la începutul și la sfârșitul perioadei. În respectiva reconciliere, entitatea va identifica separat fiecare tip semnificativ de modificare a numărului acțiunilor în circulație, inclusiv noile emisiuni; exercitarea opțiunilor, drepturilor și warrantelor; conversiunile titlurilor de valoare convertibile; tranzacțiile cu acțiuni de trezorerie; **combinările de întreprinderi**; și emisiunile de acțiuni gratuite (dividendele pe acțiuni) și divizarea acțiunilor.

SECȚIUNEA 22

Venit

- 22.1. Această Secțiune se va aplica contabilizării **venitului** provenit din următoarele tranzacții și evenimente:
- (a) vânzarea bunurilor (fie produse de către entitate în scopul vânzării sau achiziționate pentru revânzare);
 - (b) prestarea serviciilor; și
 - (c) utilizarea de către alte părți a activelor purtătoare de dobândă, redevențe sau dividende.
- 22.2. Venitul provenit din anumite tranzacții și evenimente este tratat în alte secțiuni ale acestui [proiect] standard:
- (a) acorduri de leasing (a se vedea Secțiunea 19 *Contracte de leasing*);
 - (b) dividende provenite din investiții contabilizate conform metodei punerii în echivalență (a se vedea Secțiunea 13 *Investiții în entități asociate*);
 - (c) modificări ale **valorii juste a activelor financiare** și **datoriilor financiare** sau cedarea acestora (a se vedea Secțiunea 11 *Active financiare și datorii financiare*);
 - (d) **recunoașterea** inițială și modificări ale valorii juste a **activelor biologice** aferente activităților agricole (a se vedea Secțiunea 35 *Industria specializată*); și
 - (e) recunoașterea inițială a **producției agricole** (a se vedea Secțiunea 35 *Industria specializată*).

Evaluarea venitului

- 22.3. O entitate va evalua venitul la valoarea justă a contra-prestației primite sau de primit. Valoarea justă a contra-prestației primite sau de primit exclude valoarea oricăror reduceri comerciale sau rabaturi de volum acordate de către entitate.
- 22.4. O entitate va include în venit numai intrările brute de beneficii economice primite și de primit de către entitate în cont propriu. O entitate va exclude din venit toate sumele colectate în numele terțelor părți, cum ar fi taxe aferente vânzării, taxe aferente bunurilor și serviciilor și taxa pe valoarea adăugată. Într-o relație de agent, o entitate va include în venit numai valoarea comisionului. Sumele colectate în contul principalului nu reprezintă venitul entității.

Plăți amânate

- 22.5. Atunci când intrarea de numerar sau echivalente de numerar este amânată, iar acordul constituie, de fapt, o tranzacție de finanțare, valoarea justă a contra-prestației este **valoare actualizată** a tuturor încasărilor viitoare, determinată utilizând o **rată implicită a dobânzii**. O tranzacție de finanțare apare atunci când, de exemplu, o entitate oferă un credit fără dobândă cumpărătorului sau acceptă din partea cumpărătorului un efect comercial de încasat cu o rată a dobânzii sub nivelul pieței drept contra-prestație pentru vânzarea bunurilor. Rata implicită a dobânzii este cea mai clar de determinat dintre:
- (a) rata dominantă pentru un instrument financiar aparținând unui emitent cu un rating de credit similar; sau
 - (b) o rată a dobânzii care actualizează valoarea nominală a instrumentului la nivelul prețului curent de vânzare, în numerar, a bunurilor sau serviciilor.

O entitate va recunoaște diferența dintre valoarea actualizată a tuturor încasărilor viitoare și valoarea nominală a contra-prestației drept venit din dobânzi, în conformitate cu paragrafele 22.15 și 22.16 și în conformitate cu Secțiunea 11.

Schimbul de bunuri sau servicii

- 22.6. O entitate nu va recunoaște venit atunci când bunurile sau serviciile sunt schimbate pentru bunuri sau servicii cu o natură și valoare similare. Totuși, o entitate va recunoaște venit atunci când bunurile sunt vândute sau serviciile sunt prestate în schimbul unor bunuri sau servicii care

nu sunt similare. În acest caz, entitatea va evalua tranzacția la valoarea justă, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu are un fond comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat nu sunt credibil evaluabile. Dacă tranzacția nu poate fi evaluată la valoarea justă, atunci entitatea o va evalua la **valoarea contabilă** a activului cedat.

Identificarea tranzacțiilor care generează venit

- 22.7. O entitate aplică, de obicei, criteriile de recunoaștere din acest Standard separat pentru fiecare tranzacție. Totuși, o entitate aplică criteriile de recunoaștere componentelor separate identificabile ale unei singure tranzacții atunci când este necesar să reflecte fondul tranzacției. De exemplu, o entitate aplică criteriile de recunoaștere componentelor separate identificabile ale unei singure tranzacții atunci când prețul de vânzare al unui produs include o valoare identificabilă pentru administrarea ulterioară. Invers, o entitate aplică criteriile de recunoaștere pentru două sau mai multe tranzacții comune atunci când acestea sunt legate de așa manieră încât efectul comercial nu poate fi înțeles fără a se face referire la seria de tranzacții ca întreg. De exemplu, o entitate aplică criteriile de recunoaștere pentru două sau mai multe tranzacții comune atunci când vinde bunuri și, în același timp, încheie un acord separat de re-achiziționare a bunurilor la o dată ulterioară, astfel negând efectul de validare al tranzacției.

Vânzarea de bunuri

- 22.8. O entitate va recunoaște venit din vânzarea de bunuri atunci când sunt respectate următoarele condiții:
- (a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile semnificative ale dreptului de proprietate asupra bunurilor;
 - (b) entitatea nu reține nici implicarea continuă de gestionare într-o măsură uzual asociată cu dreptul de proprietate și nici **controlul** efectiv asupra bunurilor vândute;
 - (c) valoarea venitului poate fi evaluată credibil;
 - (d) este **probabil** ca beneficiile economice asociate cu tranzacția să revină entității; și
 - (e) costurile generate sau care urmează a fi generate cu privire la tranzacție pot fi evaluate credibil.
- 22.9. Aprecierea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și beneficiile semnificative ale dreptului de proprietate necesită o examinare a circumstanțelor tranzacției. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal sau cu transferul posesiei către cumpărător. Acesta este cazul pentru cele mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și beneficiilor aferente dreptului de proprietate are loc la un moment diferit de cel al transferului titlului legal sau al posesiei.
- 22.10. Entitatea nu recunoaște un venit dacă reține riscurile semnificative ale dreptului de proprietate. Exemple de situații în care entitatea reține riscurile și beneficiile semnificative ale dreptului de proprietate sunt:
- (a) când entitatea reține o obligație pentru funcționarea necorespunzătoare care nu este acoperită de **provizioanele** normale pentru garanție;
 - (b) când primirea venitului dintr-o anumită vânzare este contingentă de vânzarea bunurilor de către cumpărător;
 - (c) când bunurile sunt expediate pentru a fi instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului care nu a fost încă finalizată; și
 - (d) când cumpărătorul are dreptul de a anula cumpărarea pentru un motiv specificat în contractul de vânzare, iar entitatea nu este sigură de probabilitatea returului. [IAS 18.16]
- 22.11. Dacă o entitate reține doar riscurile nesemnificative ale dreptului de proprietate, atunci tranzacția este o vânzare și entitatea recunoaște venitul. De exemplu, un vânzător recunoaște

venitul când reține titlul legal asupra bunurilor numai pentru a proteja recuperabilitatea sumelor ce îi sunt datorate. Similar, o entitate recunoaște venitul atunci când oferă opțiunea de returnare dacă cumpărătorul nu este satisfăcut. În astfel de cazuri, entitatea recunoaște un provizion pentru retururi în conformitate cu Secțiunea 20 *Provizioane și contingente*.

Prestarea de servicii

22.12. Atunci când rezultatul unei tranzacții care presupune prestarea unor servicii poate fi credibil estimat, o entitate va recunoaște venitul asociat tranzacției în raport cu stadiul de definitivare al tranzacției la sfârșitul **perioadei de raportare** (uneori denumit și metoda procentului de finalizare). Rezultatul unei tranzacții poate fi credibil estimat când sunt întrunite toate condițiile următoare:

- (a) valoarea venitului poate fi evaluată credibil;
- (b) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să revină entității;
- (c) stadiul de finalizare al tranzacției la sfârșitul perioadei de raportare poate fi evaluat în mod credibil; și
- (d) costurile angajate pentru tranzacție și costurile de încheiere ale tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Paragrafele 22.21 la 22.27 furnizează îndrumări pentru aplicarea metodei procentului de finalizare).

22.13 Atunci când serviciile sunt prestate printr-un număr ne-determinat de elemente, pe parcursul unei perioade de timp specificate, o entitate recunoaște veniturile pe o bază liniară pentru perioadele specificate, doar dacă nu există dovezi ale faptului că o altă metodă ar reprezenta mai bine stadiul de finalizare. Atunci când un anumit element este mai important decât altul, entitatea amână recunoașterea veniturilor până când elementul important este executat.

22.14 Atunci când rezultatul tranzacției ce implică prestarea de servicii nu poate fi estimat în mod credibil, o entitate va recunoaște, de obicei, veniturile doar în măsura cheltuielilor recunoscute ca fiind recuperabile.

Dobânda, redevențe și dividende

22.15 O entitate va recunoaște veniturile generate de utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobândă, redevențe și dividende pe bazele stipulate în paragraful 22.16 atunci când:

- (a) este probabil ca beneficiile economice asociate cu tranzacția vor intra în entitate; și
- (b) valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil.

22.16 O entitate va recunoaște veniturile pe următoarele baze:

- (a) dobânda va fi recunoscută utilizând **metoda dobânzii efective** așa cum stipulează Anexa A a Secțiunii 11 ;
- (b) redevențele vor fi recunoscute pe o bază de angajamente conform conținutului acordului relevant; și
- (c) dividendele vor fi recunoscute atunci când este stabilit dreptul acționarului de a primi plata.

Contracte de construcții

22.17 Atunci când rezultatul unui **contract de construcții** poate fi estimat în mod credibil, o entitate va recunoaște veniturile din contract și costurile din contract asociate cu contractul de construcții ca venituri și, respectiv cheltuieli, cu trimitere la stadiul de finalizare a activității contractului la încheierea perioadei de raportare (care este, de obicei, menționată ca fiind metoda procentajului de finalizare). Estimarea credibilă a rezultatului implică estimări credibile ale stadiului de finalizare, ale costurilor viitoare și ale recuperabilității facturilor. Paragrafele de la 22.21 la 22.27 furnizează îndrumări pentru aplicarea metodei procentajului de finalizare.

22.18 Cerințele acestei secțiuni sunt de obicei aplicate separat pentru fiecare contract de construcții. Totuși, în anumite circumstanțe, este necesar să se aplice această secțiune componentelor

identificabile separat ale unui singur contract sau unui grup de contracte luate împreună pentru a reflecta substanța unui contract sau a unui grup de contracte. .

- (a) 22.19 Atunci când un contract acoperă un număr de active, construcția fiecărui activ va fi tratată ca un contract de construcție separat în cazul în care:
 - (a) au fost înaintate propuneri separate pentru fiecare activ;
 - (b) fiecare activ a făcut obiectul unei negocieri separate iar contractorul și clientul au putut accepta sau refuza acea parte a contractului referitoare la fiecare activ; și
 - (c) costurile și veniturile fiecărui activ pot fi identificate.
- 22.20 Un grup de contracte, fie că sunt pentru un singur client fie pentru mai mulți, va fi tratat ca un singur contract de construcții atunci când:
 - (a) Grupul de contracte este negociat ca un pachet unic;
 - (b) Contractele sunt atât de strâns corelate încât, fac de fapt parte dintr-un singur proiect cu o marjă de profit generală; și
 - (c) Contractele sunt realizate în mod simultan sau într-o secvență continuă.

Metoda procentajului de finalizare

- 22.21 O entitate va revede, și acolo unde va fi necesar, va revizui estimările privind veniturile și costurile pe măsură ce tranzacția de servicii sau contractul de construcții progresează.
 - 22.22 O entitate va determina stadiul finalizării unei tranzacții sau al unui contract folosind metoda care evaluează cel mai credibil munca realizată. Metodele posibile includ:
 - (d) Proporția deținută de costurilor generate până la acea dată față de costurile totale estimate. Costurile generate de munca realizată până la acea dată nu includ costurile aferente activității viitoare, cum ar fi materialele sau plățile în avans;
 - (e) Sondaje privind activitatea realizată; sau
 - (f) Finalizarea unei proporții fizice din tranzacția de servicii sau din activitatea presupusă de contract.
- Plățile eșalonate și avansurile primite de la clienți nu reflectă de obicei munca realizată.
- 22.23 O entitate va recunoaște costurile aferente activităților viitoare privind tranzacția sau contractul, cum ar fi pentru materiale sau plăți în avans, ca activ dacă este probabil ca aceste costuri să fie recuperate. Astfel de costuri reprezintă o sumă datorată de client și sunt clasificate la producția în curs de execuție.
 - 22.24 O entitate va recunoaște imediat drept cheltuială orice costuri pentru care nu există probabilitate de a fi recuperate.
 - 22.25 Atunci când rezultatul unui contract de construcții nu poate fi estimat în mod credibil:
 - (g) O entitate va recunoaște venit doar în limita costurilor angajate de contract care au o probabilitate de a fi recuperate; și
 - (h) Entitatea va recunoaște costurile contractului drept cheltuială în perioada în care sunt angajate.
 - 22.26 Când există probabilitatea ca totalul costurilor contractului să depășească totalul veniturilor contractului în cazul unui contract de construcții, pierderea preconizată va fi imediat recunoscută drept cheltuială.
 - 22.27 Dacă recuperabilitatea unei sume care a fost deja recunoscută ca venit al contractului nu mai este probabilă, entitatea va recunoaște suma nerecuperabilă mai degrabă ca și cheltuială decât ca ajustare a valorii venitului contractului.

Prezentarea de informații

Prezentarea de informații generale aferente veniturilor

- 22.28 O entitate va prezenta informații cu privire la:
 - (a) **politicile contabile** adoptate pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv metodele adoptate pentru a determina stadiul de finalizare a tranzacțiilor ce implică prestarea de servicii;

- (b) valoarea fiecărei categorii de venituri recunoscute pe durata perioadei, inclusiv veniturile generate de:
 - (i) vânzarea de bunuri;
 - (ii) prestarea de servicii;
 - (iii) dobânzi;
 - (iv) redevențe;
 - (v) dividende; și
- (c) valoarea veniturilor generate de schimbul de bunuri sau servicii incluse în fiecare categorie de venit.

Prezentări de informații aferente veniturilor din contractele de construcții

- 22.29 O entitate va prezenta informații cu privire la:
- (a) valoarea veniturilor din contract recunoscută ca venituri ale perioadei;
 - (b) metodele utilizate pentru a determina veniturile din contract recunoscute în perioadă; și
 - (c) metodele utilizate pentru a determina stadiul de finalizare a contractelor în curs.
- 22.30 O entitate va prezenta informații cu privire la fiecare dintre următoarele aspecte pentru contractele în curs la **data raportării**:
- (a) valoarea agregată a costurilor angajate și a profiturilor recunoscute (minus pierderile recunoscute) la data respectivă;
 - (b) valoarea avansurilor primite; și
 - (c) valoarea reținerilor (facturile în curs care nu sunt plătite până la satisfacerea condițiilor specificate în contract pentru plata unei astfel de sume sau până la rectificarea defectelor).
- 22.31 O entitate va prezenta:
- (a) valoarea brută datorată de clienți pentru contractul de lucru ca activ; și
 - (b) valoarea brută datorată clienților pentru contractul de lucru ca datorie. [

Anexa la Secțiunea 22

Exemple de recunoaștere a veniturilor conform principiilor din Secțiunea 22

Această Anexă însoțește, dar nu face parte din Secțiunea 22. Ea oferă îndrumări pentru aplicarea cerințelor Secțiunii 22 în recunoașterea și evaluarea venitului.

- 22A.1 . Exemplele se concentrează asupra unor aspecte particulare ale unei tranzacții și nu reprezintă o analiză completă a tuturor factorilor relevanți care ar putea influența recunoașterea veniturilor. Exemplele presupun, în general, că valoarea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil, că este probabil ca beneficiile viitoare să intre în entitate și că se pot evalua în mod credibil costurile angajate sau ce urmează a fi angajate.

Vânzarea de bunuri

- 22A.2 Prin legislația din diferite țări se poate înțelege că, în diferite stadii, criteriile de recunoaștere din Secțiunea 22 sunt îndeplinite. În special, legislația poate determina momentul în timp la care o entitate transferă riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate. Prin urmare, exemplele din această Secțiune a anexei trebuie citite în contextul legislației aferente vânzării de bunuri în țara în care are loc tranzacția.

Exemplul 1 „Vânzările „cu livrare ulterioară facturării” în care livrarea este amânată la cererea cumpărătorului, dar în care cumpărătorul își asumă tranzacția și acceptă facturarea.22A.3

Vânzătorul recunoaște veniturile atunci când cumpărătorul își asumă tranzacția, cu condiția ca:

- (a) livrarea să fie probabilă;

- (b) produsul să fie disponibil, identificat și gata pentru livrarea către cumpărător la momentul recunoașterii vânzării;
- (c) cumpărătorul acceptă, în mod specific, condițiile de livrare amân timer; și
- (d) condițiile obișnuite de plată se aplică.

Veniturile nu sunt recunoscute atunci când există doar intenția de a achiziționa sau de a produce bunurile, în timp util pentru livrare.

(a) Exemplul 2 Bunurile livrate conform unor condiții: instalare și inspecție.

22.A.4 Vanzătorul recunoaște, în mod normal, veniturile atunci când cumpărătorul acceptă livrarea iar instalarea și inspecția sunt finalizate. Cu toate acestea, veniturile sunt recunoscute imediat după ce cumpărătorul acceptă livrarea atunci când:

- (i) procesul de instalare este simplu, de exemplu instalarea unui receptor de televiziune testat în fabrică care necesită doar despachetarea și conectarea sursei și a antenei; sau
- (ii) inspecția este efectuată doar în scopul final de a determina prețurile contractului, de exemplu, livrările de minereu de fier, zahăr sau boabe de soia.

Exemplul 3 Bunuri livrate conform unor condiții: la aprobare atunci când cumpărătorul a negociat un drept de returnare limitat.

22.A5 Dacă există incertitudini cu privire la posibilitatea de returnare, vânzătorul recunoaște veniturile atunci când livrarea a fost oficial acceptată de către cumpărător sau când bunurile au fost livrate și perioada de timp pentru returnare a trecut.

Exemplul 4 Bunurile livrate conform unor condiții: vânzările în consignatie în cadrul cărora destinatarul (cumpărătorul) se angajează să vândă bunurile în numele expeditorului (vanzătorul).

22.A6 Expeditorul recunoaște veniturile atunci când bunurile sunt vândute de către destinatar unui terț.

Exemplul 5 Bunuri livrate conform unor condiții: Vânzare cu plata în numerar, la livrare.

22.A7 Vanzătorul recunoaște veniturile atunci când se face livrarea și atunci când vânzătorul sau agentul său primește numerarul.

Exemplul 6 Vânzări cu plata anticipată în care bunurile sunt livrate doar atunci când cumpărătorul efectuează ultima plată din seria mai multor plăți eşalonate

22.A8 Cumpărătorul recunoaște veniturile din astfel de vânzări atunci când bunurile sunt livrate. Cu toate acestea, atunci când experiența indică faptul că majoritatea unor astfel de vânzări sunt încheiate, veniturile pot fi recunoscute atunci când se primește un depozit semnificativ, cu condiția ca bunurile să fie disponibile, identificate și gata de a fi livrate cumpărătorului.

Exemplul 7 Ordinele atunci când plata (sau plata parțială) este primită anterior livrării pentru bunuri care nu sunt încă în inventar, de exemplu, bunurile nu au fost încă produse sau vor fi livrate direct clientului de către un terț.

22.A9 Vanzătorul recunoaște veniturile atunci când bunurile sunt livrate cumpărătorului.

Exemplul 8 Contractele de vânzare sau de răscumpărare (altele decât tranzacțiile swap) conform cărora vânzătorul este de acord în același timp să răscumpere aceleași bunuri la o dată anterioară sau atunci când vânzătorul deține o opțiune call de răscumpărare sau cumpărătorul deține o opțiune put de a solicita răscumpărarea bunurilor, de către vânzător.

22.A10 În cazul unui contract de vânzare sau de răscumpărare a unui activ, altul decât un activ financiar, vânzătorul trebuie să analizeze termenii contractului pentru a determina dacă, în

fond, riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate au fost sau nu transferate cumpărătorului. Dacă ele au fost transferate, vânzătorul recunoaște veniturile. Atunci când vânzătorul reține riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate, chiar dacă titlul legal a fost transferat, tranzacția este un contract financiar și nu generează venituri. În cazul unui contract de vânzare sau de răscumpărare a unui activ financiar, se aplică Secțiunea 11.

Exemplul 8 Vânzările către părți intermediare, cum ar fi distribuitorii, dealeri sau alte părți, în vederea revânzării

- 22.A11 Vânzătorul recunoaște, în general, veniturile din astfel de vânzări atunci când riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate nu mai există. Cu toate acestea, atunci când cumpărătorul acționează, în fond, ca agent, vânzarea este tratată ca vânzare în regim de consignație.

Exemplul 10 Abonarea la publicații și la alte servicii

- 22.A12 Atunci când articolele implicate sunt similare ca valoare pentru fiecare perioadă de timp, vânzătorul recunoaște veniturile pe o bază liniară, pe perioada în care articolele sunt expediate. Atunci când articolele au diverse valori de la o perioadă la alta, vânzătorul recunoaște veniturile pe baza valorii vânzărilor articolelor expediate, în raport cu valoarea totală estimată a vânzărilor pentru toate articolele incluse în abonament.

Exemplul 11 Vânzările eșalonate, conform cărora contravaloarea este primită eșalonat

- 22.A13 Vânzătorul recunoaște veniturile atribuibile prețului de vânzare, fără dobândă, la data vânzării. Prețul de vânzare este valoarea actualizată a contravalorii, determinată prin actualizarea plăților eșalonate de primit la rata dobânzii teoretică. Vânzătorul recunoaște elementul de dobândă ca venit utilizând metoda dobânzii efective.

Exemplul 12 Vânzările imobiliare

- 22.A14 Vânzătorul recunoaște, de obicei, veniturile atunci când titlul legal este transferat cumpărătorului. Cu toate acestea, în unele jurisdicții, dobânda echitabilă pentru o proprietate poate să fie exercitată de către cumpărător înainte de transferul titlului legal și, prin urmare, riscurile și beneficiile proprietății au fost transferate în acel stadiu. În astfel de cazuri, cu condiția să nu mai fie necesar ca vânzătorul să îndeplinească și alte obligații semnificative din contract, poate fi adecvat să se recunoască veniturile. În oricare din cazuri, dacă vânzătorul este obligat să îndeplinească orice obligație semnificativă după transferul titlului echitabil și / sau legal, veniturile sunt recunoscute atunci când sunt îndeplinite obligațiile. Un astfel de exemplu este o clădire sau o altă construcție a cărei construcție nu a fost terminată.
- 22.A15 În unele cazuri, proprietatea imobiliară poate fi vândută păstrându-se un grad de implicare continuă din partea vânzătorului cum ar fi cazul în care riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate nu au fost transferate. Exemplele sunt contractele de vânzare și de răscumpărare care includ opțiuni put și call și acordurile prin care vânzătorul garantează ocuparea proprietății pentru o anumită perioadă, sau garantează o returnare a investiției cumpărătorului pentru o anumită perioadă. În astfel de cazuri, natura și măsura implicării continue a vânzătorului determină modul în care tranzacția este contabilizată. Ea poate fi contabilizată ca vânzare sau ca finanțare, leasing sau o altă formă de contract de împărțire a profitului. Dacă este contabilizată ca vânzare, implicarea continuă a vânzătorului poate amâna recunoașterea veniturilor.
- 22.A16 Un vânzător va lua în considerare, de asemenea, modalitățile de plată și probele angajamentului cumpărătorului de a încheia plata. De exemplu, atunci când totalul plăților primite, inclusiv depozitul inițial al cumpărătorului, sau continuarea plăților de către cumpărător, nu oferă suficiente probe ale angajamentului cumpărătorului de a face plata totală, vânzătorul recunoaște veniturile numai în măsura în care este primit numerarul.

Prestarea de servicii

Exemplul 13 Taxe de instalare.

22.A17 Vanzătorul recunoaște taxele de instalare prin trimitere la stadiul de finalizare al instalării, doar dacă acestea nu sunt condiționate de vânzarea unui produs, caz în care taxele sunt recunoscute atunci când bunurile sunt vândute.

Exemplul 14 Taxe de întreținere incluse în prețul produsului.

22.A18 Atunci când prețul de vânzare al unui produs include o valoare identificabilă aferentă întreținerii ulterioare (de exemplu, asistența după vânzare și actualizarea produsului în cazul vânzărilor de software) vânzătorul amână respectiva valoare și o recunoaște drept venit pe perioada în care este prestat serviciul. Valoarea amânată este aceea care va acoperi costurile preconizate ale serviciilor convenite și un profit rezonabil din acele servicii.

Exemplul 15 Comisioane din publicitate

22.A19 Comisioanele media sunt recunoscute atunci când publicitatea aferentă sau reclama apare în public. Comisioanele de producție sunt recunoscute prin trimitere la stadiul de finalizare a proiectului.

Exemplul 16 Comisioanele agenților de asigurări

22.A20 Comisioanele agenților de asigurări primite sau de primit care nu obligă agentul să presteze servicii viitoare, sunt recunoscute ca venituri de către agent la începerea efectivă sau la datele de înnoire a polițelor aferente. Cu toate acestea, atunci când este probabil ca agentul să fie obligat să presteze servicii viitoare pe durata de viață a poliței, agentul va amâna comisioanele, sau o parte din acestea, și le va recunoaște ca venituri pe perioada de timp când polița este în vigoare.

Exemplul 17 Taxe de participare

22.A21 Vanzătorul recunoaște veniturile din programele artistice, banchete și alte evenimente speciale atunci când evenimentul are loc. Atunci când se vinde un abonament pentru mai multe evenimente, vânzătorul alocă taxa fiecărui eveniment pe o bază care să reflecte măsura în care serviciile sunt oferite la fiecare eveniment.

Exemplul 18 Taxe de școlarizare

22.A22 Vanzătorul recunoaște veniturile pe durata perioadei de instruire.

Exemplul 19 Taxe de formare, admitere și cotizații

22.A23 Recunoașterea veniturilor depinde de natura serviciilor prestate. Dacă taxa acoperă doar cotizația și toate celelalte servicii sau produse sunt plătite separat, sau dacă există o cotizație anuală separată, taxa este recunoscută ca venituri atunci când nu există nici o incertitudine cu privire la recuperabilitatea acesteia. Dacă taxa dă membrului dreptul la serviciile sau publicațiile ce urmează a fi furnizate pe perioada statutului de membru, sau la cumpărarea de produse sau servicii la prețuri mai mici decât cele percepute celor care nu sunt membri, taxa este recunoscută pe o bază care reflectă durata, natura și valoarea beneficiilor oferite.

Taxe de franciză

- 22.A24 Taxele de franciză pot acoperi furnizarea de servicii inițiale sau ulterioare, echipamente și alte imobilizări necorporale și de „know how”. În consecință, taxele de franciză sunt recunoscute ca venituri pe o bază care reflectă scopul pentru care au fost percepute taxele. Se acceptă următoarele metode de recunoaștere a taxelor de franciză:

Exemplul 20 Taxele de franciză: Furnizarea de echipament și alte imobilizări corporale

- 22.A25 Francizorul recunoaște ca venit valoarea justă a activelor vândute atunci când elementele sunt livrate sau când titlul este transferat;

Exemplul 21 Taxele de franciză: Furnizarea de servicii inițiale și ulterioare

- 22.A26 Francizorul recunoaște taxele pentru prestarea de servicii continue, fie ca parte din taxele inițiale, fie ca taxă separată, ca venituri pe măsură ce serviciile sunt prestate. Atunci când taxa separată nu acoperă costul continuării serviciilor împreună cu un profit rezonabil, o parte din taxa inițială, suficientă pentru a acoperi costurile de continuare a serviciilor și de generare a unui profit rezonabil în urma acestor servicii, este amânată și recunoscută ca venituri pe măsură ce serviciile sunt prestate.
- 22.A27 Acordul de franciză poate permite francizorului să furnizeze echipamente, stocuri sau alte imobilizări corporale la un preț mai mic decât cel perceput altor părți sau la un preț care nu generează un profit rezonabil în urma acelor vânzări. În aceste circumstanțe, o parte din taxa inițială, suficientă pentru a acoperi costurile estimate care depășesc acel preț și pentru a genera un profit rezonabil în urma acelor vânzări, este amânată și recunoscută pe perioada în care este probabil ca bunurile să fie vândute francizatului. Soldul taxei inițiale este recunoscut ca venit atunci când a fost finalizată în mare parte prestarea tuturor serviciilor inițiale și a altor obligații solicitate de către francizor (cum ar fi asistența cu selectarea locației, formarea personalului, finanțarea și publicitatea).
- 22.A28 Serviciile inițiale și alte obligații conform unui acord de franciză regională pot depinde de numărul de puncte de vânzare deschise în zonă. În acest caz, taxele atribuite serviciilor inițiale sunt recunoscute ca venituri în raport cu numărul de puncte de vânzare pentru care au fost finalizate în mare parte serviciile inițiale.
- 22.A29 Dacă taxa inițială este recuperabilă pe o perioadă de timp extinsă și există incertitudinea semnificativă că aceasta va fi recuperată complet, taxa este recunoscută pe măsură ce sunt primite plățile eșalonate în numerar.

Exemplul 22 Taxele de franciză : Taxe pentru o franciză continuă

- 22.A30 Taxele percepute pentru exercitarea drepturilor continue acordate prin acord sau pentru alte servicii prestate pe perioada acordului, sunt recunoscute ca venit pe măsură ce sunt prestate serviciile sau drepturile sunt exercitate.

Exemplul 23: Taxele de franciză: Tranzacții de agenție

- 22.A31 Tranzacțiile pot avea loc între francizor și francizat și înseamnă, în fond, că francizorul acționează ca agent pentru francizat. De exemplu, francizorul poate comanda produse și poate organiza livrarea acestora către francizor, fără nici un profit. Astfel de tranzacții nu generează venituri.

Exemplul 23 Taxe din crearea de programe informatice personalizate

- 22.A32 Creatorul de programe recunoaște taxele pentru crearea de programe informatice personalizate prin raport la stadiul de finalizare a programului, inclusiv finalizarea serviciilor prestate pentru asistența post-livrare.

Dobânzi, redevențe și dividende

Exemplul 25 Taxe pentru licență și redevențe

- 22.A33 Cel care oferă licența recunoaște taxele și redevențele plătite pentru utilizarea activelor unei entități (cum ar fi mărcile, patentele, programele informatice, drepturile de autor pentru muzică, benzi originale și filme) conform fondului acordului. Din punct de vedere practic, acest lucru se poate face pe o bază liniară, pe durata acordului, de exemplu, atunci când cel care obține licența are dreptul de a utiliza o anumită tehnologie pentru o anumită perioadă de timp.
- 22.A34 O acordare a drepturilor pentru o taxă fixă sau o garanție nereturnabilă conform unui contract care nu poate fi anulat care permite celui care ia licența să exploateze acele drepturi gratuit și cel care acordă licența nu mai are alte obligații de a presta servicii, este, în fond, o vânzare. Un exemplu, este un acord de licență pentru utilizarea unui program informatic atunci când cel care acordă licența nu are alte obligații ulterioare livrării. Un alt exemplu este acordarea dreptului de a proiecta un film pe piețe în care cel care acordă licența nu deține controlul asupra distribuitorului și preconizează să nu mai primească alte venituri din sumele încasate din vânzarea biletelor. În astfel de cazuri, veniturile sunt recunoscute la momentul vânzării.
- 22.A35 În unele cazuri, primirea unei taxe de licență sau a unei redevențe depinde de apariția unui eveniment viitor. În astfel de cazuri, veniturile sunt recunoscute doar atunci când este probabil ca taxa sau redevența să fie primită, adică, în mod normal, atunci când are loc evenimentul.

SECȚIUNEA 23

Subvenții guvernamentale

- 23.1 O **subvenție guvernamentală** reprezintă asistența din partea guvernului sub forma unui transfer de resurse către o entitate în schimbul respectării anterioare sau viitoare a unor anumite condiții legate de activitățile de exploatare ale entității.
- 23.2 Subvențiile guvernamentale exclud acele forme de asistență guvernamentală care nu poate avea, în mod rezonabil, o valoare aferentă și tranzacții cu guvernul care nu pot fi distinse de tranzacțiile comerciale normale ale entității.

Recunoașterea și evaluarea – selectarea politicii contabile

- 23.3 O entitate va contabiliza subvențiile guvernamentale folosind fie:
- (a) modelul *IFRS pentru IMM* din paragraful 23.4 pentru toate subvențiile guvernamentale; fie
 - (b) *modelul IFRS pentru IMM* din paragraful 23.4 pentru acele subvenții aferente activelor evaluate la **valoarea justă** prin profit sau pierdere și IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală* pentru toate celelalte subvenții.

Modelul IFRS pentru IMM

- 23.4 O entitate va recunoaște subvențiile guvernamentale după cum urmează:
- (a) o subvenție care nu impune receptorului condiții viitoare specificate de performanță este recunoscută la venituri atunci când subvenția este o creanță;
 - (b) o subvenție care impune receptorului condiții viitoare specificate de performanță este recunoscută ca venit atunci și doar atunci când sunt respectate condițiile de performanță;
 - (c) subvențiile primite înainte de satisfacerea criteriilor de recunoaștere ca venit sunt recunoscute ca datorie.
- 23.5 O entitate va evalua subvențiile la valoarea justă a activelor primite sau de primit.

Prezentarea informațiilor

- 23.6 O entitate va prezenta următoarele informații indiferent de alegerea pe care a făcut-o conform paragrafului 23.3:
- (a) **politicile contabile** adoptate pentru subvențiile guvernamentale, inclusiv o explicație a metodelor de prezentare a subvenției în **situațiile financiare**;
 - (b) natura și dimensiunea subvențiilor guvernamentale recunoscute în situațiile financiare;
 - (c) condițiile neîndeplinite și alte contingențe aferente subvențiilor guvernamentale care nu au fost recunoscute în venit; și
 - (d) o indicație cu privire la alte forme de asistență guvernamentală din care entitatea poate primi beneficii directe.
- 23.7 În scopul prezentării de informații stipulate de paragraful 23.6(d), asistența guvernamentală reprezintă acțiunea din partea guvernului care are ca scop furnizarea de beneficii economice specifice către o entitate sau unei serii de entități care respectă anumite criterii. Exemplele includ consilierea tehnică gratuită sau de marketing, oferirea de garanții și împrumuturi cu dobândă zero sau rate ale dobânzii scăzute.

SECȚIUNEA 24

Costurile îndatorării

24.1 Costurile îndatorării sunt dobânzile și alte costuri generate de datoriile financiare ale unei entități. Costurile îndatorării includ:

- (a) dobânda pentru descoperirile de cont și împrumuturi pe termen scurt și lung;
- (b) amortizarea reducerilor sau a primelor aferente împrumuturilor;
- (c) amortizarea costurilor suplimentare angajate în raport cu acordurile de împrumut;
- (d) taxele financiare aferente contractelor de leasing financiar recunoscute conform Secțiunii 19 *Contracte de leasing*; și
- (e) diferențe de schimb ce derivă din împrumuturile în valută în măsura în care acestea sunt considerate a fi o ajustare a costului cu dobânda.

Recunoașterea – alegerea politicii contabile

24.2 O entitate va contabiliza toate costurile îndatorării utilizând fie:

- (a) modelul cheltuielii din paragraful 24.3; fie
- (b) modelul capitalizării din paragraful 24.4.

Modelul cheltuielii

24.3 O entitate va recunoaște toate costurile îndatorării ca o cheltuială în profit sau pierdere în perioada în care acestea sunt angajate.

Modelul capitalizării

24.4 O entitate care optează să utilizeze modelul capitalizării va aplica IAS 23 *Costurile îndatorării*.

Prezentarea informațiilor

24.5 O entitate va prezenta informații cu privire la **politicile contabile** adoptate pentru costurile îndatorării. Dacă modelul capitalizării este adoptat conform paragrafului 24.4, entitatea va include prezentările de informații relevante, stipulate de IAS 23.

SECȚIUNEA 25

Plata pe bază de acțiuni

25.1 O entitate va aplica această secțiune în contabilizarea tuturor **tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni**, inclusiv:

- (a) **tranzacțiile cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii**, în care entitatea primește bunuri sau servicii drept contra-prestație pentru instrumentele de **capital propriu** ale entității (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni),
- (b) **tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar** în care entitatea achiziționează bunuri sau servicii prin angajarea de datorii către furnizorul acelor bunuri sau servicii pentru valori care se bazează pe prețul (sau pe valoarea) acțiunilor entității sau al altor instrumente de capital propriu ale entității, și
- (c) tranzacții în care entitatea primește sau achiziționează bunuri sau servicii, iar termenii acordului oferă fie entității, fie furnizorului acelor bunuri sau servicii, opțiunea ca entitatea fie să deconteze tranzacția în numerar (sau alte active), fie să emită instrumente de capital propriu.

Recunoașterea

25.2 O entitate va recunoaște bunurile sau serviciile primite sau achiziționate în cadrul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni atunci când obține bunurile sau când primește serviciile. Entitatea va recunoaște o creștere corespunzătoare în capitalurile proprii dacă bunurile sau serviciile au fost primite în cadrul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii, sau o datorie dacă bunurile sau serviciile au fost achiziționate în cadrul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar.

25.3 Atunci când bunurile sau serviciile au fost primite sau achiziționate în cadrul unei tranzacții cu plata pe bază de acțiuni nu se califică pentru recunoașterea ca active, acestea vor fi recunoscute ca și cheltuieli.

Evaluarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii

25.4 O entitate va aplica IFRS 2 *Plata pe bază de acțiuni* în evaluarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii, inclusiv prezentările de informații cerute de IFRS 2. În cazul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii cu angajații, IFRS 2 solicită, în general, evaluarea cu trimitere la **valoarea justă** a instrumentelor de capitaluri proprii acordate. Cu toate acestea, dacă entitatea nu poate estima cu credibilitate valoarea justă a instrumentelor de capital propriu acordate la data evaluării, IFRS 2 stipulează evaluarea instrumentelor de capital propriu la **valoarea lor intrinsecă** care reprezintă diferența dintre valoarea justă a acțiunilor și preț, dacă acesta există, a cărui contravaloare este sau va fi necesară pentru a plăti acele acțiuni. Valoarea intrinsecă este evaluată inițial la **data acordării** și, ulterior, la fiecare **dată de raportare** și la data decontării finale, cu recunoașterea în profit sau pierdere a oricărei modificări a valorii intrinsece.

Tranzacțiile cu plată pe bază de acțiuni cu decontare în numerar

25.5 În cazul tranzacțiilor cu plată pe bază de acțiuni cu decontare în numerar, entitatea va evalua bunurile sau serviciile dobândite și datoria angajată la valoarea justă a datoriei. Până la stingerea datoriei, entitatea va re-evalua valoarea justă a datoriei la fiecare dată de raportare și la data decontării, cu recunoașterea în profit sau pierdere pentru perioadă a oricărei modificări a valorii juste.

25.6 Pentru tranzacțiile cu angajați, dacă instrumentele de capital propriu acordate nu sunt exercitate până când angajații încheie o anumită perioadă de serviciu, entitatea va recunoaște serviciile primite pe măsură ce angajații prestează serviciile pe parcursul acelei perioade.

Tranzacțiile cu plată pe bază de acțiuni cu echivalent în numerar

25.7 În cazul tranzacțiilor cu plată pe bază de acțiuni în care termenii acordului oferă fie entității, fie celeilalte părți opțiunea ca entitatea fie să deconteze tranzacția în numerar (sau alte active), fie să emită instrumente de capital propriu, entitatea va contabiliza aceea tranzacție sau componentele acelei tranzacții ca fiind o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în numerar dacă și în măsura în care, entitatea a angajat o datorie de a deconta în numerar sau alte active, sau ca fiind o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii dacă și în măsura în care nici o astfel de datorie nu a fost angajată. O entitate va aplica procedurile din IFRS 2 paragrafele 35-43 pentru evaluarea tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni cu echivalent în numerar.)

Prezentarea informațiilor

25.8 O entitate va prezenta o descriere a fiecărui tip de acord cu plata pe bază de acțiuni care a existat la orice moment pe durata perioadei, inclusiv termenii și condițiile generale din fiecare acord, cum ar fi cerințele privind exercitarea, termenele maxime pentru opțiunile acordate și metoda de decontare (de exemplu, fie în numerar sau capitaluri proprii). O entitate cu tipuri substanțial similare de acorduri cu plata pe bază de acțiuni, poate agrega aceste informații.

25.9 O entitate va prezenta următoarele informații privind efectul tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni asupra profitului sau pierderii entității pentru perioadă și asupra **poziției sale financiare**, inclusiv cel puțin asupra următoarelor:

- (a) cheltuielile totale recunoscute pentru perioadă, generate în urma tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni în care bunurile sau serviciile primite nu s-au calificat pentru recunoașterea ca active și care, prin urmare, au fost recunoscute imediat ca o cheltuială, inclusiv prezentări separate de informații cu privire la aceea parte a cheltuielilor care a fost generată în urma unor tranzacții contabilizate ca tranzacții cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în capitaluri proprii;
- (b) în raport cu datoriile generate în urma tranzacțiilor cu plata pe bază de acțiuni:
 - (i) **valoarea contabilă** totală la încheierea perioadei; și
 - (ii) valoarea intrinsecă totală la încheierea perioadei a datoriilor pentru care drepturile celeilalte părți la numerar sau alte active au fost exercitate până la încheierea perioadei (de exemplu, drepturi de apreciere ale acțiunilor garantate).

SECȚIUNEA 26

Deprecierea activelor nefinanciare

26.1 Această secțiune se va aplica contabilizării **deprecierii** tuturor activelor, altele decât următoarele, pentru care alte secțiuni ale standardului [proiect] furnizează îndrumări pentru recunoașterea deprecierii:

- (a) **creanțe privind impozitul amânat** (a se vedea Secțiunea 28 *Impozitul pe profit*).
- (b) activele generate de **beneficiile angajaților** (a se vedea Secțiunea 27 *Beneficiile angajaților*).
- (c) activele financiare care se află în aria de aplicabilitate a Secțiunii 11 *Active financiare și datorii financiare*.
- (d) **investiții imobiliare** care sunt evaluate la **valoarea justă** (a se vedea Secțiunea 15 *Investiții imobiliare*).
- (e) **active biologice** aferente activității din agricultură care sunt evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare estimate (a se vedea Secțiunea 35 *Industrii specializate*):

Deprecierea stocurilor

Prețul de vânzare minus costurile de finalizare și vânzare

26.2 O entitate va evalua activele la fiecare **dată de raportare** pentru a vedea dacă stocurile sunt sau nu depreciate. Entitatea va efectua astfel de evaluări prin compararea **valorii contabile** a fiecărui element de stoc (sau grup de elemente similare – a se vedea paragraful 26.3) cu prețul de vânzare minus costurile de finalizare și vânzare a acestora. Dacă un element de stoc (sau grup) este depreciat, o entitate va recunoaște o pierdere în profit sau pierdere pentru diferența dintre valoarea contabilă și prețul de vânzare minus costurile de finalizare și vânzare.

26.3 Dacă este **imposibil** să se determine prețul de vânzare minus costurile de finalizare și vânzare al stocurilor element cu element, entitatea poate grupa elementele de stoc aferente aceleși linii de produse care au scopuri și utilizatori finali similari, care sunt produse și scoase pe piață în aceeași zonă geografică, în scopul evaluării deprecierii.

Reluarea reducerii valorii contabile la valoarea realizabilă netă

26.4 O entitate poate efectua o nouă evaluare a valorii realizabile nete pentru fiecare perioadă ulterioară. Atunci când nu mai există circumstanțele care au făcut anterior ca stocurilor să le fie redusă valoarea contabilă mult sub nivelul costului sau atunci când există probe clare ale unei creșteri a prețului de vânzare minus costurile de finalizare și vânzare din cauza modificării circumstanțelor economice, entitatea va relua valoarea reducerii valorii contabile (adică, reluarea este limitată la valoarea reducerii inițiale) pentru ca noua valoare contabilă să fie cea mai mică valoare dintre cost și prețul de vânzare minus costurile de finalizare și vânzare revizuite. .

Deprecierea activelor nefinanciare altele decât stocurile

Indicatorii deprecierii

26.5 O entitate va evalua activele la fiecare dată de raportare pentru a vedea dacă există sau nu un indicator al deprecierii activului. Dacă un astfel de indicator există, entitatea va estima valoarea justă minus costurile de vânzare a activului. Dacă nu există nici un indicator al deprecierii, nu este necesar să se estimeze valoarea justă minus costurile de vânzare. Această secțiune utilizează termenul „un activ”, dar valoarea justă minus costurile de vânzare trebuie, câteodată estimată pentru un grup de active (a se vedea paragraful 26.9).

26.6 La evaluarea existenței unui indicator al deprecierei unui activ, o entitate trebuie să ia în considerare, cel puțin, următorii indicatori:

Surse externe de informare

- (a) pe parcursul unui perioade, valoarea de piață a unui activ a scăzut semnificativ mai mult decât a fost preconizat, ca rezultat a trecerii timpului sau a utilizării normale.
- (b) modificările semnificative care au un efect advers asupra entității au avut loc pe parcursul perioadei sau vor avea loc în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, economic sau legal în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat un activ.
- (c) ratele dobânzii pe piață sau alte rate de randament al investițiilor de pe piață au crescut pe parcursul perioadei și aceste creșteri vor afecta probabil rata de actualizare utilizată pentru a calcula valoarea de utilizare a unui activ și vor scădea în mod semnificativ valoarea justă minus costurile de vânzare a activului.
- (d) valoarea contabilă a activelor nete ale entității este mai mare decât capitalizarea sa pe piață.

Surse interne de informare

- (e) sunt disponibile dovezi ale uzurii morale sau fizice a unui activ.
- (f) modificările semnificative care au un efect advers asupra entității au avut loc pe parcursul perioadei sau vor avea loc în viitorul apropiat, în măsura în care, sau în modul în care, un activ este utilizat sau se preconizează a fi utilizat. Aceste modificări includ cazul în care activul devine inutilizabil, planurile de a întrerupe sau de a restructura activitatea din care face parte activul, planuri de cedare a unui activ înainte de data preconizată anterior și reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ ca fiind mai degrabă finită decât indefinită.
- (g) în raportarea internă sunt disponibile dovezi care indică faptul că performanța economică a unui activ este, sau va fi, mai mică decât preconizat. În acest context, performanța economică include rezultatele activității și fluxurile de trezorerie.

26.7 Dacă există un indicator al deprecierei unui activ, acest lucru poate indica faptul că o entitate trebuie să examineze viața utilă restantă, metoda de **depreciere (sau amortizare)** sau **valoarea reziduală** a unui activ și să o ajusteze conform secțiunii din acest standard [proiect] care se aplică activului (adică Secțiunea 16 *Imobilizări corporale* și Secțiunea 17 *Active necorporale altele decât fondul comercial*, chiar dacă nu se recunoaște nici o pierdere din depreciere pentru un activ.

Evaluarea valorii juste minus costurile de vânzare

26.8 Valoarea justă minus costurile de vânzare este suma ce poate fi obținută din vânzarea unui activ sau grup de active într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, între părți interesate și în cunoștință de cauză, minus costul de cedare.

26.9 Dacă valoarea justă nu poate fi estimată pentru un activ individual, entitatea va evalua valoarea justă minus costurile de vânzare a unui grup de active din care face parte activul. În acest scop, valoarea justă minus costurile de vânzare va fi estimată pentru cel mai mic grup de active identificabil

- (a) care include activul pentru care se indică deprecierea și
- (b) a cărui valoare justă minus costul de vânzare poate fi estimată.

Valoarea justă minus costurile de vânzare

26.10 O entitate va determina valoarea justă minus costurile de vânzare pe baza următoarei ierarhii a credibilității probelor:

- (a) Un preț dintr-o obligație irevocabilă de vânzare într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, ajustat cu costurile incrementale care ar fi direct atribuibile cedării activelor.

- (b) Dacă nu există nici o obligație irevocabilă de vânzare, dar se tranzacționează un activ pe o piață activă, valoarea justă minus costurile de vânzare este prețul pe piață a unui activ minus costurile de cedare – de obicei pe baza prețului curent de licitare.
- (c) Atunci când nu sunt disponibile prețurile de licitare, prețul celei mai recente tranzacții poate reprezenta o bază de estimare a valorii juste minus costurile de vânzare.
- (d) Dacă nu există o obligație irevocabilă de vânzare sau o piață activă pentru activ, valoarea justă minus costurile de vânzare se bazează pe cele mai bune informații disponibile pentru a reflecta valoarea pe care o entitate o poate obține, la încheierea **perioadei de raportare**, în urma cedării activului într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, între părți interesate și în cunoștință de cauză, după deducerea costurilor de cedare. La determinarea acestei valori, o entitate ia în considerare rezultatul tranzacțiilor recente pentru activele similare din cadrul aceleiași industrii. Valoarea justă minus costurile de vânzare nu reflectă o vânzare forțată, doar dacă conducerea nu este obligată să vândă imediat.

26.11 Atunci când valoarea recuperabilă a unui activ (sau a unui grup de active – a se vedea paragraful 26.9) este mai mică decât valoarea sa contabilă, entitatea va reduce valoarea contabilă a activului până la valoarea sa justă minus costurile de vânzare. Această reducere este o pierdere din depreciere.

26.12 O entitate va recunoaște o pierdere din depreciere imediat, în profit sau pierdere.

26.13 Atunci când valoarea estimată pentru pierderea din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului la care se referă, o entitate va recunoaște o datorie doar dacă acest lucru este stipulat în acest standard [proiect] (a se vedea în special Secțiunea 20 *Provizioane și contingențe*).

26.14 După recunoașterea unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu deprecierea (amortizarea) pentru activ va fi ajustată în perioadele viitoare pentru a alocă valoarea contabilă revizuită, minus valoarea sa reziduală (dacă există), pe o bază sistematică pe parcursul vieții sale utile rămase.

Reluarea unei pierderi din depreciere

26.15 O entitate va evalua activele la fiecare dată de raportare pentru a determina dacă există sau nu vreun indicator al faptului că o pierdere din depreciere, recunoscută în perioadele anterioare pentru un activ diferit de fondul comercial, nu mai există sau a fost redusă. Dacă există un astfel de indicator, entitatea va estima valoarea justă minus costurile de vânzare a acelui activ. Indicatorii unei pierderi din depreciere redusă sau care nu mai există sunt, în general, opuși celor din paragraful 26.6.

26.16 Dacă valoarea justă estimată minus costurile de vânzare depășește valoarea contabilă a unui activ, entitatea va crește valoarea contabilă până la valoarea justă minus costurile de vânzare, cu excepția cazurilor menționate în paragraful 26.17. Această creștere este o reluare a pierderii din depreciere.

26.17 Valoarea contabilă majorată a unui activ diferit de fondul comercial atribuibilă unei reluări a unei pierderi din depreciere nu va depăși valoarea contabilă care ar fi fost determinată (minus amortizarea sau deprecierea) dacă nu ar fi fost recunoscută nici o depreciere pentru activul respectiv în anii anteriori.

26.18 O entitate va recunoaște imediat, în profit sau pierdere, o reluare a unei pierderi din depreciere pentru un activ diferit de fondul comercial, doar dacă activul nu este contabilizat la valoarea reevaluată, conform cu altă secțiune a acestui standard [proiect] (de exemplu, modelul de reevaluare din Secțiunea 16). Orice reluare a unei pierderi din depreciere a unui activ reevaluat va fi tratată ca o creștere din reevaluare, conform modelului de reevaluare.

26.19 După ce este recunoscută o reluare a unei pierderi din depreciere, cheltuiala cu deprecierea (amortizarea) pentru un activ va fi ajustată în perioadele viitoare pentru a alocă valoarea contabilă revizuită a activului, minus valoarea sa reziduală (dacă există), pe o bază sistematică, pe durata sa de viață utilă rămasă.

Cerințe speciale pentru deprecierea fondului comercial

- 26.20 Fondul comercial, în sine, nu poate fi vândut. Nici nu generează fluxuri de trezorerie către o entitate care să fie independente de fluxurile de trezorerie ale altor active. În consecință, nici valoarea justă, nici valoarea utilă a fondului comercial nu pot fi evaluate direct. Prin urmare, valoarea justă a fondului comercial trebuie să fie derivată din evaluarea valorii juste a celui mai mare grup de active din care face parte fondul comercial.
- 26.21 Principiile din paragrafele 27.5 la 27.14 privind recunoașterea și evaluarea deprecierei pentru active se aplică fondului comercial. Prin urmare, la fiecare dată de raportare, entitatea trebuie să evalueze dacă există sau nu vreun indicator al deprecierei fondului comercial. Pe lângă analiza indicatorilor deprecierei din paragraful 26.6, entitatea trebuie să ia în considerare și dacă:
- (a) de la data achiziției, entitatea dobândită care deține fondul comercial, a avut sau nu o performanță mai mică decât s-a preconizat;
 - (b) entitatea dobândită care deține fondul comercial este sau nu restructurată, deținută în vederea vânzării sau abandonată; sau
 - (c) au fost sau nu recunoscute pierderi din depreciere semnificative, pentru alte active ale entității dobândite care deține fondul comercial.
- 26.22 Dacă există un indicator al deprecierei fondului comercial, entitatea va urma o procedură în doi pași pentru a stabili dacă să recunoască o pierdere din depreciere:

Pasul 1

- a. alocă fondul comercial **componentei entității** care beneficiază de fondul comercial (în general, cel mai scăzut nivel din cadrul entității pentru care fondul comercial este monitorizat în scopurile gestiunii interne);
- b. evaluează valoarea justă a fiecărei componente în ansamblu, inclusiv fondul comercial;
- c. compară valoarea justă a componentei cu valoarea contabilă a componentei;
- d. dacă valoarea justă a componentei este egală cu sau depășește valoarea sa contabilă, nici componenta și nici fondul comercială nu sunt depreciate; dacă valoarea justă a componentei este mai mică decât valoarea sa contabilă, diferența este o pierdere din depreciere care va fi recunoscută conform pasului 2.

Pasul 2

- a. reducerea fondului comercial al componentei cu valoarea pierderii determinate la pasul 1(d) și recunoașterea unei pierderi din depreciere în contul de profit sau pierdere;
- b. dacă valoarea pierderii determinate la pasul 1(d) depășește valoarea contabilă a fondului comercial al componentei, surplusul va fi recunoscut ca pierdere din depreciere în contul de profit sau pierdere. Surplusul va fi alocat activelor și datoriilor nemonetare identificabile, inclusiv datoriilor contingente, ale componentei pe baza valorilor juste relative ale acestora.

- 26.23 Dacă există un interes minoritar în componenta căreia i-a fost alocat fondul comercial, valoarea contabilă a componentei cuprinde:

- a. atât interesul societății mamă cât și interesul minoritar în activele nete ale componentei; și
- b. interesul societății mamă în fondul comercial.

Totuși, partea valorii juste a componentei determinate conform pasului 1(b) este atribuită interesului minoritar în fondul comercial. Ca urmare, orice pierdere din depreciere aferentă fondului comercial (pasul 2 (a)) este împărțită între cea atribuită societății mamă și cea atribuită interesului minoritar, doar ultima fiind recunoscută ca pierdere din depreciere a fondului comercial.

26.24 O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu va fi reluată într-o perioadă ulterioară.

Prezentarea informațiilor

26.25 O entitate va prezenta următoarele informații cu privire la fiecare clasă de active:

- (a) Valoarea pierderilor din depreciere recunoscută în profit sau pierdere pe parcursul perioadei și elementul / elementele linie din contul de profit și pierdere în care sunt incluse aceste pierderi din depreciere.
- (b) Valoarea reluărilor pierderilor din depreciere recunoscute în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadei și elementul / elementele linie din contul de profit și pierdere în care sunt reluate acele pierderi din depreciere.
- (c) Valoarea pierderilor din depreciere pentru activele reevaluate, recunoscută direct în capitalul propriu pe parcursul perioadei.
- (d) Valoarea reluărilor pierderilor din depreciere pentru activele reevaluate, recunoscută direct în capitalul propriu pe parcursul perioadei.

26.26 O entitate va prezenta informații cu privire la următoarele aspecte legate de pierderile din depreciere agregate și reluările agregate ale pierderilor din depreciere recunoscute pe parcursul perioadei, pentru care nu sunt prezentate informații separate:

- (a) principalele clase de active afectate de pierderile din depreciere și principalele clase de active afectate de reluările pierderilor din depreciere;
- (b) principalele evenimente și circumstanțe care au condus la recunoașterea acestor pierderi din depreciere și a reluărilor pierderilor din depreciere.

SECȚIUNEA 27

Beneficiile angajaților

27.1 **Beneficiile angajaților** reprezintă toate formele de contraprestații acordate de către entitate pentru serviciile prestate de către angajați, inclusiv directori și personal din conducere. Această secțiune se aplică pentru patru tipuri de beneficii ale angajaților:

- a. beneficiile pe termen scurt, care reprezintă beneficiile angajaților (altele decât cele privind beneficiile pentru terminarea contractului de muncă)
- b. **beneficii post-angajare**, care reprezintă beneficiile angajaților (altele decât **beneficiile pentru terminarea contractului de muncă**) care se plătesc după terminarea angajării;
- c. alte beneficii pe termen lung ale angajaților, care reprezintă beneficiile angajaților (altele decât beneficiile pe termen lung și beneficiile pentru terminarea contractului de muncă) care nu sunt datorate în termen de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații au prestat serviciile aferente; și
- d. beneficiile pentru terminarea contractului, care reprezintă beneficiile de plată ca rezultat al:
 - i. deciziei entității de a termina contractul de muncă al angajatului înainte de data normală de pensionare; sau
 - ii. deciziei angajatului de a accepta voluntar disponibilizarea în schimbul acelor beneficii.

27.2 Beneficiile angajaților includ de asemenea **plata pe bază de acțiuni** fie sub forma de instrumente de capitaluri proprii (cum ar fi acțiunile sau opțiunile pe acțiuni), fie sub forma de numerar sau alte active la valoarea care este bazată pe prețul acțiunilor entității sau a altor instrumente de capitaluri proprii ale entității, dacă sunt îndeplinite condițiile, dacă acestea există, pentru intrarea în drepturi.

Principiul general de recunoaștere pentru toate beneficiile angajaților

27.3 O entitate va recunoaște costul tuturor beneficiilor angajaților la care au dreptul angajații ca rezultat al serviciilor prestate către entitate în decursul perioadei:

- a. drept datoric, după deducerea valorilor care au fost plătite fie direct angajaților, fie drept contribuție la un fond de beneficii al angajaților. Dacă contribuția plătită depășește obligația care rezultă din servicii înainte de **data raportării**, o entitate va recunoaște surplusul ca un activ în măsura în care plata în avans va conduce la reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar.
- b. drept cheltuială, cu excepția cazului în care costul:
 - i. este inclus în costul producerii stocurilor conform Secțiunii 12 *Stocuri*; sau

- ii. este inclus în costul imobilizărilor corporale conform Secțiunii 16
Imobilizări corporale.

Beneficiile angajaților pe termen scurt

Exemple

27.4 Beneficiile angajaților pe termen scurt includ elementele cum ar fi:

- a. remunerații, salarii și contribuții pentru asigurările sociale;
- b. absențe compensate pe termen scurt (cum ar fi concediu anual plătit și concediu de boală) atunci când absențele se așteaptă să survină în decurs de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații au prestat serviciile aferente;
- c. participarea la profit și prime plătite în decurs de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei în care angajații au prestat serviciile aferente; și
- d. beneficii nemonetare (cum ar fi asistența medicală, locuință, mașină și bunuri sau servicii gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali.

Evaluarea beneficiilor pe termen scurt în general

27.5 Atunci când un angajat a prestat un serviciu către entitate în decursul **perioadei de raportare**, entitatea va evalua valorile recunoscute conform paragrafului 27.3 la valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajaților așteptate a fi plătite în schimbul acelui serviciu.

Recunoaștere și evaluare – absențele compensate pe termen scurt

27.6 Unele absențe compensate pe termen scurt se cumulează. Exemplele includ concediul anual și concediul de boală care pot fi reportate și utilizate în perioadele viitoare dacă angajatul nu îl utilizează integral în perioada curentă. O entitate va recunoaște costurile așteptate ale **absențelor compensate cumulate** atunci când angajații prestează servicii care dau dreptul acestora la absențe viitoare compensate. Entitatea va evalua costurile anticipate ale absențelor cumulate compensate la valoarea suplimentară pe care entitatea se așteaptă să o plătească ca rezultat al drepturilor neutilizate care s-au acumulat la sfârșitul perioadei de raportare. Entitatea va prezenta absențele compensate cumulate neobișnuite care se așteaptă a fi utilizate ca **datorie curentă** la data raportării.

27.7 O entitate va recunoaște costul altor absențe compensate (necumulate) la apariția acestora. Entitatea va evalua costul absențelor compensate necumulate la valoarea neactualizată a salariilor și remunerațiilor plătite sau de plată pentru perioada absenței.

Recunoașterea - planurile privind primele și participarea la profit

27.8 O entitate va recunoaște costul anticipat de plăți privind primele și participarea la profit doar atunci când:

- (a) entitatea are o **obligatie** curentă juridică sau **implicită** de a efectua astfel de plăți ca rezulta al evenimentelor trecute (aceasta înseamnă că entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze plățile); și

(b) obligația poate fi estimată în mod credibil.

Beneficii post-angajare: diferențe între planurile de contribuții determinate și planurile de beneficii determinate

27.9 Beneficiile post-angajare includ de exemplu:

- a. beneficiile privind pensionarea, cum ar fi pensiile, și
- b. alte beneficii post-angajare, cum ar fi asigurarea de viață post –angajare și asistența medicală post –angajare.

Acordurile prin care o entitate oferă beneficii post-angajare reprezintă planuri de beneficii angajare. O entitate va aplica această secțiune tuturor acordurilor indiferent dacă acestea implică înființarea unei entități separate pentru a primi contribuții și plăți beneficii. În unele cazuri, aceste acorduri sunt impuse de mai degrabă de lege decât de acțiunile entității.

27.10 Planurile de beneficii post-angajare sunt clasificate fie ca **planuri de contribuții determinate**, fie ca **planuri de beneficii determinate**, în funcție de fondul economic al planului ca rezultat al principalelor condiții și termeni.

(a) planurile de contribuții determinate reprezintă planuri de beneficii post-angajare conform cărora entitatea plătește contribuții fixe unei entități separate (un fond) și nu are o obligație juridică sau implicită de a plăti și alte contribuții sau de a face plăți privind beneficiile directe către angajați dacă fondul nu are suficiente disponibilități pentru a plăti beneficiile angajaților corespunzătoare serviciilor angajaților din perioada curentă și anterioară. Astfel, valoarea beneficiilor post-angajare privită de angajați este determinată de valoarea contribuțiilor plătite de o entitate (și poate de asemenea de către angajator) unui plan de beneficii post-angajare sau unui asigurător, împreună cu rentabilitatea investiției care rezultă din contribuții.

(b) planurile de beneficii determinate reprezintă alte planuri de beneficii decât cele de contribuții determinate. Conform planurilor de beneficii determinate, obligația entității este de a oferi beneficiile convenite actualilor și foștilor angajați, iar riscul actuarial (că beneficiile vor costa mai mult decât prevăzut) precum și riscul investițional vor reveni, în esență, entității. Dacă experiența actuarială sau de investiții este mai slabă decât cea preconizată, obligația entității poate crește.

Planuri (de beneficii) cu mai mulți angajatori și planuri de stat

27.11 Planurile (de beneficii) cu mai mulți angajatori și planurile de stat sunt clasificate ca planuri de contribuții determinate sau ca planuri de beneficii determinate în baza termenilor planului, inclusiv ai oricărei obligații implicite care depășește termenii oficiali. Totuși, dacă nu sunt disponibile informații suficiente pentru a utiliza contabilitatea de beneficii determinate pentru un plan (de beneficii) cu mai mulți angajatori care este un plan de beneficii determinate, o entitate:

- (a) va contabiliza planul în conformitate cu paragraful 27.13 ca și cum ar fi fost un plan de contribuții determinate; și
- (b) va prezenta faptul că acesta este un plan de beneficii determinate și motivul pentru care este contabilizat ca un plan de contribuții determinate împreună cu orice informații disponibile cu privire la surplusul sau deficitul planului precum și implicațiile pentru entitate, dacă există.

Beneficii asigurate

27.12 O entitate poate plăti prime de asigurare pentru a finanța unui plan de beneficii post angajare. Entitatea poate trata un astfel de plan drept plan de contribuții determinate cu excepția cazului în care entitatea are o obligație juridică sau implicită fie:

- (a) să plătească beneficiile angajaților direct atunci când devin scadente; fie
- (b) să plătească sume ulterioare dacă asigurătorul nu plătește toate beneficiile viitoare ale angajaților aferente serviciilor angajaților pentru perioada curentă și anterioară;

O obligație implicită poate rezulta direct din plan, printr-un mecanism de stabilirea a unor prime viitoare sau prin o relație privind părțile afiliate cu asigurătorul. Dacă entitatea păstrează o obligație juridică sau implicită, entitatea va trata planul drept un plan de beneficii determinate.

Beneficii post-angajare: planurile de contribuții determinate

Recunoaștere și evaluare

27.13 Entitatea va recunoaște contribuția de plată pentru perioadă:

- (a) ca datorie, după deducerea oricărei valori deja plătite. Dacă plățile privind contribuția depășesc contribuția datorată pentru servicii înainte de data raportării, entitatea va recunoaște surplusul drept activ.
- (b) ca o cheltuială, cu excepția cazului în care costul:
 - i. este inclus în costul producerii stocurilor conform Secțiunii 12 *Stocuri*; sau
 - ii. este inclus în costul imobilizărilor corporale conform Secțiunii 16 *Imobilizări corporale*.

Beneficii post-angajare: planuri de beneficii determinate

Recunoaștere

27.14 La aplicarea principiului general al recunoașterii din paragraful 27.3 planurilor de beneficii determinate, o entitate:

- (a) va recunoaște o datorie pentru obligațiile corespunzătoare planurilor de beneficii determinate minus activele planului – „datoria sa privind beneficiul determinat „ (a se vedea paragrafele 27.15- 27.20); și
- (b) va recunoaște modificarea netă a acelei datorii în decursul perioadei drept costul planurilor sale de beneficii determinate în decursul perioadei (a se vedea paragrafele 27.21 -27.25)

Evaluarea datoriei privind beneficiul determinat

27.15 O entitate va evalua o **datorie privind beneficiile determinate** pentru obligațiile sale conform planurilor de beneficii determinate la valoarea diferenței nete dintre:

- (a) (**obligația privind beneficiile determinate**) la data raportării (paragraful oferă îndrumări cu privire la actualizare), minus
- (b) valoarea justă la data raportării a **activelor planului** (dacă există) din care obligațiile trebuie decontate direct. Paragrafele 11.14 – 11.17 stabilesc cerințele pentru determinarea valorilor juste a acelor active ale planului care sunt **active financiare**.

27.16 Valoarea actualizată a obligațiilor entității conform planurilor de beneficii determinate la data raportării va reflecta valoarea estimată a beneficiilor pe care angajații le-au câștigat în schimbul serviciilor lor în perioada curentă și anterioară, inclusiv beneficiile care nu au fost încă **exercitate** (a se vedea paragraful 27.33), inclusiv efectele formulei beneficiilor care conferă angajaților mai multe beneficii pentru anii de serviciu mai recent. Aceasta solicită entității să determine ce beneficii se atribuie perioadei curente și anterioare pe baza formulei planului privind beneficiile și să facă estimări (ipoteze actuariale) cu privire la variabilele demografice (cum ar fi ritmul de înlocuire și mortalitatea angajaților) precum și variabile financiare (cum ar fi creșteri viitoare ale costurilor medicale și salariale) care influențează contul beneficiului. Ipotezele actuariale vor fi nepărtinitoare (nici imprudente, nici excesiv de conservatoare), compatibile reciproc și selectate pentru a conduce la cea mai bună estimare a viitoarelor fluxuri de trezorerie care vor fi generate în cadrul planului.

Actualizare

27.17 O entitate va evalua obligația privind beneficiile determinate pe baza valorii actualizate. Entitatea va determina rata utilizată pentru a actualiza plățile viitoare prin raportare la randamentele pe piață la data raportării privind obligațiunile corporative de valoare. În țările în care nu există o piață matură privind aceste obligațiuni, entitatea va utiliza randamentele pieței (la data raportării) privind obligațiunile guvernamentale. Moneda și termenul obligațiunilor corporative sau obligațiunilor guvernamentale vor fi consecvente cu moneda și perioada estimată a plăților viitoare.

Metoda evaluării actuariale

27.18 O entitate va utiliza **metoda unităților de credit proiectate** pentru a stabili obligațiile sale privind beneficiul determinat precum și costul serviciului curent aferent și, atunci când e cazul, costul serviciului trecut.

Introduceri, modificări, reduceri și decontări privind planul

- 27.19 Dacă un plan de beneficii determinate a fost introdus sau modificat în perioada curentă, entitatea va mări sau va micșora datoria sa privind beneficiul determinat pentru a reflecta modificarea și va recunoaște o creștere (descreștere) drept cheltuială (venit) la evaluarea profitului sau pierderii. În mod contrar, dacă un plan a fost redus (adică beneficiile sau grupul aferent de angajați se reduc) sau decontat (obligația angajatorului este decontată integral), obligația privind beneficiul determinat va fi micșorată sau eliminată iar entitatea va recunoaște câștigul sau pierderea rezultată în profit sau pierdere.

Activul planului de beneficii determinate

- 27.20 Dacă datoria privind beneficiul determinat la data raportării este mai mică decât valoarea justă a activelor planului la acea dată, atunci planul are un surplus. O entitate va recunoaște un surplus al planului drept un activ al planului de beneficii determinate doar în măsura în care poate recupera surplusul fie prin contribuții reduse în viitor sau prin rambursări ale planului.

Costul unui plan de beneficii determinate

- 27.21 O entitate va recunoaște o modificare netă a datoriei privind beneficiul determinat în decursul perioadei, alta decât o modificare atribuită beneficiilor plătite angajaților în decursul perioadei sau datorate contribuțiilor din partea angajatorului, drept cost al planurilor de beneficii determinate în decursul perioadei. Acest cost este recunoscut în contul de profit și pierdere, cu excepția cazului în care:

(a) este inclus în costul producerii stocurilor conform Secțiunii 12; sau

(b) este inclus în costul imobilizărilor necorporale conform Secțiunii 16.

- 27.22 Modificarea netă a datoriei privind beneficiul determinat care este recunoscută drept cost al planului de beneficii determinate include:

(a) modificarea datoriei privind beneficiul determinat care rezultă din serviciul prestat de angajați în perioada de raportare;

(b) dobânda obligației privind beneficiul determinat în decursul perioadei de raportare;

(c) rentabilitatea activelor planului precum și modificarea netă a valorii juste a drepturilor recunoscute de rambursare (a se vedea paragraful 27.26) în decursul perioadei de raportare;

(d) câștigurile și pierderile actuariale din perioada de raportare;

(e) creșterile și reducerile datoriei privind beneficiul determinat care rezultă din introducerea unui nou plan sau din modificarea unui plan existent în perioada de raportare (a se vedea paragraful 27.19); și

(f) reducerile datoriei privind beneficiul determinat care rezultă din reduceri sau decontări ale planului existent în perioada de raportare (a se vedea paragraful 27.19).

- 27.23 Serviciile prestate de angajați generează o obligație în cadrul unui plan de beneficii determinate chiar dacă beneficiile sunt condiționate de angajări viitoare (cu alte cuvinte nu au fost încă exercitate). Serviciile prestate de angajați înainte de data satisfacerii condițiilor de exercitare a drepturilor generează o obligație implicită deoarece, la fiecare dată succesivă de raportare, valoarea serviciilor viitoare pe care un angajat va trebui să le presteze înainte de a avea dreptul la un beneficiu se reduce. La evaluarea obligației sale privind beneficiul determinat, o entitate va evalua probabilitatea ca unii dintre angajați să nu satisfacă cerințele de exercitare a drepturilor. În mod similar, cu toate că unele beneficii post-angajare, de exemplu, beneficiile medicale post-angajare, sunt datorate doar dacă survine un eveniment specific prin care o persoană nu mai este angajată, se creează o obligație atunci când angajatul care prestează serviciul ca dă dreptul la un beneficiu dacă survine evenimentul specific. Probabilitatea ca evenimentul specific să survină afectează evaluarea obligației, dar nu stabilește dacă există sau nu obligația.
- 27.24 Dacă beneficiile determinate se bazează pe salarii viitoare, o entitate va evalua obligația sa privind beneficiul determinat pe o bază care reflectă creșterile salariale viitoare estimate.
- 27.25 Dacă beneficiile determinate se reduc pentru valori care vor fi plătite angajaților în cadrul unui plan sponsorizat de guvern, o entitate va evalua obligația sa privind beneficiul determinat pe o bază care reflectă beneficiile de plată în cadrul planurilor guvernamentale doar dacă:
- (a) acele planuri au fost adoptate înainte de data raportării; sau
 - (b) evenimente trecute sau alte probe credibile, indică faptul că acele beneficii de stat se vor modifica într-un mod previzibil, de exemplu, conform modificărilor viitoare ale nivelurilor generale ale prețurilor sau ale nivelurilor generale ale salariilor.

Rambursări

- 27.26 Dacă o entitate este sigură că o altă parte va rambursa o parte sau toate cheltuielile solicitate pentru a deconta o obligație privind beneficiul determinat, entitatea va recunoaște dreptul său la rambursare drept activ separat. Entitatea va evalua activul la valoarea justă. În contul de profit și pierdere cheltuiala aferentă planului de beneficii determinate poate fi prezentat minus valoarea recunoscută pentru rambursare.

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților

- 27.27 Alte beneficii pe termen lung ale angajaților includ de exemplu:

- (a) absențe compensate pe termen lung, cum sunt plecările îndelungate din serviciu sau concediile de studii;
- (b) jubilee sau alte beneficii pe termen lung;
- (c) beneficii pentru indisponibilitate pe termen lung
- (d) participarea la profit sau prime plătibile pe o durată de douăsprezece luni sau mai mult după terminarea perioadei în care angajații prestează serviciul în cauză;

(e) compensații amânate plătite pe o durată de douăsprezece luni sau mai mult după terminarea perioadei în care sunt câștigate.

27.28 O entitate va recunoaște o datorie pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaților va fi totalul net al următoarelor valori:

(a) valoarea actualizată a obligației privind beneficiile determinate la data raportării minus

(b) valoarea justă la data raportării a activelor planului (dacă există), în afara căruia obligațiile sunt de achitat în mod direct.

O entitate va recunoaște modificarea datoriei conform paragrafului 27.21.

Beneficii privind terminarea contractului de muncă

27.29 O entitate poate fi determinată, prin legislație, prin contract sau prin alte acorduri cu angajații sau cu reprezentanții acestora sau printr-o obligație implicită, pe baza practicilor din activitate, a obiceiurilor sau a dorinței de a acționa în mod echitabil, să efectueze plăți (sau să ofere alte beneficii) angajaților care își termină contractele de muncă. Astfel de plăți se numesc beneficii privind terminarea contractului de muncă.

Recunoaștere

27.30 Deoarece beneficiile privind terminarea contractului nu oferă entității beneficii economice viitoare, o entitate va le va recunoaște imediat drept cheltuială în contul de profit și pierdere.

27.31 Atunci când o entitate recunoaștere beneficiile privind terminarea contractului, entitatea poate contabiliza de asemenea o reducere a beneficiilor de pensionare sau alte beneficii ale angajaților.

27.32 O entitate va recunoaște beneficiile privind terminarea contractului drept datorie și drept cheltuială doar atunci când entitatea se angajează într-un mod care poate fi demonstrat fie:

(a) să termine contractul de angajare al unui angajat sau al unui grup de angajați înainte de data normală de pensionare a acestora; fie

(b) să ofere beneficii privind terminarea contractului ca rezultat al unei oferte făcute să încurajeze plecarea voluntară în șomaj.

27.33 O entitate este în mod demonstrabil angajată într-o terminare a contractului de muncă doar atunci când entitatea are un plan oficial detaliat privind terminarea și nu are nici o posibilitate realistă de a se retrage din acel plan.

Evaluare

27.34 O entitate va evalua beneficiile privind terminarea contractului la cea mai bună estimare a cheltuielilor care ar fi necesare să deconteze o obligație la data raportării. În cazul unei oferte făcute pentru a încuraja plecarea voluntară în șomaj, evaluarea beneficiilor privind terminarea contractului se va baza pe numărul angajaților care se preconizează că vor accepta oferta.

27.35 Atunci când beneficiile privind terminarea contractului sunt datorate mai multe de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare, acestea vor fi evaluate la valoarea actualizată a acestora.

Prezentarea informațiilor

Prezentarea informațiilor cu privire la beneficiile angajaților pe termen scurt

27.36 Această secțiune nu solicită prezentări specifice cu privire la beneficiile angajaților pe termen scurt.

Prezentarea informațiilor privind planurile de contribuții determinate

27.37 O entitate va prezenta costul total al planurilor de contribuții determinate aferente perioadei și valorile acestora (a) recunoscute în contul de profit și pierdere drept cheltuială și (b) incluse în costul unui activ.

Prezentările de informații cu privire la planurile de contribuții determinate

27.38 O entitate va prezenta următoarele informații cu privire la planurile de beneficii determinate:

- (a) o descriere generală a tipului planului, inclusiv a politicii de finanțare;
- (b) politica de contabilizare a entității pentru recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale recunoscute în decursul perioadei;
- (c) o reconciliere a soldurilor de deschidere și închidere a datoriei privind beneficiul determinat prezentând separat beneficiile plătite și toate celelalte modificări;
- (d) o analiză a datoriei privind beneficiul determinat pe valori care rezultă din planurile care sunt în întregime nefinanțate și pe valori care sunt finanțate parțial sau integral;
- (e) o reconciliere a soldurilor de deschidere și închidere a valorii juste a activelor planului și a soldurilor de deschidere și închidere ale oricăror drepturi de rambursare recunoscute drept activ, prezentând separat, dacă este cazul:
 - (i) contribuțiile angajatorului;
 - (ii) contribuțiile participanților la plan;
 - (iii) beneficiile plătite; și
 - (iv) alte modificări ale activelor planului.
- (f) costul total aferent planurilor de beneficii determinate recunoscute în contul de profit sau pierdere drept cheltuială aferentă perioadei precum și elementul (elementele) rând în care sunt acestea incluse;
- (g) costul total aferent planurilor de beneficii determinate în decursul perioadei care fie:
 - (i) a fost inclus în costul producerii stocurilor conform Secțiunii 12; fie
 - (ii) a fost inclus în costul imobilizărilor corporale conform Secțiunii 16;
- (h) pentru fiecare categorie majoră de active ale planului, care va include dar nu se va limita la instrumentele de capitaluri proprii, instrumentele de datorie, proprietăți și alte active, procentajul sau valoarea pe care o constituie fiecare categorie majoră în valoarea justă a totalului activelor planului;
- (i) valorile incluse în valoarea justă a activelor planului pentru:
 - (i) fiecare categorie a **instrumentelor financiare** proprii entității; și

- (ii) orice proprietate sau orice alte active ale entității;
- (j) rentabilitatea activelor planului; și
- (k) ipotezele actuariale principale utilizate, inclusiv, atunci când este cazul:
 - (i) ratele de actualizare;
 - (ii) ratele preconizate ale rentabilității ale oricăror active ale planului pentru perioadele prezentate în situațiile financiare;
 - (iii) ratele preconizate ale măririlor de salarii; și
 - (iv) ratele tendințelor privind costurile medicale.

Prezentarea informațiilor privind alte beneficii pe termen lung

- 27.39 Pentru fiecare categorie a altor beneficii pe termen lung pe care o entitate le oferă angajaților săi, entitatea va prezenta natura beneficiilor, valoarea obligațiilor sale, situația finanțării la data raportării, precum și valoarea oricăror câștiguri și pierderi actuariale din perioada curentă precum și **politica sa contabilă** privind aceste câștiguri și pierderi.

Prezentarea informațiilor privind beneficiile pentru încheierea contractului de muncă

- 27.40 Pentru fiecare categorie de beneficii pentru încheierea contractului de muncă pe care o entitate le oferă angajaților săi, entitatea va prezenta natura beneficiului, politicile sale contabile, și valoarea obligației sale și stadiul finanțării la data raportării.
- 27.41 Când există incertitudini privind numărul de angajați care vor accepta o ofertă de beneficii pentru încheierea contractului de muncă, atunci există o datorie contingentă. Secțiunea 20 *Provizioane și contingente* obligă o entitate să prezinte informațiile privind datoria sa contingentă cu excepția cazului în care posibilitatea unei ieșiri pentru decontare este redusă.

SECȚIUNEA 28

Impozitul pe profit

- 28.1 În contextul acestui [proiect] standard, **impozitul pe profit** include toate impozitele locale și din străinătate care se bazează pe **profiturile impozabile**. Impozitul pe profit include, de asemenea, taxe cum ar fi reținerile fiscale care sunt plătite de către **o filială, entitate asociată sau asociere în participație** pentru beneficiile distribuite entității raportoare.
- 28.2 Această secțiune obligă o entitate să recunoască consecințele privind impozitul curent și viitor al tranzacțiilor și al altor evenimente care au fost recunoscute în situațiile financiare. Datoriile și activele cu impozitul curent sunt recunoscute ca **impozit curent** de plătit sau de recuperat. **Datoriile și activele cu impozitul amânat** sunt recunoscute pentru consecințele fiscale ale recuperării sau decontării viitoare a activelor și datoriilor entității la **valorile lor contabile** curente, cu excepții limitate, și pentru pierderile fiscale și creditele fiscale neutilizate.

Baza de impozitare

- 28.3 **Baza de impozitare** este evaluarea conform legislației aplicabile existente a unui activ, datorii sau instrument de capitaluri proprii. Acel activ, datorie sau instrument de capitaluri proprii poate fi recunoscut atât în scop fiscal precum și în scopul raportării financiare, în scop fiscal dar nu și de raportare financiară, sau în scopul raportării financiare și nu în scop fiscal. Cu alte cuvinte, baza de impozitare a unui activ sau datorii reprezintă valoarea care ar fi recunoscută dacă un bilanț ar fi fost creat folosind legea fiscală ca bază pentru contabilizare.
- 28.4 Următorul exemplu ilustrează conceptul de bază de impozitare:
- (a) Un utilaj costă 100. În scopuri fiscale, a fost deja dedusă o amortizare de 30 în perioada curentă și în perioadele anterioare iar costul rămas va fi deductibil în perioadele viitoare, fie ca amortizare fie sub forma deducerii la cedare. Venitul generat de utilizarea utilajului este impozabil, orice câștig din cedarea utilajului va fi impozabil și orice pierdere din cedare va fi deductibilă în scopuri fiscale. Baza de impozitare a utilajului este de 70.
 - (b) Dobânda de primit are o valoare contabilă de 100. venitul aferent din dobândă va fi impozitat conform contabilității de casă. Baza de impozitare a dobânzii de primit este nulă.
 - (c) un împrumut are o valoare contabilă de 100. Răscumpărarea împrumutului nu va avea consecințe fiscale. Baza de impozitare a împrumutului este de 100.

Diferențe temporare

28.5 Diferențele temporare sunt diferențele dintre baza de impozitare a unui activ sau a unei datorii și valoarea contabilă din situațiile financiare care vor duce la o valoare impozabilă sau deductibilă atunci când valoarea contabilă a activului sau datoriei este recuperată sau decontată. Diferențele temporare pot fi impozabile sau deductibile:

- (a) **diferențele temporare impozabile** sunt diferențele temporare care vor duce la valori impozabile la determinarea profitului (sau pierderii) impozabile pentru perioadele viitoare atunci când valoarea contabilă a activului sau datoriei este recuperată sau decontată;
- (b) **diferențele temporare deductibile** sunt diferențele temporare care vor duce la valori care sunt deductibile la determinarea profitului (sau pierderii) impozabile pentru perioadele viitoare atunci când valoarea contabilă a activului sau datoriei este recuperată sau decontată.

Diferențe temporare care sunt diferențe determinate de momentul recunoașterii

28.6 Unele diferențe temporare apar atunci când venitul sau cheltuiala este inclus în profitul sau pierderea contabilă într-o perioadă, dar este inclus în profitul impozabil dintr-o perioadă diferită. Astfel de diferențe temporare sunt adesea descrise ca fiind **diferențe determinate de momentul recunoașterii**.

Diferențe determinate de momentul recunoașterii - exemple

28.7 O diferență determinată de momentul recunoașterii rezultă într-o creanță privind impozitul amânat dacă:

- (a) o cheltuială este deductibilă în scopuri fiscale mai târziu decât în scopuri de raportare financiară, ca și cheltuială. De exemplu, în unele jurisdicții:
 - (i) cheltuiala cu pensiile sau alte costuri cu beneficiile angajaților sunt angajate, în scopuri contabile, pe perioada serviciului angajatului, dar este deductibilă, în scopuri fiscale doar pentru perioade viitoare, atunci când este primită plata sau contribuția;
 - (ii) o cheltuială cu garanțiile este recunoscută când are loc vânzarea, dar este deductibilă fiscal doar atunci când se primește plata;
 - (iii) o pierdere fiscală nu poate fi compensată cu profiturile impozabile ale perioadei anterioare sau curente, dar poate fi reportată din nou pentru a reduce profiturile impozabile viitoare;
 - (iv) cheltuiala pentru creanțele irecuperabile este recunoscută când contul creditorilor clienți este estimat a fi irecuperabil, dar este deductibilă fiscal doar atunci când un client intră în procedura oficială de faliment. .
- (b) venitul este impozabil mai devreme decât atunci când este recunoscut în scopuri de raportare financiară. De exemplu, în unele jurisdicții:
 - (i) plățile în avans primite de la clienți sunt impozitate pe o bază de numerar, dar nu se califică totuși pentru recunoașterea ca venituri;
 - (ii) profiturile intra-grup din stocuri, nerealizate la nivelul grupului, sunt reluate la consolidare;
 - (iii) un câștig este recunoscut în scopuri fiscale la vânzarea unui **activ financiar** înregistrat la costul amortizat, dar tranzacția nu se califică pentru recunoașterea ca vânzare în scopuri de raportare financiară.

28.8 O diferență determinată de momentul recunoașterii rezultă într-o datorie privind impozitul amânat dacă:

- (a) venitul este impozabil mai târziu decât este recunoscut în scopuri de raportare financiară. De exemplu, în unele jurisdicții:
 - (i) o creștere a valorii juste a unui activ este recunoscută în profit sau pierdere, dar această creștere devine impozabilă doar atunci când activul este vândut;
 - (ii) în scopuri contabile, venitul este recunoscut în raport cu stadiul de finalizare a unui contract sau tranzacție (uneori denumită și metoda nivelului de finalizare), dar veniturile sunt recunoscute, în scopuri fiscale, doar atunci când este încheiat contractul care generează profit; și
 - (iii) câștigurile ne-remise ale întreprinderilor afiliate sau asociate și ale asocierilor în participație sunt recunoscute în rezultatul grupului, dar vor face obiectul unei impozitări suplimentare doar dacă și când sunt remise întreprinderii – mamă.
- (b) o cheltuială este deductibilă, în scopuri fiscale mai devreme decât este recunoscută în scopuri de raportare financiară. De exemplu, în unele jurisdicții:

- (i) un activ este depreciat mai repede în scopuri fiscale decât în scopuri de raportare financiară;
- (ii) costurile îndatorării sau costurile de dezvoltare sunt recunoscute ca parte a costurilor activelor, dar sunt deductibile fiscal atunci când sunt angajate.

Alte diferențe temporare care nu sunt diferențele determinate de momentul recunoașterii

28.9 Unele diferențele temporare nu sunt diferențe determinate de momentul recunoașterii. Astfel de diferențe apar:

- (a) atunci când câștigurile sau pierderile sunt recunoscute în afara profitului sau pierderii într-o perioadă, dar sunt recunoscute în profitul impozabil în altă perioadă.
- (b) la recunoașterea inițială a activelor și datoriilor, fie într-o **combinare de întreprinderi**, fie în afara ei.
- (c) Din cauza modificărilor bazei de impozitare a unui activ sau datorie care nu afectează profitul impozabil al perioadei.

Fondul comercial

28.10 Dacă valoarea contabilă a fondului comercial care este generat într-o combinație de întreprinderi diferă de baza sa de impozitare, apare o diferență temporară. Un activ aferent impozitului amânat care apare la recunoașterea inițială a fondului comercial este recunoscut ca parte a contabilizării unei combinații de întreprinderi. Paragraful 28.18(c) oferă o excepție de la recunoașterea unei datorii aferente impozitului amânat ce apare la recunoașterea inițială a fondului comercial.

Diferențe temporare în situațiile financiare consolidate

28.11 În situațiile financiare consolidate, există două surse de diferențe temporare:

- (a) diferențele dintre valorile contabile ale activelor și datoriilor individuale din situațiile financiare consolidate și bazelor lor impozabile din jurisdicția fiscală a entității individuale din grup. Aceste diferențe temporare sunt uneori denumite „diferențe în interiorul bazei”.
- (b) Diferențele dintre valorile contabile ale investiției entității-mamă sau investitorului în filială, asociat și asociere în participație și baza fiscală a acelei investiții din jurisdicția fiscală a investitorului. Aceste diferențe temporare sunt uneori denumite „diferențe în exteriorul bazei”.

28.12 În acele jurisdicții în care se depune o declarație de impunere și impozitele sunt evaluate pe baza valorilor consolidate, bazele de impozitare sunt determinate în raport cu valorile consolidate. În acele jurisdicții în care impozitele sunt evaluate pentru fiecare entitate individuală din grup, bazele de impozitare sunt determinate în raport cu calculul fiscal al fiecărei entități individuale.

Recunoașterea activelor și datoriilor aferente impozitului curent

28.13 O entitate va recunoaște o datorie privind impozitul amânat pentru impozitul curent restant, din perioadele curente și anterioare. Dacă valoarea plătită deja pentru perioadele curente sau

anterioare depășește valoarea datorată pentru acele perioade, entitatea va recunoaște excesul ca un activ.

28.14 O entitate va recunoaște un activ pentru beneficiul aferent pierderii fiscale care poate fi reluat pentru a recupera impozitul curent al unei perioade

Recunoașterea activelor și datoriilor aferente impozitului amânat

Diferențe temporare impozabile

- (i) 28.15 O entitatea va recunoaște o datorie privind impozitul amânat pentru toate diferențele temporare impozabile, cu excepția cazului menționat la paragraful 28.18.

Diferențe temporare deductibile, pierderi fiscale neutilizate și credite fiscale neutilizate

28.16 În limita paragrafului 28.18(a), o entitate va recunoaște o creanță privind impozitul amânat pentru:

(a) toate diferențele temporare deductibile, cu excepția cazului menționat la paragraful 28.18;

(b) reluarea pierderilor fiscale neutilizate și a creditelor fiscale neutilizate;

(c) diferențele dintre:

(i) valorile pe care le recunoaște inițial o entitate ca și cost sau ca altă valoare contabilă a unui activ sau datorie, sau

(ii) valorile aferente acelui activ sau datorie care sunt preconizate să fie deductibile sau care vor putea fi incluse în venitul impozabil din perioadele viitoare.

Astfel de diferențe pot apărea în combinații de întreprinderi sau la achiziționarea inițială a unui activ sau datorie individuală. De exemplu, o creanță sau o datorie privind impozitul amânat este recunoscut atunci când valoarea alocată unui activ achiziționat într-o combinație de întreprinderi este valoarea sa justă la data achiziției, dar caracterul impozabil viitor este limitat prin lege la baza costului inițial achiziționat al entității.

Recunoașterea inițială a activelor și datoriilor

28.17 O entitate va aplica principiile din paragrafele 28.15 și 28.16 la momentul când un activ sau o datorie este recunoscut inițial, fie că este achiziționat într-o combinație de întreprinderi, fie în alt mod. Valoarea contabilă a activului sau datoriei la recunoașterea inițială afectează valoarea datoriei privind impozitul amânat sau a activului privind impozitul amânat care este recunoscută. În consecință, valoarea contabilă a acelui activ sau acelei datorii la recunoașterea inițială va fi egală cu valoarea justă pe care o va avea acel activ sau aceea datorie dacă bazele de impozitare și valoarea justă ar fi fost egale. În afara unei combinații de întreprinderi, o entitate va recunoaște, ca o ajutare a soldului privind impozitul amânat, orice diferență dintre (a) suma valorii contabile a activului sau datoriei și a soldului privind impozitul amânat și (b) valoarea plătită sau primită.

Excepții de la principiile generale de recunoaștere a impozitelor amânate

28.18 Următoarele sunt excepții de la principiile generale de recunoaștere a impozitelor amânate din paragrafele 28.15-28.17:

- a. o entitate va recunoaște o creanță privind impozitul amânat doar în măsura în care este **probabil** să apară un profit impozabil suficient pentru a permite recuperarea o creanței privind impozitul amânat;

- b. o entitate nu va recunoaște cheltuiala privind impozitul amânat (venitul privind impozitul amânat) sau o datorie (un activ) aferentă privind impozitul amânat pentru diferențele temporare asociate cu veniturile ne-remise de la filialele din străinătate, de la sucursale și de la entitățile asociate și asocierile în participație, doar dacă nu este probabil ca diferențele temporare să fie reluate în viitorul previzibil.
- c. O entitate nu va recunoaște datorie aferentă privind impozitul amânat pentru diferențele temporare asociate cu recunoașterea inițială a fondului comercial.

Recunoașterea direct în capitalurile proprii

28.19 O entitate va recunoaște modificările într-o datorie sau într-un activ privind impozitul amânat sau curent mai degrabă direct în capitalurile proprii, decât în profit sau pierdere, dacă venitul sau cheltuiala care generează diferența temporară a fost recunoscut direct în capitalurile proprii.

Evaluarea

Evaluarea creanțelor și datoriilor privind impozitul curent

28.20 O entitate va evalua o datorie (o creanță) privind impozitul curent pentru perioadele curente și anterioare, precum și **cheltuiala (venitul) fiscală** aferentă, la valorile pe care preconizează că le va plăti (recupera) utilizând ratele de impozitare și legile care au fost implementate **total** sau parțial până la **data de raportare**.

Evaluarea datoriilor (creanțelor) privind impozitul amânat

28.21 O entitate va evalua o datorie și o creanță privind impozitul amânat, precum și cheltuiala (venitul) fiscală aferentă, la ratele de impozitare care se preconizează să se aplice perioadei în care activul este realizat sau datoria este decontată, pe baza ratelor de impozitare (și a legislației fiscale) care au fost implementate total sau parțial până la data de raportare.

Actualizarea

28.22 Cu toate că creanțele și datoriile privind impozitul amânat generează fluxuri de trezorerie viitoare, o entitate nu le va actualiza pentru a reflecta valoarea timp a banilor.

Ce rată de impozitare să folosim

28.23 Atunci când se aplică rate de impozitare diferite pentru niveluri diferite ale venitului impozabil, o entitate va evalua cheltuiala (venitul) privind impozitul amânat și datoriile (creanțele) privind impozitul amânat aferente folosind ratele adoptate în mare sau medie măsură pe care se așteaptă să le aplice profitului impozabil (pierderii fiscale) ale perioadelor în care se așteaptă ca diferențele temporare să fie reluate.

28.24 Evaluarea cheltuielii (venitului) privind impozitul amânat și a datoriilor (creanțelor) privind impozitul amânat aferente vor reflecta consecințele fiscale care ar urma din maniera în care entitatea așteaptă ca la data raportării să recupereze sau să deconteze valorile contabile ale activelor și datoriilor sale. De exemplu, dacă diferența temporară rezultă dintr-un element de venit ce se așteaptă a fi impozabil ca și câștig de capital într-o perioadă viitoare, cheltuiala privind impozitul amânat este evaluată folosind rata de impozitare pentru câștigul de capital.

28.25 În anumite jurisdicții, impozitele pe profit sunt plătibile la o rată mai mare sau mai mică dacă o parte din sau întregul profit sau rezultat reportat este distribuit ca dividende acționarilor entității. În alte jurisdicții, impozitul pe profit poate fi rambursabil sau plătit dacă o parte din sau întregul profit sau rezultat reportat este plătit ca dividende acționarilor entității. În acele circumstanțe, o entitate va evalua impozitele curente și amânate la rata de impozitare aferentă profitului nedistribuit până ce entitatea recunoaște o datorie de a plăti dividende. Atunci când entitatea recunoaște o datorie de a plăti dividende, ea va recunoaște datoria (creanța) privind impozitul amânat care rezultă, și cheltuiala (venitul) din impozit aferentă.

Analiza creanțelor privind impozitul amânat

28.26 O entitate va analiza valoarea contabilă a unei creanțe privind impozitul amânat la fiecare dată de raportare. O entitate va reduce valoarea contabilă a unei creanțe privind impozitul amânat și va crește cheltuiala privind impozitul în măsură în care este amortizată, adică nu mai este probabil să fie disponibil suficient profit impozabil pentru a permite recuperarea creanței privind impozitul amânat. Entitatea va relua acea reducere în măsura în care ulterior devine probabilă disponibilitatea unui profit impozabil suficient.

Reținerea impozitului pe dividende

28.27 Atunci când o entitate plătește dividende acționarilor săi, poate fi necesar să se plătească o parte din dividende către autoritățile fiscale, în numele acționarilor. O astfel de sumă plătită sau de plătit către autoritățile fiscale este înregistrată în capitalul propriu ca parte din dividende.

Prezentarea informațiilor

28.28 O entitate va prezenta separat informații cu privire la componentele majore ale cheltuielii (venitului) din impozit. Astfel de componente ale cheltuielii (venitului) din impozit pot include:

- (a) cheltuiala (profitul) din impozitul curent;
- (b) orice ajustări recunoscute în perioadă privind impozitul curent al perioadei anterioare;
- (c) valoarea cheltuielii (venitului) privind impozitul amânat aferent apariției și reluării diferențelor determinate de momentul recunoașterii;
- (d) valoarea cheltuielii (venitului) privind impozitul amânat aferent modificărilor ratelor de impozitare sau impunerii unor noi impozite;
- (e) valoarea beneficiului generat de o pierdere fiscală anterior nerecunoscută, din creditul fiscal sau diferența determinată de momentul recunoașterii dintr-o perioadă anterioară care este utilizată pentru a reduce cheltuiala privind impozitul curent;
- (f) cheltuiala (venitul) privind impozitul amânat generată de reducerea valorii contabile sau reluarea unei reduceri a valorii contabile anterioare a unei creanțe privind impozitul amânat (a se vedea paragraful 28.26).

28.29 O entitate va prezenta separat următoarele informații

- (a) impozitul curent sau amânat agregat aferent elementelor care sunt înregistrate sau creditate în capitalul propriu;
- (b) o reconciliere numerică dintre cheltuiala (venitul) privind impozitul așa cum au fost raportate, pe de-o parte și cheltuiala (venitul) privind impozitul care este preconizat prin multiplicarea profitului contabil cu rata / ratele de impozitare aplicabile, cu fiecare diferență semnificativă prezentată separat, pe de altă parte;

- (c) o explicație a modificărilor ratei / ratelor de impozitare aplicabile comparate cu **perioadă de raportare** anterioară;
- (d) valoarea (și data de expirare, dacă există) a diferențelor deductibile determinate de momentul recunoașterii, a pierderilor fiscale neutilizate și a creditelor fiscale neutilizate pentru care nu este recunoscută, în bilanț, nici o creanță privind impozitul; și
- (e) valoarea agregată a diferențelor determinate de momentul recunoașterii, asociate cu investițiile în filiale, agențiile și entitățile asociate, pe de-o parte și interesele în asocierile în participație pentru care nu au fost recunoscute datorii privind impozitul amânat, pe de altă parte (a se vedea paragraful 28.18(b))

SECȚIUNEA 29

Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste

29.1 **Hiperinflația** este indicată de caracteristicile mediului economic dintr-o țară. O economie este hiperinflaționistă dacă rata inflației cumulată pe trei ani se apropie de, sau depășește 100%.

29.2 O entitate a cărei monedă este moneda unei economii hiperinflaționiste va aplica IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste* în întocmirea și prezentarea situațiilor sale financiare, conform acestui [proiect de] Standard.

29.3 Pe scurt, IAS 29 stipulează ca situațiile financiare ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste să fie prezentate în termenii monedei de prezentare, la sfârșitul **perioadei de raportare**. Cifrele aferente perioadei anterioare stipulate în paragraful 3.12 și orice informații aferente perioadelor anterioare vor fi, de asemenea, prezentate în termenii unității de evaluare de la sfârșitul perioadei de raportare. Câștigul sau pierderea aferente poziției monetare nete va fi inclus în profit sau pierdere și prezentat separat.

SECȚIUNEA 30

Conversia valutară

- 30.1 O entitate poate desfășura activități în străinătate în două moduri. Poate desfășura tranzacții în valută sau poate avea o filială în străinătate. În plus, o entitate își poate prezenta situațiile financiare într-o valută. Această Secțiune stipulează modul în care se pot introduce tranzacțiile în străinătate și operațiunile în străinătate în situațiile financiare ale unei entități și modul în care se pot converti situațiile financiare în **moneda de prezentare**. Contabilizarea instrumentelor financiare denominate într-o valută și contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor pentru elementele valutare sunt tratate în Secțiunea 11 *Instrumente financiare*.

Moneda funcțională

- 30.2 Fiecare entitate va identifica **moneda sa funcțională**. Moneda funcțională este moneda mediului economic principal în care entitatea își desfășoară activitatea.
- 30.3 Mediul economic principal în care entitatea își desfășoară activitatea este, de obicei, cel în care aceasta generează și cheltuiește în primul rând numerarul. Prin urmare, următoarele elemente sunt cei mai importanți factori pe care îi ia în considerare o entitate în stabilirea monedei sale funcționale:
- (a) Moneda:
 - (i) care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și serviciilor (aceasta va fi, de obicei, moneda în care sunt denominate și decontate prețurile de vânzare pentru bunurile și serviciile sale); și
 - (ii) țării ale cărei forțe competitive și reglementări determină în principal prețurile de vânzare a bunurilor și serviciilor sale.
 - (b) Moneda care influențează în principal munca, materialele și alte costuri de furnizare a bunurilor și serviciilor (acesta este, de obicei, moneda în care sunt denominate și decontate astfel de costuri).
- 30.4 Următorii factori pot, de asemenea, furniza probe cu privire la moneda funcțională a entității:
- (a) moneda în care sunt generate fondurile din activitățile de finanțare (adică, emiterea instrumentelor de datorie și capital propriu).
 - (b) moneda în care sunt emise, de obicei, facturile din activitățile operaționale.
- 30.5 Următorii factori suplimentari sunt luați în considerare la stabilirea monedei funcționale a unei entități din străinătate și dacă moneda sa funcțională este sau nu aceeași cu cea a entității raportoare (entitatea raportoare, în acest context, fiind entitatea care desfășoară activitatea în străinătate sub forma unei filiale, agenții, entități asociate sau asocieri în participație):
- (a) dacă activitățile operațiunilor desfășurate în străinătate sunt mai degrabă înregistrate ca fiind o extensie a entității raportoare decât ca având un grad semnificativ de autonomie. Un exemplu al primei situații este cazul în care entitatea din străinătate doar vinde bunurile importate de la entitatea raportoare și varsă în contul acesteia rezultatul vânzării. Un exemplu al celei de-a doua situații este cazul în care entitatea

- din străinătate acumulează numerar și alte elemente monetare, angajează cheltuieli, generează venit și face acorduri de împrumut, toate în moneda sa locală.
- (b) dacă tranzacțiile cu entitatea raportoare reprezintă o parte mare sau mică din activitățile entității din străinătate.
 - (c) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile entității din străinătate afectează în mod direct fluxurile de trezorerie ale entității raportoare și sunt disponibile imediat pentru a fi vărsate în contul acesteia din urmă.
 - (d) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile unei entități din străinătate sunt suficiente pentru a deservi obligațiile privind datoriile preconizate în mod normal și existente, fără să existe fonduri disponibile din partea entității raportoare.

Raportarea în moneda curentă a tranzacțiilor în valută

Recunoașterea inițială

- 30.6 O tranzacție în valută este o tranzacție care este denominată sau necesită decontarea într-o valută, inclusiv tranzacțiile generate atunci când o entitate:
- (a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este denominat într-o valută;
 - (b) dă sau ia cu împrumut fonduri atunci când datoriile sau creanțele sunt denominate într-o valută; sau
 - (c) dobândește sau cedează active, sau angajează sau decontează datorii denominate într-o valută.

30.7 O entitate va înregistra o tranzacție în valută la recunoașterea inițială, în moneda funcțională, aplicând valorii valutei rata de conversie în numerar dintre moneda funcțională și valută la data tranzacției.

30.8 Data tranzacției este data la care tranzacția se califică pentru prima dată pentru recunoaștere, conform [proiectului de] Standard. Din motive practice, o rată care aproximează rata reală la data tranzacției este, adesea, utilizată, de exemplu, o rată medie pentru o săptămână sau pentru o lună poate fi utilizată pentru toate tranzacțiile în fiecare valută, ce au loc pe parcursul acelei perioade. Cu toate acestea, dacă cursul valutar fluctuează în mod semnificativ, utilizarea unei rate medii pentru o perioadă nu este adecvată.

Raportarea la sfârșitul perioadelor de raportare ulterioare

30.9 La sfârșitul fiecărei **perioade de raportare**, o entitate:

- (a) va converti elementele monetare în valută, utilizând ratele de închidere;
- (b) va converti elementele nemonetare care sunt evaluate în termeni de cost istoric într-o valută, utilizând cursul valutar la data tranzacției; și
- (c) va converti elementele nemonetare care sunt evaluate la valoarea justă într-o valută utilizând ratele de schimb la data când a fost determinată valoarea justă.

30.10 O entitate va recunoaște, în profit sau pierdere, în perioada în care vor apărea, diferențele de schimb ce apar la decontarea elementelor monetare sau la conversia elementelor monetare la rate diferite de cele la care au fost convertite, la recunoașterea inițială, pe parcursul perioadei sau în situațiile financiare anterioare, cu excepția situațiilor descrise în paragraful 30.13.

30.11 Atunci când se recunoaște un câștig sau o pierdere dintr-un element nemonetar, direct în capitaluri proprii, o entitate va recunoaște orice componentă de schimb a celui câștig sau a acelei pierderi direct în capitalul propriu. Invers, atunci când se recunoaște un câștig sau o pierdere dintr-un element nemonetar direct în profit sau pierdere, o entitate va recunoaște orice componentă de schimb a celui câștig sau a acelei pierderi în profit sau pierdere.

Investiția netă într-o operațiune din străinătate

30.12 O entitate poate deține un element monetar care este o creanță de la sau o datorie către o operațiune din străinătate. Un element pentru care decontarea nici nu este planificată, nici nu este preconizată în viitorul apropiat este, în fond, o parte din investiția netă a entității în aceeași operațiune din străinătate și este contabilizat conform paragrafului 30.13. Astfel de elemente monetare pot cuprinde creanțe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu cuprind creanțele comerciale sau datoriile comerciale.

30.13 Diferențele de schimb generate pentru un element monetar care face parte din investiția netă a unei entități într-o operațiune din străinătate vor fi 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 cuprind operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (de exemplu, situațiile financiare consolidate atunci când operațiunea din străinătate este o filială, o entitate asociată sau o asocierie în participație), astfel de diferențe de schimb vor fi recunoscute inițial într-o componentă separată de capital propriu și vor fi recunoscute în profit sau pierdere la cedarea investiției nete, conform paragrafului 30.24.

Modificarea monedei funcționale

30.14 Atunci când există o modificare a monedei funcționale a unei entități, entitatea va aplica procedurile de conversie aplicabile noii monede funcționale, prospectiv, de la data modificării.

30.15 Așa cum se stipulează în paragraful 30.2, moneda funcțională a entității reflectă tranzacțiile în curs, evenimentele și condițiile care sunt relevante pentru entitate. În consecință, odată ce moneda funcțională este determinată, aceasta poate fi modificată doar dacă există o modificare a acelor tranzacții în curs, evenimente și condiții. De exemplu, o modificare a monedei care influențează în principal prețurile de vânzare a bunurilor și serviciilor poate conduce la o modificare a monedei funcționale a unei entități.

30.16 Efectul unei modificări a monedei funcționale este contabilizată prospectiv. Cu alte cuvinte, o entitate convertește toate elementele într-o nouă monedă funcțională utilizând rate de schimb la data schimbării. Valorile convertite care rezultă pentru elementele nemonetare sunt tratate la costul lor istoric. Diferențele de curs valutar generate la conversia unei operațiuni din străinătate anterior clasificate în capital propriu, conform paragrafului 30.13, nu sunt recunoscute în profit sau pierdere, până la cedarea operațiunii.

Utilizarea monedei de prezentare diferită de moneda funcțională

Conversia în moneda de prezentare

30.17 O entitate își poate prezenta situațiile financiare în orice monedă (sau monede). Dacă moneda de prezentare diferă de moneda funcțională a entității, entitatea va converti rezultatele sale și **poziția financiară** în moneda de prezentare. De exemplu, atunci când un grup cuprinde

entități individuale cu diferite monede funcționale, rezultatele și poziția financiară a fiecărei entități sunt exprimate într-o monedă comună pentru ca situațiile financiare consolidate să poată fi prezentate.

30.18 O entitate a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste va converti rezultatele sale și poziția sa financiară într-o monedă de prezentare diferită utilizând următoarele proceduri:

- (a) activele și datoriile pentru fiecare bilanț prezentat (adică, inclusiv comparativele) vor fi convertite la o rată de închidere la data celui bilanț;
- (b) venitul și cheltuielile pentru fiecare cont de profit și pierdere (adică inclusiv comparativele) vor fi convertite la rate de schimb la datele tranzacțiilor; și
- (c) toate diferențele de schimb care rezultă vor fi recunoscute ca o componentă separată de capital propriu.

30.19 Din motive practice, o entitate poate utiliza o rată care să aproximeze ratele de schimb la datele tranzacțiilor, de exemplu o rată medie pentru perioadă, pentru a converti elementele de venit și cheltuielă. Cu toate acestea, dacă ratele de schimb fluctuează în mod semnificativ, utilizarea unei rate medii pentru o perioadă este inadecvată.

30.20 Diferențele de schimb menționate în paragraful 30.18(c) rezultă din:

- (a) venitul și cheltuielile din conversie la ratele de schimb la datele tranzacțiilor și activele și datoriile la rate de închidere. Astfel de diferențe de schimb apar atât la elementele de venit și cheltuielă recunoscute în profit sau pierdere, cât și în cele recunoscute direct în capitalul propriu.
- (b) conversia activelor nete inițiale la o rată de închidere care diferă de ratele de închidere anterioare.

. Atunci când diferențele de schimb sunt aferente unei operațiuni din străinătate care este consolidată, dar nu este deținută în totalitate, diferențele de schimb acumulate generate la conversie și atribuibile **intereselor minoritare** sunt alocate și sunt recunoscute ca parte a intereselor minoritare în bilanțul consolidat.

30.21 O entitate a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste va converti rezultatele sale și poziția sa financiară în altă monedă de prezentare utilizând procedurile stipulate în IAS 21, paragrafele 42 și 43.

Conversia operațiunilor unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a investitorului

30.22 La încorporarea rezultatelor și a poziției financiare a unei operațiuni din străinătate în cele ale entității raportoare, entitatea va urma procedurile normale de consolidare, cum ar fi eliminarea soldurilor intra-grup și a tranzacțiilor intra-grup ale unei filiale (a se vedea Secțiunea 9 *Situațiile financiare consolidate* și Secțiunea 14 *Investițiile în asocierile în participație*). Cu toate acestea, un activ monetar intra-grup (sau o datorie), fie pe termen scurt, fie pe termen lung, nu poate fi eliminat pentru datoria (sau activul) intra-grup corespunzătoare fără prezentarea rezultatelor fluctuațiilor monetare în cadrul situațiilor financiare consolidate. Aceasta se întâmplă deoarece elementul monetar reprezintă un angajament de a converti o monedă în alta și expune entitatea raportoare la un câștig sau la o pierdere prin fluctuațiile monetare. În consecință, în cadrul situațiilor financiare consolidate ale entității raportoare, o entitate continuă să recunoască o astfel de diferență de schimb în profit sau pierdere, sau –

dacă aceasta este generată de circumstanțele descrise în paragraful 30.13, entitatea o va clasifica în capital propriu până la cedarea operațiunii din străinătate.

30.23 Orice fond comercial care provine din achiziționarea unei operațiuni din străinătate și orice ajustare a valorii juste a **valorilor contabile** ale activelor și datoriilor care provin din achiziționarea acelei operațiuni din străinătate vor fi tratate ca active și datorii ale operațiunii din străinătate. Prin urmare, acestea vor fi exprimate în moneda funcțională a operațiunii din străinătate și vor fi convertite la rata de închidere în conformitate cu paragraful 30.18.

Cedarea unei operațiuni din străinătate

30.24 La cedarea unei operațiuni din străinătate valoarea cumulată a diferențelor de schimb valutar amânate din componenta separată de capitaluri proprii aferentă acelei operațiuni din străinătate va fi recunoscută în profit sau pierdere la recunoașterea câștigului sau pierderii aferent(ă) cedării.

Prezentarea informațiilor

30.25 În paragrafele 30.27 și 30.29, referirile la „moneda funcțională” se aplică, în cazul unui grup, monedei funcționale a societății-mamă.

30.26 O entitate va prezenta:

- a) Valoarea diferențelor de schimb valutar recunoscute în profit sau pierdere cu excepția celor care apar pentru instrumentele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu Secțiunea 11; și
- b) Diferențele de schimb valutar nete clasificate într-o componentă separată a capitalului propriu și o reconciliere a valorii unor asemenea diferențe de schimb valutar la începutul și la sfârșitul perioadei.

30.27 O entitate va prezenta moneda în care sunt prezentate situațiile financiare. Atunci când moneda de prezentare este diferită de moneda funcțională, o entitate va declara acel lucru și va prezenta moneda funcțională și motivul pentru care s-a utilizat o monedă de prezentare diferită.

30.28 Când există o modificare a monedei funcționale fie a entității raportoare fie a unei operațiuni semnificative din străinătate, entitatea va prezenta acel lucru și motivul pentru modificarea monedei funcționale.

30.29 Când o entitate își prezintă situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care este diferită fie de moneda sa funcțională fie de moneda sa de prezentare (de exemplu, o „conversie de conveniență” a tuturor sumelor la cursul de închidere), aceasta va:

- a) Identifica clar informația ca informație suplimentară pentru a o deosebi de informația care este conformă cu acest [proiect de] standard ;
- b) Prezenta moneda în care informația suplimentară este afișată; și
- c) Prezenta moneda funcțională a entității și metoda de conversie folosită pentru determinarea informației suplimentare.

SECȚIUNEA 31

Raportarea pe segmente

31.1 O entitate care utilizează acest [proiect de] standard nu este obligată să prezinte **informații pe segmente**. O entitate care alege să prezinte informații pe segmente în situațiile financiare în conformitate cu *IFRS pentru IMM* va respecta toate cerințele din IFRS 8 *Segmente de activitate*. Dacă o entitate prezintă informații cu privire la segmente care nu respectă IFRS 8, atunci nu va descrie informațiile ca fiind informații pe segment. .

SECȚIUNEA 32

Evenimente ulterioare sfârșitului perioadei de raportare

32.1 Evenimentele ulterioare sfârșitului **perioadei de raportare** sunt acele evenimente, favorabile și nefavorabile, care apar între sfârșitul perioadei de raportare și data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea emiterii. Există două tipuri de evenimente:

- a) acelea care oferă dovada condițiilor existente la sfârșitul perioadei de raportare (evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare); și
- b) acelea care indică condițiile care au apărut ulterior sfârșitului perioadei de raportare (evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare).

32.2 Evenimentele ulterioare sfârșitului perioadei de raportare includ toate evenimentele până la data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea emiterii, chiar și acelea care apar ulterior anunțului public al profitului sau al altei informații financiare selectate.

Recunoaștere și evaluare

Evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare

32.3 O entitate va ajusta valorile recunoscute în situațiile sale financiare, inclusiv în prezentările aferente, pentru a reflecta evenimentele care conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare.

32.4 Următoarele sunt exemple de evenimente care conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior datei bilanțului care obligă o entitate să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare, sau să recunoască elemente care nu fuseseră recunoscute anterior:

- a) decontarea ulterioară datei bilanțului a unui caz în justiție care confirmă că entitatea avea o obligație prezentă la data bilanțului. Entitatea ajustează orice **provizion** recunoscut anterior privind acest caz în justiție în conformitate cu Secțiunea 20 *Provizioane și Contingențe* sau recunoaște un nou provizion. Entitatea nu prezintă doar o datorie contingentă deoarece soluționarea oferă o dovadă suplimentară care ar fi considerată în conformitate cu Secțiunea 20.
- b) primirea informațiilor ulterior datei bilanțului indicând că un activ a fost depreciat la data bilanțului, sau că valoarea unei pierderi din depreciere recunoscute anterior pentru acel activ trebuie să fie ajustată.

De exemplu:

- (i) falimentul unui client care apare ulterior datei bilanțului confirmă, de obicei, că o pierdere a existat la data bilanțului asupra unei creanțe comerciale și că entitatea trebuie să-și ajusteze **valoarea contabilă** a creanței comerciale; și
 - (ii) vânzarea stocurilor ulterior datei bilanțului poate oferi dovada valorii lor realizabile nete la data bilanțului.
- c) Determinarea, ulterior datei bilanțului a costului activelor achiziționate, sau a încasărilor din activele vândute, anterior datei bilanțului.

d) Determinarea, ulterioară datei bilanțului, a valorii participării sau a plăților de prime, dacă entitatea avut o **obligatie** prezentă legală sau **implicită** la data bilanțului pentru a realiza asemenea plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare acelei date (vezi Secțiunea 27 *Beneficiile angajaților*).

e) Descoperirea fraudei sau a **erorilor** care arată că situațiile financiare sunt incorecte.

Evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare

32.5 O entitate nu va ajusta valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare.

32.6 Un exemplu al unui eveniment care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare ulterior datei bilanțului este un declin al valorii de piață a investițiilor între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea emiterii. Declinul în valoarea de piață nu are, în mod normal legătură, cu situația investițiilor la data bilanțului, dar reflectă circumstanțele care au apărut ulterior. Prin urmare, o entitate nu ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru investiții. În mod similar, entitatea nu actualizează valorile prezentate pentru investiții la data bilanțului, deși ar putea fi nevoie să ofere o prezentare suplimentară conform paragrafului 32.9.

Dividende

32.7 Dacă o entitate declară dividende către deținătorii de instrumente de capitaluri proprii ulterior sfârșitului perioadei de raportare, entitatea nu va recunoaște acele dividende ca datorie la sfârșitul perioadei de raportare.

Prezentarea informațiilor

Data autorizării în vederea emiterii

32.8 O entitate va prezenta data la care situațiile financiare au fost autorizate în vederea emiterii și cine a acordat această autorizație. Dacă proprietarii unei entități sau alte persoane au puterea să amendeze situațiile financiare după emitere, entitatea va prezenta acest lucru.

Evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare

32.9 O entitate va prezenta următoarele pentru fiecare categorie semnificativă de evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare:

- (a) natura evenimentului; și
- (b) o estimare a efectului său financiar, sau o declarație că o asemenea estimare nu poate fi realizată.

32.10 Următoarele constituie exemple de evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare ulterior sfârșitului perioadei de raportare care, în general, ar conduce la prezentarea informațiilor:

- (a) o combinație de întreprinderi importantă ulterioară perioadei de raportare (Secțiunea 18 *Combinări de întreprinderi* solicită prezentări specifice în acest caz) sau cedării unei filiale mari;
- (b) anunțarea unui plan de întrerupere a unei operațiuni;
- (c) cumpărări masive de active, clasificarea activelor deținute în vederea vânzării în conformitate cu Secțiunea 16 *Imobilizări corporale*, altele decât cedarea activelor, sau exproprierea activelor importante de către guvern;
- (d) distrugerea unei fabrici de producție importante prin incendiu ulterior sfârșitului perioadei de raportare;
- (e) anunțarea, sau începutului implementării, unei restructurări majore (vezi Secțiunea 20);
- (f) importante tranzacții cu acțiuni ordinare și tranzacții potențiale cu acțiuni ordinare ulterioare sfârșitului perioadei de raportare;
- (g) modificări neobișnuit de importante ulterioare sfârșitului perioadei de raportare în prețul activelor sau în cursul de schimb valutar;
- (h) modificări în cotele de impozitare sau legi privind impozitele intrate în vigoare sau anunțate ulterior sfârșitului perioadei de raportare care au un efect semnificativ asupra creanțelor și datoriilor privind impozitele curente și amânate (vezi Secțiunea 28 *Impozitul pe venit*);
- (i) implicarea în angajamente semnificative sau datorii contingente, de exemplu, prin emiterea unor garanții semnificative; și
- (j) inițierea unor litigii majore care derivă doar din evenimente care au apărut ulterior sfârșitului perioadei de raportare.

SECȚIUNEA 33

Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate

33.1 Această Secțiune obligă ca **situațiile financiare** ale unei entități să conțină prezentările necesare pentru a atrage atenția asupra posibilității ca **poziția sa financiară** și profitul sau pierderea să fie afectate de existența **părților afiliate** și de tranzacții și solduri existente cu asemenea părți.

33.2 În considerarea fiecărei relații posibile cu părțile afiliate, o entitate va evalua fondul relației și nu doar forma juridică.

33.3 În contextul acestui [proiect de] Standard, următoarele nu reprezintă în mod necesar părți afiliate:

- (a) două entități doar prin simplul fapt că au un director sau alți membri din personalul cheie de conducere în comun, în afară de (d) și (f) din definiția „părții afiliate”.
- (b) Doi asociați doar prin simplul fapt că dețin **controlul comun** asupra unei **asocieri în participație**.
- (c)
 - (i) Furnizori de finanțare,
 - (ii) Sindicatele
 - (iii) Utilități publice, și
 - (iv) Departamente și agenții guvernamentale,
- (d) un client, furnizor, francizor, distribuitor sau agent general cu care o entitate tranzacționează un volum semnificativ de activitate, doar în virtutea dependenței economice rezultate.

Prezentarea informațiilor

Prezentarea relațiilor

33.4 Relațiile dintre societățile-mamă și filiale vor fi prezentate indiferent dacă au existat tranzacții între acele părți afiliate. O entitate va prezenta numele societății-mamă a entității și, dacă este diferită, partea care controlează în ultima instanță. Dacă nici societatea-mamă a entității și nici partea care controlează în ultimă instanță nu produc situații financiare disponibile pentru public, numele societății-mamă situată imediat deasupra societății mamă a entității raportoare care face acest lucru (dacă este cazul) va fi de asemenea prezentat.

Prezentarea informațiilor privind compensațiilor personalului cheie din conducere

33.5 Personalul cheie din conducere sunt acele persoane care au autoritate și responsabilitate pentru planificarea, dirijarea și controlarea activităților entității, direct sau indirect, inclusiv orice director (fie că este executiv sau nu) al acelei entități. Compensația include toate beneficiile angajaților (așa cum au fost definite în Secțiunea 27 *Beneficiile angajaților* din acest Standard) inclusiv acele de forma plăților pe bază de acțiuni (vezi Secțiunea 25 *Plata pe bază de acțiuni* din acest Standard). Beneficiile angajaților includ toate formele de remunerații plătite, de plătit sau furnizate de o entitate, sau în numele unei entități (de exemplu de către societatea-mamă sau de către un acționar), în schimbul serviciilor prestate pentru entitate. Include și remunerațiile plătite în numele unei societăți-mamă a entității pentru entitate.

33.6 O entitate va prezenta compensațiile personalului cheie din conducere în total și pentru fiecare din următoarele categorii:

- (a) Beneficii pe termen scurt ale angajaților;
- (b) Beneficii post-angajare;
- (c) Alte beneficii pe termen lung;
- (d) Beneficii pentru încetarea contractului de muncă; și
- (e) Plata pe bază de acțiuni.

Prezentarea informațiilor privind tranzacțiilor cu părțile afiliate

33.7 O **tranzacție cu părțile afiliate** este un transfer de resurse, servicii sau obligații între părțile afiliate, indiferent dacă se percepe un preț sau nu. Exemple de tranzacții cu părțile afiliate care sunt comune și IMM-urilor includ, dar nu se limitează la:

- (a) tranzacții între o entitate și principalul său acționar /principalii săi acționari;
- (b) tranzacții între o entitate și o altă entitate în care cele două entități sunt sub control comun al unei entități unice sau a unui individ;
- (c) tranzacții în care o entitate sau un individ care controlează entitatea raportoare angajează cheltuieli directe care ar fi fost, altfel, suportate de entitatea raportoare.

33.8 Dacă au existat tranzacții între părțile afiliate, o entitate va prezenta natura relației cu partea afiliată precum și informații despre tranzacții și solduri existente necesare pentru înțelegerea potențialului efect al relației asupra situațiilor financiare. Aceste cerințe de prezentare sunt suplimentare față de cerințele din paragraful 33.6 pentru prezentarea informațiilor privind compensațiile personalului cheie din conducere. O prezentare va include cel puțin:

- (a) valoarea tranzacțiilor;
- (b) valoarea soldurilor existente și:
 - (i) termenii și condițiile, inclusiv dacă sunt garantate, și natura contra-prestației care va fi furnizată pentru decontare;
 - și
 - (ii) detalii privind orice garanții acordate sau primite;
- (c) provizioane pentru creanțelor îndoielnice aferente valorii soldurilor existente;
- și
- (d) cheltuiala recunoscută în timpul perioadei cu privire la creanțele îndoielnice din partea părților afiliate. [IAS 24.17]

33.9 O entitate va prezenta informațiile solicitate de paragraful 33.8 separat pentru fiecare din următoarele categorii:

- (a) societatea-mamă;
- (b) entități controlate în comun sau care au o influență semnificativă asupra entității;
- (c) filiale;
- (d) entități asociate;
- (e) asocieri în participație în care entitatea este unul dintre asociați;
- (f) personalul cheie din conducerea entității sau a societății-mamă (în total);
- și
- (g) alte părți afiliate.

33.10 Următoarele constituie exemple de tranzacții care sunt prezentate dacă se realizează cu o parte afiliată:

- (a) achiziționări sau vânzări de bunuri (finite sau semifabricate);
- (b) achiziționări sau vânzări de proprietăți sau de alte active;
- (c) prestarea sau primirea de servicii;
- (d) contracte de leasing;
- (e) transfer de cercetare și dezvoltare;
- (f) transfer conform acordurilor de licență;
- (g) transferuri conform unor acorduri financiare (inclusiv împrumuturi și contribuții la capitalul propriu în numerar sau în natură);
- (h) oferirea de garanții sau gajuri;
- (i) decontarea datoriilor în numele entității sau de către entitate în numele altei părți; și
- (j) participarea unei societăți-mamă sau a unei filiale la un plan de beneficii determinate care împarte riscul între entitățile grupului.

33.11 O entitate nu va afirma că tranzacțiile cu părțile afiliate au fost realizate în termeni echivalenți celor care prevalează în tranzacțiile desfășurate în condiții obiective doar dacă acești termeni pot fi fundamentați.

33.12 O entitate poate prezenta elemente de natură similară în agregat cu excepția situației în care prezentarea separată este necesară pentru o înțelegere a efectelor tranzacțiilor cu părțile afiliate asupra situațiilor financiare ale entității.

SECȚIUNEA 34

Rezultate pe acțiune

- 34.1 O entitate care utilizează acest [proiect de] standard nu este obligată să prezinte valoarea rezultatelor pe acțiune. Totuși, dacă entitatea prezintă rezultatele pe acțiune, ea va calcula și prezenta rezultatele pe acțiune în conformitate cu IAS 33 *Rezultate pe acțiune*.

SECȚIUNEA 35

Industrii specializate

Agricultura

35.1 O entitate care utilizează acest [proiect de] Standard și care este angajată într-o **activitate agricolă** va determina, pentru fiecare din **activele sale biologice**, dacă **valoarea justă** a acelui activ biologic este imediat determinabilă, fără costuri sau eforturi nesolicitate:

- (a) Entitatea va aplica modelul valorii juste din paragrafele 10-29 ale IAS 41 *Agricultura* pentru a contabiliza acele active biologice a căror valoare justă este imediat determinabilă, și entitatea va face toate prezentările aferente cerute de IAS 41.
- (b) Entitatea va evalua acele active biologice a căror valoare justă nu este imediat determinabilă la cost minus orice **amortizare** acumulată și minus orice pierderi din **depreciere** acumulate. Entitatea va prezenta, pentru acest(e) activ(e) biologice:
 - (i) O descriere a activelor biologice;
 - (ii) O explicație de ce valoarea justă nu poate evaluată credibil;
 - (iii) Dacă este posibil, seria de estimări în care este cel mai probabil ca valoarea justă să se regăsească;
 - (iv) Metoda de amortizare folosită;
 - (v) Duratele de viață utilă sau cotele de amortizare folosite; și
 - (vi) **Valoarea contabilă** brută și amortizarea cumulată (cumulată cu pierderile din depreciere acumulate) la începutul și la sfârșitul perioadei.

Entitatea va evalua **producția agricolă** recoltată din activele sale biologice la valoarea justă minus costurile estimate la punctele de vânzare la recoltare. O asemenea evaluare reprezintă costul la data aplicării Secțiunii 12 *Stocuri* sau altei secțiuni aplicabile din acest [proiect de] Standard.

Industria extractivă

35.2 O entitate care utilizează acest [proiect de] standard și care este angajată în explorarea, evaluarea, sau extragerea resurselor minerale va recunoaște cheltuielile cu explorarea ca o cheltuială în timpul perioadei în care au apărut. În contabilitatea pentru cheltuieli la achiziția sau dezvoltarea activelor corporale sau necorporale pentru uzul în activitățile extractive, entitatea va aplica Secțiunile 17 *Imobilizări corporale*, și respectiv 18 *Imobilizări necorporale altele decât fondul comercial*. Atunci când o entitate are obligația de a scoate din funcțiune sau de a îndepărta un element, sau de a restaura locația, aceste obligații și costurile sunt contabilizate în conformitate cu IAS 16 și cu Secțiunea 20 *Provizioane și datorii contingente*.

Asigurări

35.3 Deoarece un asigurător deține active în baza unei capacități fiduciare pentru un grup larg de persoane din exterior, are responsabilitate publică, și prin urmare, nu reprezintă o IMM așa cum a fost definită în paragraful 1.1. Acest [proiect de] Standard nu este destinat și nu ar trebui folosit de către asigurători.

SECȚIUNEA 36

Operațiuni întrerupte și active deținute pentru vânzare

Operațiuni întrerupte

36.1 O **operațiune întreruptă** este o **componentă a unei entități** la care fie s-a renunțat fie este clasificată drept deținută pentru vânzare, și

- (a) Reprezintă o linie de activitate sau o zonă geografică de operațiuni separată și importantă;
- (b) Face parte dintr-un plan unic coordonat pentru a ceda o linie importantă de activitate sau zonă geografică de operațiuni; sau
- (c) Este o filială achiziționată exclusiv cu intenția de a fi vândută.

Prezentarea și descriere

36.2 O entitate va prezenta:

- (a) o valoare unică în contul de profit și pierdere care să cuprindă totalul:
 - (i) profitului sau pierderii după impozitare, aferente operațiunilor întrerupte; și
 - (ii) câștigului sau pierderii după impozitare recunoscută la evaluarea la valoarea justă minus costurile generate de vânzarea sau cedarea activelor sau (grupului) grupurilor de active și pasive din care este constituită operațiunea întreruptă.
- (b) o analiză a valorii unice de la punctul (a) în cadrul:
 - (i) veniturilor, cheltuielilor și a profitului sau pierderii înainte de impozitare a operațiunilor întrerupte;
 - (ii) câștigului sau pierderilor recunoscute la evaluarea la valoarea justă minus costurile generate de vânzarea sau cedarea activelor sau (grupului) grupurilor de active din care este constituită operațiunea întreruptă.

Analiza poate fi prezentată în cadrul notelor sau în contul de profit și pierdere. Dacă este prezentată în contul de profit și pierdere analiza va fi prezentată într-o secțiune identificată ca având legătură cu operațiunile întrerupte, adică separat de operațiunile continue.

- (c) fluxurile nete de trezorerie atribuibile activităților de exploatare, investiție și finanțare ale operațiunilor întrerupte. Aceste prezentări pot fi făcute fie în note fie în cadrul **situațiilor financiare** propriu-zise.

36.3 În cazul în care nu este **imposibil**, o entitate va retrata prezentările din paragraful precedent pentru perioadele anterioare prezentate în situațiile financiare așa încât prezentările să fie legate de toate operațiunile care au fost întrerupte până la sfârșitul **perioadei de raportare** pentru cea mai recentă perioadă prezentată.

36.4 Dacă o entitate încetează să mai clasifice o componentă a entității ca fiind deținută spre vânzare, entitatea va reclasifica rezultatele operațiunilor componente prezentate anterior în operațiuni întrerupte și le va include în venitul din operațiuni continue pentru toate perioadele prezentate. Sumele pentru perioadele anterioare vor fi descrise ca fiind retratate.

Active imobilizate deținute pentru vânzare

36.5 O entitate va clasifica activele imobilizate (inclusiv imobilizările corporale, necorporale și investițiile în filiale, asociați și asocieri în participație) ca fiind deținute pentru vânzare dacă **valoarea** lor **contabilă** va fi recuperată în principal printr-o tranzacție de vânzare mai degrabă decât prin uzul continuu. [IFRS 5.6] Pentru ca acesta să fie cazul, activul (sau **grupul destinat cedării**) trebuie să fie disponibil pentru vânzarea imediată în condiția să prezintă făcând obiectul doar acelor termeni care sunt obișnuiți pentru tranzacțiile cu astfel de active, vânzarea să trebuie să fie foarte **probabilă**, și entitatea trebuie să se aștepte să încheie vânzarea în decurs de un an de la data clasificării ca fiind deținut pentru vânzare.

36.6 O entitate va evalua un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) clasificat ca fiind deținut pentru vânzare la cea mai mică valoare dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus costurile generate de vânzare.

36.7 O entitate nu va deprecia (sau amortiza) un activ imobilizat în timp ce este clasificat ca fiind deținut pentru vânzare sau în timp ce face parte dintr-un grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut pentru vânzare. Dobânda sau alte cheltuieli atribuibile datoriilor unui grup destinat cedării clasificat ca fiind deținut pentru vânzare vor continua să fie recunoscute.

Prezentarea informațiilor

36.8 O entitate va prezenta următoarele informații în perioada în care imobilizările corporale au fost fie clasificate ca fiind fie deținute pentru vânzare, fie vândute:

- (a) o descriere a activului sau a grupului destinat cedării;
- (b) o descriere a faptelor și circumstanțelor vânzării, sau care au dus la cedarea așteptată, și la modul și momentul așteptat pentru acea cedare; și
- (c) câștigul sau pierderea recunoscute, dacă nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere propriu-zis.

SECȚIUNEA 37

Raportarea financiară interimară

- 37.1 O entitate care emite un **raport financiar interimar** care este descris ca fiind conform cu acest [proiect de] Standard va aplica fie IAS 34 *Raportarea Financiară Interimară* fie toate cerințele acestui [proiect de] Standard, cu excepția celor prevăzute în paragraful 37.2.
- 38.2 Dacă o entitate nu întocmește în mod obișnuit situații financiare interimare, dar este obligată să le întocmească o singură dată (de exemplu, cu ocazia unei combinări de întreprinderi), entitatea poate utiliza situațiile financiare anuale anterioare drept informații comparative ale perioadei anterioare cerute conform IAS 34 sau conform paragrafului 3.12, dacă este **imposibil** să întocmească situații financiare pentru perioada comparabilă anterioară interimară.

SECȚIUNEA 38

Tranziția la IFRS pentru IMM

- 38.1 Această Secțiune se aplică **unei entități care adoptă pentru prima dată Standardul IFRS pentru IMM**, indiferent dacă anterior, cadrul său general de contabilitate a respectat integral **Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile)** sau un alt set de principii contabile general acceptate (GAAP). O entitate care adoptă pentru prima dată acest Standard va aplica această Secțiune în primele sale **situații financiare** care respectă acest [proiect de] Standard.
- 38.2 Primele situații financiare ale unei entități conforme cu acest [proiect de] Standard sunt primele situații financiare anuale în care entitatea realizează o declarație de conformitate explicită și fără rezerve cu IFRS pentru IMM-uri. Situațiile financiare conforme cu acest [proiect de] Standard sunt primele situații financiare de acest gen ale unei entități dacă, spre exemplu, entitatea:
- (a) nu a prezentat situații financiare pentru perioadele anterioare;
 - (b) și-a prezentat cele mai recente situații financiare anterioare conform cerințelor naționale care nu sunt conforme cu acest [proiect de] Standard în toate aspectele; sau
 - (c) a prezentat cele mai recente situații financiare anterioare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile în totalitatea lor).
- 38.3 Paragraful 3.15 al acestui [proiect de] Standard definește un set complet de situații financiare.
- 38.4 Paragraful 3.12 al acestui [proiect de] Standard cere ca un set complet de situații financiare să prezinte informații comparative cu privire la perioadele comparabile anterioare pentru toate sumele monetare raportate în situațiile financiare, și anumite informații narative și descriptive comparative. O entitate poate prezenta informații comparative pentru mai mult de o perioadă comparabilă anterioară. Prin urmare, data tranziției unei entități la acest [proiect de] Standard este începutul celei mai recente perioade pentru care entitatea prezintă informații comparative complete conform acestui [proiect de] Standard în primele sale situații financiare care respectă acest [proiect de] Standard.
- 38.5 Cu excepția celor descrise la paragrafele 38.7 -38.9, în bilanțul său de deschidere de la data tranziției la acest [proiect de] Standard (adică începutul celei mai recente perioade prezentate), o entitate:
- (a) va recunoaște toate activele și datoriile a căror recunoaștere este cerută prin IFRS pentru IMM;
 - (b) nu va recunoaște elementele ca active sau ca datorii dacă acest [proiect de] Standard nu permite o astfel de recunoaștere;
 - (c) va reclasifica elementele pe care le-a recunoscut conform cadrului său anterior de raportare financiară ca un tip de active, datorii sau componentă de capital propriu, dar care sunt un tip diferit de active, datorii sau componente de capital propriu potrivit acestui [proiect de] Standard; și
 - (d) va aplica acest [proiect de] Standard în evaluarea tuturor activelor și datoriilor recunoscute.
- 38.6 **Politicile contabile** pe care o entitate le folosește în bilanțul său de deschidere conform acestui [proiect de] Standard pot diferi de cele pe care le-a folosit pentru aceeași dată utilizând cadrul său anterior de raportare financiară. Ajustările care rezultă reies din evenimente și tranzacții anterioare datei de tranziției la acest [proiect de] Standard. Prin urmare, o entitate va recunoaște acele ajustări direct în rezultatul reportat (sau, dacă este corespunzător, într-o altă categorie de capital propriu) la data tranziției la acest [proiect de] Standard.
- 38.7 La prima adoptare a acestui [proiect de] Standard, o entitate nu va schimba contabilitatea pe care o realiza conform cadrului general contabil anterior pentru oricare din următoarele tranzacții:
- (a) **derecunoașterea** activelor financiare și datoriilor financiare;
 - (b) contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor;

- (c) estimările; și
- (d) activele clasificate ca **fiind deținute pentru vânzare și operațiunile întrerupte**.

38.8 O entitate poate face apel la una sau mai multe dintre excepțiile de mai jos în întocmirea primelor sale situații financiare în conformitate cu acest [proiect de] Standard:

(a) **Combinări de întreprinderi**. O entitate care adoptă pentru prima dată acest [proiect de] Standard poate alege să nu aplice Secțiunea 18 *Combinări de întreprinderi și fond comercial* în cazul combinărilor de întreprinderi efectuate înainte de data tranziției la acest [proiect de] Standard. Cu toate acestea, dacă o astfel de entitate retratează orice combinări de întreprinderi pentru a fi în conformitate cu prevederile Secțiunii 18, ea va retrata toate combinările de întreprinderi ulterioare.

(b) **Valoarea justă sau reevaluarea la cost presupus**. O entitate care adoptă pentru prima dată acest [proiect de] Standard poate utiliza o reevaluare anterioară conform GAAP a unui element de imobilizări corporale la, sau înainte de tranziția la acest [proiect de] Standard, drept costul său presupus la acea dată.

(c) **Diferențe de conversie cumulate**. Secțiunea 30 *Conversia valutară* prevede ca o entitate să clasifice anumite diferențe de conversie drept o componentă separată a capitalurilor proprii și să recunoască aceste diferențe în contul de profit sau pierdere în urma cedării.

(d) **Instrumente financiare compuse**. Paragraful 21.7 prevede ca o entitate să separe un instrument financiar compus în componentele sale de datorii și de capitaluri proprii, în urma emiterii. O entitate care adoptă pentru prima dată acest [proiect de] Standard nu trebuie să separe aceste două componente dacă componenta de datorii nu este permanentă la data tranziției la acest [proiect de] Standard.

(e) **Tranzacții cu plata pe bază de acțiuni**. O entitate care adoptă pentru prima dată acest [proiect de] Standard este încurajată, dar nu obligată, să aplice Secțiunea 25 *Plata pe bază de acțiuni* instrumentelor sale de capitaluri proprii care au fost acordate înainte de data tranziției la acest [proiect de] Standard.

(f) **Impozitul pe profit amânat**. Unei entități care adoptă pentru prima dată acest [proiect de] Standard nu i se solicită să recunoască **creanțele privind impozitul amânat sau datoriile privind impozitul amânat** aferente diferențelor dintre baza fiscală și valoarea contabilă a oricăror active sau datorii pentru care recunoașterea acestor creanțe sau datorii privind impozitul amânat ar implica costuri sau eforturi nesolicitate.

38.9 Dacă este **imposibil** pentru o entitate să retrateze bilanțul de deschidere la data tranziției în conformitate cu acest [proiect de] Standard, entitatea va aplica paragrafele 38.5-38.8 în cea mai recentă perioadă pentru care este posibil să se realizeze acesta, și va prezenta data tranziției și faptul că acele informații prezentate pentru perioadele anterioare nu sunt comparabile. Dacă este imposibil pentru o entitate să furnizeze orice tip de prezentări cerute de acest [proiect de] Standard pentru orice perioadă anterioară perioadei în care își întocmește primele situații financiare conforme cu acest [proiect de] Standard, omisiunea va fi prezentată.

Prezentări de informații

Explicarea tranziției la IFRS pentru IMM

38.10 O entitate va explica modul în care tranziția sa de la cadrul general de raportare financiară anterior la acest [proiect de] Standard a afectat **poziția sa financiară raportată, performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie**.

Reconcilieri

38.11 Pentru a se conforma cu paragraful 38.10, primele situații financiare ale unei entități întocmite utilizând acest [proiect de] Standard vor include:

(a) reconcilieri ale capitalurilor sale proprii raportate în conformitate cu cadrul său general de raportare financiară anterior cu capitalurile proprii raportate în conformitate cu acest [proiect de] Standard pentru ambele date de mai jos:

- (i) data tranziției la acest [proiect de] Standard; și
- (ii) sfârșitul ultimei perioade prezentate în cele mai recente situații financiare anuale, întocmite conform cadrului său general de raportare financiară anterior; și

(b) o reconciliere a profitului și pierderii raport (e) conform cadrului său general de raportare financiară anterior pentru ultima perioadă din cele mai recente situații financiare anuale ale entității cu profitul sau pierderea sa potrivit acestui [proiect de] Standard pentru aceeași perioadă.

38.12 Dacă o entitate devine conștientă de erorile efectuate potrivit aplicării cadrului său general de raportare financiară anterior, reconcilierile prevăzute în paragraful 38.11(a) și (b) vor face o distincție între corectarea acestor erori și modificările aduse politicilor contabile.

38.13 dacă o entitate nu a prezentat situații financiare pentru perioadele anterioare, ea va prezenta acest fapt în primele sale situații financiare care sunt în conformitate cu acest [proiect de] Standard.

GLOSAR

Absențe compensate cumulate	Absențe compensate care sunt utilizate în continuare și pot fi folosite în perioadele viitoare dacă dreptul aferent perioadei curente nu este pe deplin utilizat.
Activ	O resursă controlată de o entitate ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care sunt așteptate beneficii economice viitoare care să se răsfrângă asupra entității.
Active ale planului (ale unui plan de beneficii ale angajaților)	(a) Activele deținute de un fond de beneficii ale angajaților, pe termen lung; și (b) Polițele de asigurare restrictive.
Activ biologic	Un animal viu sau o plantă.
Activ contingent	Un activ posibil care apare ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărui existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității.
Activ deținut pentru vânzare	Activ a cărui valoare contabilă va fi recuperată în principal printr-o tranzacție de vânzare mai degrabă decât prin utilizarea sa continuă.
Activ financiar	Orice activ care reprezintă: (a) numerar; (b) un instrument de capitaluri proprii al altei entități; (c) un drept contractual: (i) de a primi numerar sau alt activ financiar de la o altă entitate; sau (ii) de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității; sau (d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și: (i) pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității; sau (ii) care va fi sau poate fi decontat în alt fel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau alt activ financiar pentru un număr fix din propriile instrumente 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 viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.
Activitate agricolă	Administrarea de către o entitate a transformării activelor biologice, în scopul vânzării, în producție agricolă sau în active biologice suplimentare.
Activități de exploatare	Principalele activități producătoare de venit ale unei entități precum și alte activități care nu sunt activități de investiție sau finanțare.

Activități de finanțare	Activități care au ca efect modificări ale dimensiunii și compoziției capitalurilor proprii și datoriilor entității.
Acțiuni proprii	Propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități deținute de către entitate sau de către alți membri ai grupului consolidat.
Activități de investiție	Achiziționarea și cedarea de active imobilizate și de alte investiții, care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.
Adoptat în mare măsură	Ratele de impozitare vor fi considerate drept adoptate în mare măsură atunci când evenimentele viitoare necesare în procesul de adoptare nu vor modifica rezultatele.
Amortizare	Alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de viață utilă a acestuia.
Angajament ferm	Un contract ferm în vederea schimbului de cantități specificate de resurse la un preț specificat la o dată sau date specificată (e) viitoare.
Aplicare prospectivă (a unei modificări în politica contabilă)	Aplicarea noii politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții care au apărut după data la care politica a fost modificată.
Aplicare retroactivă (a unei modificări în politica contabilă)	Aplicarea de noi politici contabile tranzacțiilor sau altor evenimente și condiții ca și cum acea politică ar fi fost aplicată întotdeauna.
Asociere în participație	Un aranjament contractual în care două sau mai multe părți se angajează la o activitate economică care face obiectul unui control comun. Asocierile în participație pot lua forma unor operațiuni controlate în comun, a unor active controlate în comun, sau entități controlate în comun.
Bază de impozitare	Evaluarea, în conformitate cu legea fiscală existentă, a unui activ, datorie sau instrument de capital propriu. Acel activ, datorie sau instrument de capital propriu poate fi recunoscut atât pentru scopuri fiscale și de raportare financiară, pentru scopuri fiscale dar nu și pentru raportare financiară, sau pentru scopuri de raportare financiară dar nu și pentru scopuri fiscale.
Beneficii ale angajaților	Toate formele de contraprestație acordate de către o entitate în schimbul serviciilor prestate de către angajați.
Beneficii garantate	Beneficii care, potrivit condițiilor unui plan de pensii, presupun drepturi necondiționate de continuitatea angajării.
Beneficii pentru încheierea contractului de muncă	Beneficii ale angajaților ca rezultat al: (a) deciziei unei entități de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare; sau (b) deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar disponibilizarea în schimbul acelor beneficii.
Beneficii post-angajare	Beneficiile angajaților (altele decât beneficiile pentru terminarea contractului de muncă) care sunt plătibile după terminarea contractului de angajare.
Bilanț	Situație financiară care prezintă relația dintre activele, pasivele și capitalurile proprii ale unei entități la un anumit moment.
Capital propriu	Interesul rezidual în activele entității după ce deducem toate datoriile sale.

Caracterul oportun	Furnizarea de informații în situațiile financiare în cadrul perioadei planificate pentru luarea deciziei.
Câștiguri	Creșteri ale beneficiilor economice care se încadrează în definiția veniturilor dar nu sunt venituri din activități curente.
Cercetare	Investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor noi cunoștințe sau înțelesuri științifice sau tehnice noi.
Cheltuială cu impozitul (venit din impozit)	Valoarea globală inclusă în determinarea profitului sau a pierderii pe perioada exercițiului în ceea ce privește impozitul curent și cel amânat.
Cheltuială cu impozitul amânat (venit din impozit)	Valoarea cheltuielii cu impozitul (venit din impozit) inclusă în determinarea profitului, sau a pierderii pe perioada exercițiului în ceea ce privește modificările de creanțelor din impozitul amânat și datoriilor din impozitul amânat din timpul perioadei.
Cheltuieli	Diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei de raportare, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.
Clasă de active	O grupare de active de aceeași natură și cu utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.
Creanțe privind impozitul amânat	<p>Valorile impozitelor pe profit care sunt potențial recuperabile în perioadele viitoare în ceea ce privește:</p> <p>(a) diferențe temporare deductibile;</p> <p>(b) reportarea pierderilor din impozite ne-utilizate; și</p> <p>(c) reportarea creditelor fiscale ne-utilizate.</p>
Combinare de întreprinderi	Gruparea unor entități sau întreprinderi separate într-o singură întreprindere raportoare.
Componenta unei entități	Operațiunile și fluxurile de trezorerie ce pot fi diferențiate clar, de restul entității, în scop operațional și de raportare financiară.
Contabilitate de angajamente	Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.
Continuitatea activității	O entitate are o activitate continuă dacă nu există intenția conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta tranzacțiile sau dacă nu are o altă alternativă reală decât de a face acest lucru.
Contract de	Un contract prin care o parte (asigurătorul) acceptă riscul semnificativ de asigurare al unei alte părți (deținătorul poliței de asigurare), fiind de acord să îl

asigurare	despăgubească pe deținătorul poliței dacă vreun eveniment nesigur din viitor (evenimentul asigurat) îl va afecta pe deținătorul poliței.
Contract de construcții	Un contract negociat în mod particular pentru construirea unui activ sau a unui complex de active care se află într-o strânsă legătură sau interdependență în ceea ce privește proiectarea, tehnologia și funcționarea sau scopul ori utilizarea lor finală.
Contract de leasing	Un acord în care locatorul îi transferă utilizatorului dreptul de folosință asupra unui activ în schimbul unei plăți sau a unei serii de plăți pentru o perioadă de timp stabilită.
Control (al unei entități)	Puterea de a guverna politicile financiare și de exploatare ale entității în vederea obținerii de beneficii din activitățile sale.
Control comun	Modalitatea contractuală de împărțire a controlului asupra unei activități economice. Controlul comun există numai atunci când deciziile financiare și de exploatare strategice cu privire la respectiva activitate necesită consensul unanim al părților care își împart controlul (asociații).
Contul de profit și pierdere	Situație financiară care prezintă informații despre performanța unei entități aferentă unei perioade, adică relația dintre veniturile și cheltuielile sale.
Costurile îndatorării	Dobânda și alte costuri suportate de o entitate în legătură cu împrumutarea de fonduri.
Credibilitate	Informația are calitatea de a fi credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte.
Data acordării	Data la care entitatea și altă parte (inclusiv un angajat) au încheiat un acord de plată pe bază de acțiuni, adică atunci când entitatea și partenerul acesteia acceptă termenii și condițiile acordului. La data acordării entitatea conferă partenerului dreptul de a încasa numerar, alte active sau instrumente de capitaluri proprii ale entității, doar dacă, în cazul în care există, condițiile de intrare în drepturi sunt îndeplinite. Dacă acel acord face obiectul unui proces de aprobare (de exemplu, de către acționari), data acordării este data la care se obține aprobarea.
Data de raportare	Sfârșitul celei mai recente perioade acoperite de situațiile financiare sau de un raport financiar interimar.
Datorie	O obligație curentă a unei entități, rezultată din evenimente anterioare, a cărei stingere se așteaptă să determine o reducere a resurselor concretizate în beneficiile economice ale entității.
Datorie contingentă	(a) O obligație posibilă a unei entități, rezultată din evenimente anterioare, a cărei existență va fi confirmată doar prin apariția sau ne-apariția a unui sau

	<p>mai multor evenimente viitoare incerte care nu află în totalitate sub controlul entității; sau</p> <p>(b) O obligație curentă, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută, deoarece:</p> <p>(i) nu este sigur că vor fi necesare resurse care să încorporeze beneficiile economice pentru stingerea acestei obligații; sau</p> <p>(ii) valoarea obligației nu poate fi evaluată suficient de credibil.</p>
Datorie financiară	<p>Orice datorie care este:</p> <p>(a) o obligație contractuală:</p> <p>(i) de a ceda numerar sau alt activ financiar unei alte entități; sau</p> <p>(ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile pentru entitate; sau</p> <p>(b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și:</p> <p>(i) pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau</p> <p>(ii) care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau 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.</p>
Datorie privind beneficiul determinat	Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat la data de raportare minus valoarea justă la data de raportare a activelor planului (dacă acestea există) din care obligațiile urmează să fie achitate direct.
Datorii privind impozitul amânat	Valorile impozitelor pe profit plătibile în perioadele viitoare în ceea ce privește diferențele temporare impozabile.
Depreciere	Alocarea sistematică a valorii depreciable a unui activ pe întreaga durată de utilizare a acestuia.
Dezvoltare	Aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe unui plan sau proiect în vederea producției unor materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau substanțial îmbunătățite înainte de începerea producției comerciale sau a utilizării.
Diferențe de sincronizare	Venituri sau cheltuieli care sunt recunoscute în profit sau pierdere într-o perioadă, dar, potrivit legislației sau reglementărilor fiscale, sunt incluse în venitul impozabil al unei perioade diferite.
Diferențe temporare	Diferențele dintre baza fiscală a unui activ sau a unei datorii și valoarea contabilă a acestora din situațiile financiare ce vor genera o valoare impozabilă sau deductibilă atunci când valoarea contabilă a activului sau datoriei este recuperată sau achitată. Diferențele temporare pot fi fie impozabile, fie deductibile.
Diferențe temporare deductibile	Diferențe temporare ce vor rezulta în valori care sunt deductibile în determinarea profitului impozabil (pierdere fiscală) sau a perioadelor viitoare atunci când valoarea contabilă a activului sau datoriei este recuperată sau achitată.

Diferențe temporare impozabile	Diferențe temporare ce vor avea ca rezultat valori impozabile în determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) al perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.
Durată de viață utilă	Perioada în care se preconizează că activul este disponibil pentru utilizarea de către entitate sau numărul de unități de producție sau unități similare ce se preconizează că vor fi generate de activ pentru entitate.
Echivalente de numerar	Investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în sume cunoscute de numerar și care sunt supuse unui risc ne-semnificativ de schimbare a valorii.
Eficiența acoperirii împotriva riscurilor	Gradul în care modificările în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie ale elementului acoperit împotriva riscurilor care sunt atribuibile unui risc acoperit sunt compensate prin modificările în valoarea justă sau în fluxurile de trezorerie ale instrumentului de acoperire împotriva riscurilor.
Element acoperit împotriva riscurilor	<p>În scopul contabilității specifice de acoperire împotriva riscurilor pentru IMM-uri, conform Secțiunii 11 a acestui [proiect de] Standard, un element acoperit împotriva riscului este:</p> <p>(a) expunerea la riscul ratei dobânzii într-un instrument de datorie evaluat la cost amortizat;</p> <p>(b) expunerea la riscului valutar într-un angajament ferm sau într-o tranzacție prognozată foarte probabilă;</p> <p>(c) expunerea la riscul de preț într-o marfă deținută sau într-un angajament ferm sau într-o tranzacție prognozată foarte probabilă în vederea achiziționării sau vânzării unei mărfi al cărui preț al pieței este imediat determinabil; sau</p> <p>(d) expunerea la riscul valutar într-o investiție netă într-o operațiune din străinătate.</p> <p>expunerea prețului mărfii într-un angajament de cumpărare sau într-o tranzacție cu o probabilitate ridicată de a se realiza.</p>
Elemente ale situațiilor financiare	<p>Clase generale de efecte financiare ale tranzacțiilor și altor evenimente și condiții.</p> <p>(a) Elementele legate direct de evaluarea poziției financiare sunt activele, datoriile și capitalurile proprii.</p> <p>(b) Elementele legate direct de evaluarea performanțelor sunt veniturile și cheltuielile.</p>
Entitate asociată	O entitate, inclusiv o entitate necorporatistă cum ar fi parteneriatul, asupra căreia investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici filială a acestuia, nici un interes într-o asocierie în participație.
Entitate care adoptă pentru prima dată IFRS pentru IMM	O entitate care își prezintă primele sale situații financiare anuale în conformitate cu IFRS pentru IMM, indiferent dacă cadrul său contabil anterior se baza integral pe IFRS sau pe un alt set de standarde contabile.

Entitate controlată în comun	O asociere în participație care presupune înființarea unei corporații, a unui parteneriat sau a altei entități în care fiecare asociat are un interes. Entitatea operează în același fel ca alte entități, cu excepția că un angajament contractual între asociați stabilește controlul comun asupra activității economice a entității.
Erori	Omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din imposibilitatea de a utiliza sau din utilizarea greșită a informațiilor credibile care: (a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade erau autorizate pentru emitere; și (b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.
Evaluare	Procesul prin care se determină valorile monetare la care elementele situațiilor financiare vor fi recunoscute și înregistrate în bilanț și în contul de profit și pierdere.
Filială	O entitate, inclusiv o entitate ce nu este constituită sub forma unei corporații, precum un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (cunoscută drept societatea-mamă).
Fluxuri de trezorerie	Intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar.
Foarte probabil	Care are, în mod semnificativ, mai multe șanse să se întâmple.
Fond comercial	Beneficii economice viitoare ce provin din active care nu pot fi identificate individual și recunoscute separat.
Grup destinat cedării	Un grup de active ce urmează a fi cedate prin vânzare sau prin altă modalitate în mod solidar în cadrul unei singure tranzacții, precum și datoriile direct legate de aceste active ce urmează a fi transferate în cadrul tranzacției.
Imobilizare necorporală	O imobilizare identificabilă, nemonetară, fără substanță fizică. Un astfel de activ este identificabil atunci când: (a) este separabil, adică poate fi separat sau divizat față de entitate și vândut, transferat, licențiat, închiriat sau schimbat, fie individual fie împreună cu un contract, activ sau datorie cu care are legătură; sau (b) reiese din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.
Imobilizări corporale	Active corporale care: a. sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților, pentru investiții sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și b. se estimează că vor fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Imposibilitate	<p>Aplicarea unei cerințe este imposibilă atunci când entitatea nu poate să o aplice după ce a făcut toate eforturile rezonabile de a face acest lucru.</p>
Impozit curent	<p>Valoarea impozitului pe profit plătit (recuperabil) în raport cu profitul impozabil (pierdere fiscală) pentru perioada curentă.</p>
Impozit pe profit	<p>Toate impozitele naționale și străine care sunt bazate pe profiturile impozabile. Impozitul pe profit include și taxe, precum taxe de retragere, care sunt plătibile de către o filială, entitate asociată sau asocierie în participație asupra distribuțiilor către entitatea raportoare.</p>
Instrument de acoperire împotriva riscurilor	<p>În scopul contabilității specifice de acoperire împotriva riscurilor pentru IMM-uri, conform Secțiunii 11 a acestui [proiect de] Standard, un instrument de acoperire împotriva riscului este un instrument financiar care:</p> <p>(a) este un swap de rată a dobânzii care îndeplinește condițiile din paragraful 11:33; este un swap valutar sau un contract forward de schimb valutar care este indexat aceleași valute ca și elementul acoperit împotriva riscurilor; sau este un contract forward indexat aceleași mărfi ca și marfa care este elementul acoperit împotriva riscurilor; și .</p> <p>(b) îndeplinește celelalte condiții din paragraful 11:32. O entitate care alege să aplice IAS 39 în contabilizarea instrumentelor financiare va aplica definiția instrumentului de acoperire împotriva riscului din acel Standard mai degrabă decât definiția aceasta.</p>

Instrument financiar	Un contract ce generează un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.
Instrument financiar compus	Un instrument financiar care, din perspectiva emitentului, cuprinde atât o datorie cât și un element de capitaluri proprii.
Inteligibilitate	Calitatea informațiilor de a fi ușor de înțeles de utilizatorii care dispun de cunoștințe specifice privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, care au noțiuni de contabilitate și dorința de a studia informațiile prezentate cu diligențele cuvenite.
Interes minoritar	O 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 filiale, de societatea-mamă.
Investiție imobiliară	<p>Proprietate (un teren sau o clădire sau parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar, în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă în scopul închirierii sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele, decât pentru:</p> <p>(a) a fi utilizată în producția sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative; sau</p> <p>(b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.</p>
Împrumuturi de plătit	Datorii financiare, altele decât creanțele de plată pe termen scurt, potrivit termenelor creditelor obișnuite.
Întreprindere cu scop lucrativ	<p>Un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de:</p> <p>(a) profituri pentru investitori; sau</p> <p>(b) costuri mai mici sau alte beneficii economice, distribuite în mod direct și proporțional deținătorilor de polițe sau participanților.</p> <p>În general, o întreprindere cu scop lucrativ cuprinde aporturi, procese aplicate aporturilor și producția rezultată care este sau va fi folosită pentru a genera venituri. Dacă există fond comercial aferent unui ansamblu de activități și active ce face obiectul unui transfer, se va presupune că acel ansamblu transferat este o întreprindere cu scop lucrativ.</p>

Întreprinderi mici și mijlocii (IMM-uri)	<p>IMM-urile sunt entități care:</p> <p>(1) nu au răspundere publică; și</p> <p>(2) publică situații financiare de interes general pentru utilizatorii externi.</p>
Leasing financiar	<p>Operațiunea de leasing care transferă, în mare măsură, toate riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra unui activ. Titlul de proprietate poate fi transferat, în cele din urmă, sau nu. O operațiune de leasing care nu este leasing financiar este leasing operațional.</p>
Leasing operațional	<p>Un leasing care nu transferă în mod substanțial toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate. Un leasing care nu este operațional este leasing financiar.</p>
Metoda dobânzii efective	<p>O metodă de calcul a costului amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare (sau al unui grup de active financiare sau datorii financiare) și de alocare a profitului din dobânzi sau a cheltuielilor cu dobânzile în perioada relevantă.</p>
Metoda unităților de credit proiectate	<p>O metodă de evaluare actuarială care consideră fiecare perioadă de servicii drept generatoare de unități suplimentare de drepturi la beneficii și evaluează fiecare unitate separat, pentru a atinge obligația finală (uneori cunoscută ca metoda de beneficii angajate proporțională cu servicii sau ca metoda raportului dintre beneficii/ ani de serviciu).</p>
Modificarea estimării contabile	<p>O ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau a valorii consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea situației prezente a activelor și datoriilor, precum și orice beneficii și obligații așteptate în viitor</p>

	asociate acestora. Modificările în estimările contabile rezultă din noi informații sau noi evoluții și, în consecință, nu reprezintă o corectare a erorilor.
Moneda de prezentare	Moneda în care sunt prezentate situațiile financiare.
Moneda funcțională	Moneda mediului economic primar în care operează entitatea.
Note (la situațiile financiare)	Notele conțin informații suplimentare față de cele prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația 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 acele situații.
Obiectiv al situațiilor financiare	Să ofere informații privind poziția financiară, performanța și fluxurile de trezorerie ale unei entități care sunt utile pentru luarea deciziilor economice de către o gamă largă de utilizatori care nu se află în poziția de a solicita rapoarte create pentru a le satisface nevoile speciale de informare.
Obligație implicită	O obligație care derivă din acțiunile unei entități atunci când: (a) printr-un model stabilit de practică anterioară, politicile publicate sau o situație curentă suficient de specifică, entitatea a indicat altor părți că va accepta anumite responsabilități; și (b) ca rezultat, entitatea a creat o așteptare valabilă din partea acelor alte părți că va renunța la acele responsabilități.
Obligații privind beneficiile determinate (valoarea actualizată a)	Valoarea actualizată, fără a se deduce nici un fel de active ale planului, sau plățile viitoare estimate, necesare achitării obligației rezultate în urma serviciilor angajaților în perioadele curente anterioare.
Operațiune întreruptă	Componenta unei entități care fie că a fost cedată sau este clasificată ca fiind deținută pentru vânzare și care (a) reprezintă o linie majoră separată de activitate sau o arie geografică a operațiunilor, (b) face parte dintr-un singur plan coordonat de cedare a liniei majore separate de activitate sau de aria geografică a operațiunilor sau (c) este o filială dobândită exclusiv în vederea revânzării.
Numerar	Disponibilitățile bănești și depozitele la vedere.
Parte afiliată	O parte este afiliată unei entități dacă: (a) direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, partea: (i) controlează, este controlată de sau se află sub controlul comun al entității (aceasta include societățile-mamă, filialele sau filialele membre); (ii) are un interes într-o entitate care îi oferă influență semnificativă asupra entității; sau (iii) deține controlul comun asupra entității; (b) partea reprezintă o entitate asociată (așa cum este definită în IAS 28) a entității; (c) partea reprezintă o asociere în participație în care entitatea reprezintă un asociat (a se vedea IAS 31); (d) partea reprezintă un membru al personalului-cheie din conducere al entității sau societății-mamă; (e) partea reprezintă un membru apropiat al familiei persoanei menționate la punctul (a) sau (d); (f) partea reprezintă o entitate care este controlată, controlată în comun sau semnificativ influențată de orice persoană menționată la punctul (d) și (e), sau cu care este asociată o putere de vot semnificativă, în mod direct sau indirect; sau (g) partea reprezintă un plan de beneficii post-angajare în beneficiul angajaților entității sau al oricărei entități care este parte afiliată entității.

Performanță	Relația dintre veniturile și cheltuielile unei entități, așa cum sunt reflectate în contul de profit și pierdere.
Perioadă de raportare	Perioada acoperită de situațiile financiare sau de un raport financiar interimar.
Perioadă interimară	O perioadă de raportare financiară mai scurtă decât un an financiar complet.
Pierdere din depreciere	Diferența dintre valoarea contabilă și (a) în cazul stocurilor, prețul de vânzare minus costul completării și vânzării sau (b) în cazul altor active ne-financiare, valoarea justă minus costurile de vânzare.
Planuri (de beneficii) cu mai mulți angajatori	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 entități care nu se află sub control comun; și (b) folosesc acele active pentru a asigura beneficii angajaților mai multor entități, bazându-se pe faptul că atât contribuția, cât și nivelurile beneficiului sunt determinate fără a se ține seama de identitatea entității care angajează personalul în cauză.
Planuri de beneficii determinate	Planuri de beneficii post-angajare, altele decât planurile de contribuții determinate.
Planuri de beneficii post-angajare	Acorduri oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate furnizează unuia sau mai multor angajați beneficii post-angajare.
Planuri de contribuții determinate	Planuri de beneficii post-angajare în baza cărora o entitate plătește contribuții fixe într-o entitate separată (un fond) și nu va avea nici o obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare sau de a efectua plăți de beneficii directe către angajați dacă fondul nu deține suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciului prestat de angajat în perioadele curente și anterioare.
Planuri de stat (pentru beneficiile angajaților)	Planurile de beneficii ale angajaților prevăzute prin lege care acoperă toate entitățile (sau toate entitățile dintr-o anumită categorie, de exemplu, entități dintr-un sector specific de activitate) și sunt aplicate de autoritățile locale sau naționale, sau de alt organism (de exemplu, de o agenție autonomă creată special în acest scop) care nu este supus controlului sau influenței entității raportoare.
Politici contabile	Principiile specifice, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Poziție financiară	Relația dintre activele, datoriile și capitalurile proprii ale entității, așa cum este reflectată în bilanț.
Prezentare fidelă	Reprezentarea fidelă a efectelor tranzacțiilor, a altor evenimente și condiții care sunt în conformitate cu definițiile și a criteriilor de recunoaștere pentru active, datorii, venituri și cheltuieli.
Probabil	Care are șanse mai mari să se întâmple decât să nu se întâmple.
Producție agricolă	Produsul recoltat din activele biologice ale entității.
Profit	Valoarea reziduală care rămâne după ce cheltuielile au fost deduse din venituri.
Profit impozabil (pierdere fiscală)	Profitul (pierderea) pe perioada exercițiului, determinat în concordanță cu reglementările stabilite de autoritățile fiscale, pe baza cărora impozitul pe profit este plătit (recuperabil).
Provizion	O datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.
Prudență	Includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel încât activele sau veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate.
Raport financiar interimar	Raportul financiar care conține fie un set complet de situații financiare, fie un set condensat de situații financiare pentru o perioadă interimară.
Rata dobânzii efective	Rata care actualizează exact fluxurile viitoare preconizate ale plăților sau sumelor primite în numerar pe durata de viață așteptată a instrumentului financiar sau, acolo unde este cazul, pe o durată mai scurtă, la valoarea contabilă netă a activului financiar sau a datoriei financiare.
Rata dobânzii implicite	Valoarea cel mai clar determinabilă dintre: (a) rata preponderentă a unui instrument similar al unui emitent a cărui rată de credit este similară; sau (b) o rată de dobândă cu ajutorul căreia se actualizează valoarea nominală a instrumentului la prețul curent de vânzare în numerar a bunurilor sau serviciilor.
Răspundere publică	Răspundere față de acei furnizori actuali sau potențiali de resurse și față de alte părți externe entității care iau decizii economice dar care nu sunt în poziția de a solicita rapoarte create pentru a le satisface nevoile speciale de informare. O entitate are răspundere publică, dacă: (a) a emis (sau este în curs de a emite) instrumente de datorie sau de capitaluri proprii pe o piață publică; sau (b) deține active cu capacitate fiduciară pentru o gamă largă de părți externe, precum o bancă, o companie de asigurări, un broker sau dealer de titluri de valori, un fond de pensii, un fond mutual sau o bancă de investiții.
Recunoaștere	Procesul încorporării în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unui element care corespunde definiției unui element care îndeplinește următoarele criterii: (a) este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat elementului să intre sau să iasă în sau din entitate; și (b) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

Relevanță	Informația are calitatea de a fi relevantă atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceștia să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările lor anterioare.
Segment de activitate	Un segment de activitate este o componentă a unei entități: (a) care este angajată în activități de afaceri din care ar putea obține venituri și ar putea suporta cheltuieli (inclusiv veniturile și cheltuielile legate de tranzacțiile cu alte componente ale aceleiași entități), (b) ale cărei rezultate ale activităților sunt examinate în mod regulat de către principalul factor de decizie din entitate, pentru a se lua decizii în ceea ce privește resursele alocate segmentului și evaluării performanțelor acestuia, și (c) pentru care sunt disponibile informații financiare separate.
Semnificativ	Omisunile sau prezentările eronate ale elementelor sunt semnificative dacă ar putea, individual sau împreună, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, decizii luate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de mărimea și natura omisiunilor sau a prezentărilor eronate luate în considerare în funcție de situație. Mărimea sau natura elementului, sau o combinație a acestora, ar putea fi factorul determinant.
Setul integral de IFRS-uri	Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS-urile) altele decât standardul IFRS pentru IMM.
Situația fluxurilor de trezorerie	Situația financiară care oferă informații despre modificările privind numerarul și echivalentele de numerar ale unei entități dintr-o perioadă, prezentând separat modificările din activitățile de exploatare, investiții și finanțare apărute în timpul perioadei.
Situația veniturilor și a rezultatelor reportate	Situație financiară care prezintă profitul sau pierderea și modificările în rezultatele reportate aferente unei perioade.
Situația modificărilor capitalurilor proprii	Situație financiară care prezintă profitul sau pierderea aferentă unei perioade, elemente de venituri și cheltuieli recunoscute direct în capitalul propriu pentru acea perioadă, efectele modificărilor în politicile contabile și corectarea erorilor recunoscute în timpul perioadei, și (în funcție de forma aleasă de entitate pentru situația modificărilor în capitalul propriu) valorile tranzacțiilor cu deținătorii de capitaluri proprii care acționează în capacitatea lor de deținători ai capitalului propriu în timpul perioadei.
Situații financiare	Reprezentarea structurată a poziției financiare, performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.

Situații financiare combinate	Situațiile financiare a două sau mai multor entități controlate de un singur acționar.
Situații financiare consolidate	Situațiile financiare ale unui grup de entități alcătuit dintr-o societate-mamă și una sau mai multe filiale.
Situații financiare de interes general	Situații financiare destinate nevoilor comune de informații ale unei game largi de utilizatori, de exemplu acționari, creditorii, angajați și publicul larg.
Situații financiare separate	Cele prezentate de către o societate-mamă, un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt înregistrate mai degrabă pe baza participațiilor directe la capitalurile proprii decât pe baza rezultatelor raportate și ale activelor nete ale entităților în care s-a investit. Dacă un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun nu este și societate-mamă, situațiile sale financiare nu sunt situații financiare separate.
Societate-mamă	O entitate care are una sau mai multe filiale.
Standarde Internaționale de	<p>Standardele și Interpretările adoptate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Acestea includ:</p> <p>(a) Standardele Internaționale de Raportare Financiară;</p> <p>(b) Standardele Internaționale de Contabilitate; și</p>

Raportare Financiară (IFRS-uri)	(c) Interpretările elaborate de Comitetul pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) sau de fostul Comitet Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC).
Stocuri	Active: (a) deținute pentru vânzare pe parcursul desfășurării normale a activității; (b) în curs de producție în vederea unei astfel de vânzări ; sau (c) sub formă de materiale sau materii prime ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau în vederea prestării de servicii.
Subvenții guvernamentale	Asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul respectării, în trecut sau în viitor, a anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a entității.
Tranzacție cu părțile afiliate	Un transfer de resurse, servicii sau obligații între părțile afiliate, indiferent dacă se percepe sau nu un preț.
Tranzacție cu plata pe bază de acțiuni	O tranzacție prin care entitatea primește bunuri sau servicii drept contraprestație pentru instrumentele de capitaluri proprii ale entității (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni) sau achiziționează bunuri sau servicii contractând datorii la furnizorul acelor bunuri sau servicii care se bazează pe prețul acțiunilor entității sau altor instrumente de capitaluri proprii ale entității.
Tranzacții 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 contraprestație pentru instrumentele de capitaluri proprii ale entității (inclusiv acțiuni sau opțiuni pe acțiuni).
Tranzacții 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 contractând o datorie la furnizorul acelor bunuri sau servicii de a transfera numerar sau alte active, care se bazează pe prețul (sau valoarea) acțiunilor entității sau altor instrumente de capitaluri proprii ale entității.
Tranzacționat în mod public	Înregistrat la o comisie de valori mobiliare sau la alt organism de reglementare cu scopul de a fi vândut pe o piață publică.
Tranzacție prognoată	O tranzacție viitoare care nu a avut încă loc dar care este anticipată.
Valoare actualizată	Estimarea curentă a valorii prezente actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare nete care urmează a fi generate în desfășurarea normală a activității.
Valoare contabilă	Valoarea la care un activ sau o datorie este recunoscut (ă) în bilanț.
Valoare amortizabilă	Costul unui activ sau altă sumă care se substituie costului (în situațiile financiare), minus valoarea sa reziduală.
Valoare intrinsecă	Diferența dintre valoarea justă a acțiunilor asupra cărora partenerul are dreptul (condiționat sau necondiționat) de a subscrie sau pe care are dreptul să o primească, și prețul (dacă există) pe care partenerul trebuie sau va trebui să îl plătească pentru acele acțiuni. De exemplu, o opțiune pe acțiuni cu un preț de exercitare de 15 u.m., pe o acțiune cu o valoare justă de 20 u.m., are o valoare

	intrinsecă de 5 u.m.
Valoare noțională	Cantitatea de unități monetare, acțiuni, oboroace, livre sau alte unități specificate într-un contract al unui instrument financiar.
Valoare realizabilă netă	Prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurile estimate necesare vânzării. Valoarea realizabilă netă se referă la valoarea netă pe care o entitate se așteaptă să o realizeze din vânzarea de stocuri pe parcursul desfășurării normale a activității. Valoarea justă reflectă valoarea pentru care același stoc ar putea fi schimbat pe piață, între cumpărători și vânzători interesați și în cunoștință de cauză. Prima este o valoare specifică entității; a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare.
Valoare recuperabilă (a unui activ)	Valoarea justă a unui activ minus costurile de vânzare.
Valoare reziduală (a unui activ)	Valoarea estimată pe care o poate obține în prezent o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor estimate de cedare, dacă activul are deja vechimea și condiția preconizate la sfârșitul duratei sale de viață utile.
Valoarea justă	Suma pentru care ar putea fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie sau schimbat un instrument de capital propriu între părți interesate și în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.
Venituri din activități curente	Fluxul brut de beneficii economice dintr-un exercițiu financiar, primit de o entitate în cursul activităților obișnuite ale acesteia, atunci când acest flux se materializează prin creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât creșterile datorate contribuțiilor din partea participanților la capitalurile proprii.
Venit	Creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Tabel derivațional

Acest [proiect de] Standard *IFRS pentru IMM* a fost elaborat prin:

(a) extragerea conceptelor fundamentale din *Cadrul general* al IASB și din principiile și îndrumările obligatorii aferente cuprinse în IFRS-uri (inclusiv în Interpretări), și

(b) luarea în considerare a modificărilor necesare în funcție de nevoile utilizatorilor și analizarea aspectelor cost-beneficiu.

Tabelul de mai jos identifică sursele primare din întregul cuprins al IFRS-urilor din care au fost derivate principiile din fiecare secțiune din [proiectul de] Standard *IFRS pentru IMM*.

Secțiunea din [proiectul de] Standard <i>IFRS pentru IMM</i>	Surse
<i>Prefață</i>	<i>Prefața la Standardele Internaționale de</i>

		<i>Raportare Financiară</i>
1	<i>Arie de aplicabilitate</i>	-
2	<i>Concepte și principii generale</i>	<i>Cadrul general IASB, IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare</i>
3	<i>Prezentarea situațiilor financiare</i>	IAS 1
4	<i>Bilanț</i>	IAS 1
5	<i>Contul de profit și pierdere</i>	IAS 1
6	<i>Situația modificărilor capitalurilor proprii și situația veniturilor și a câștigurilor reportate</i>	IAS 1
7	<i>Situația fluxurilor de trezorerie</i>	IAS 7 <i>Situația fluxurilor de trezorerie</i>
8	<i>Note la situațiile financiare</i>	IAS 1
9	<i>Situații financiare consolidate și individuale</i>	IAS 27 <i>Situații financiare consolidate și individuale</i>
10	<i>Politici contabile, estimări și erori</i>	IAS 8 <i>Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori</i>
11	<i>Active financiare și datorii financiare</i>	IAS 32 <i>Instrumente financiare: Prezentare</i> , IAS 39 <i>Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare</i> , IFRS 7 <i>Instrumente financiare: informații de furnizat</i>
12	<i>Stocuri</i>	IAS 2 <i>Stocuri</i>
13	<i>Investiții în entitățile asociate</i>	IAS 28 <i>Investiții în entitățile asociate</i>
14	<i>Investiții în asocieri în participație</i>	IAS 31 <i>Interese în asocierile în participație</i>
15	<i>Investiții imobiliare</i>	IAS 40 <i>Investiții imobiliare</i>
16	<i>Imobilizări corporale</i>	IAS 16 <i>Imobilizări corporale</i>
17	<i>Imobilizări necorporale și alte fonduri comerciale</i>	IAS 38 <i>Imobilizări necorporale</i>
18	<i>Combinări de întreprinderi și fond comercial</i>	IFRS 3 <i>Combinări de întreprinderi</i>
19	<i>Contracte de leasing</i>	IAS 17 <i>Contracte de leasing</i>
20	<i>Provizioane și contingente</i>	IAS 37 <i>Provizioane, datorii contingente și active contingente</i>
21	<i>Capitaluri proprii</i>	IAS 1, IAS 32
22	<i>Venituri</i>	IAS 11 <i>Contracte de construcții</i> , IAS 18 <i>Venituri</i>
23	<i>Subvenții guvernamentale</i>	IAS 20 <i>Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală</i>
24	<i>Costurile îndatorării</i>	IAS 23 <i>Costurile îndatorării</i>
25	<i>Plata pe bază de acțiuni</i>	IFRS 2 <i>Plata pe bază de acțiuni</i>
26	<i>Deprecierea activelor nefinanciare</i>	IAS 2, IAS 36 <i>Deprecierea activelor</i>
27	<i>Beneficiile angajaților</i>	IAS 19 <i>Beneficiile angajaților</i>
28	<i>Impozitul pe profit</i>	IAS 12 <i>Impozitul pe profit</i>
29	<i>Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste</i>	IAS 29 <i>Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste</i>
30	<i>Conversia valutară</i>	IAS 21 <i>Efectele variației costurilor de schimb valutar</i>
31	<i>Raportarea pe segmente</i>	IFRS 8 <i>Segmente de activitate</i>
32	<i>Evenimente ulterioare sfârșitului perioadei de raportare</i>	IAS 10 <i>Evenimente ulterioare datei bilanțului</i>
33	<i>Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate</i>	IAS 24 <i>Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate</i>
34	<i>Rezultatul pe acțiune</i>	IAS 33 <i>Rezultatul pe acțiune</i>
35	<i>Industrii specializate</i>	IAS 41 <i>Agricultura</i> , IFRS 4 <i>Contracte de</i>

		<i>asigurări, IFRS 6 Explorarea și evaluarea resurselor minerale</i>
36	<i>Operațiuni întrerupte și active deținute pentru vânzare</i>	<i>IFRS 5 Active imobilizate deținute pentru vânzare și activități întrerupte</i>
37	<i>Raportarea financiară interimară</i>	<i>IAS 34 Raportarea financiară interimară</i>
38	<i>Tranziția la IFRS pentru IMM</i>	<i>IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară</i>